

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبة: طرفاوي حميدة

بغنوان:

تقييم مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة

الدولية في الواقع المهني بالجزائر

- دراسة عينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في الجنوب

الشرقي الجزائري خلال الفترة (2018) -

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2018/05/27

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور /مقدم خالد.....(أستاذ محاضر "أ"-جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الدكتور /زرقون محمد.....(أستاذ التعليم العالي-جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

الدكتور /كسكس مسعود.....(أستاذ مشارك-جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2017-2018

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبة: طرفاوي حميدة

بعنوان:

تقييم مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة

الدولية في الواقع المهني بالجزائر

- دراسة عينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في الجنوب

الشرقي الجزائري خلال الفترة (2018) -

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2018/05/27

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور /مقدم خالد.....(أستاذ محاضر "أ"-جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الدكتور /زرقون محمد.....(أستاذ التعليم العالي-جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

الدكتور /كسكس مسعود.....(أستاذ مشارك-جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2017- 2018

الإهداء

إلى من يشتهي اللسان نطقها وترق العين لوحشتها وتشتاق الأذن لسماع دعواتها

أمي الغالية أطال الله في عمرها وأمدّها بالصحة والعافية.

إلى أكرم وأعظم رجل اعرفه في حياتي أبي الغالي أطال الله في عمره.

إلى كل إخوتي وأخواتي من الأكبر إلى الأصغر، وإلى كل جميع أفراد العائلة.

إلى كل زميلاتي وزملائي في قسم العلوم التجارية دفعة 2017-2018.

إلى كل باحث وطالب علم.

إلى كل من تمنى لي الخير وشجعني ولو بكلمة طيبة.

اهدي ثمرة جهدي وحصاد عنائي

شكر وتقدير

الحمد لله على ما وهبنا إياه والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا وحبينا
محمد صلى الله عليه وسلم.

يسعدني أن اتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير والعرفان الى:

الأستاذ المشرف "زرقون محمد" على التفضل بقبول الاشراف على هذه المذكرة
وعلى كل التوجيهات والنصائح التي قدمها.

كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ مايو عبد الله على
التوجيهات والمساعدة القيمة.

أساتذتي أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على قبولهم قراءة هذا العمل المتواضع
ومناقشته وابدائهم ملاحظاتهم القيمة وتوجيهاتهم الطيبة.

وأخيرا أسدي عبارات العرفان إلى كل شخص قدم لي يد العون والمساعدة من
قريب أو من بعيد لإتمام هذه المذكرة.

سائلة الله عز وجل أن يجزيهم عني كل خير

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر، من خلال معرفة مدى التزام المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف عليها، ومدى ملائمة تلك المعايير للواقع المهني بالجزائر، وإبراز أهمية تطبيقها.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال إعداد استبيان تضمن مجموعة من الاسئلة مقسمة إلى ثلاثة محاور، حيث يصب كل محور في فكرة من فرضيات الدراسة، وقد تم توزيعه على مستوى الجنوب الشرقي الجزائري وبالتحديد (ولاية ورقلة، الوادي، بسكرة)، حيث شملت عينة الدراسة 87 فرد من خبراء محاسبة ومحافظي حسابات، واعتمدنا في تحليل الاستبيان على برنامج (SPSS25) وبرنامج (EXCEL) لمعالجة البيانات.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك إمكانية لتطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر وهذا ما يؤدي إلى تحسين واقع مهنة المراجعة في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: مراجعة، معايير مراجعة دولية، خبراء محاسبة، محافظي حسابات، بيئة الجزائر.

Abstract:

The objective of this study is to assess the applicability of the international auditing standards in Algeria by recognizing the extent to which auditors comply with the accepted auditing standards, and the extent to which these standards to the professional reality in Algeria and the importance of their application.

In order to achieve the objectives of the study, the analytical descriptive approach was followed by the preparation of a questionnaire that included a set of questions divided into three axes. where Each axis in the idea of the hypotheses of the study. It has been distributed in the Algerian South East specifically, Governorate of (Ouargla, Wadi, Biskra), The study sample consisted of 87 accounting experts and accountants, and we relied on the questionnaire analysis on (SPSS25) and (EXCEL) Data Processing.

The study found that there is a possibility of applying the standards of international auditing in Algeria, which leads to improving the reality of the auditing profession in Algeria.

Keywords: Auditing, International Auditing Standards, Accounting experts, Accountants, Algeria environment.

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
X	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
1	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمعايير المراجعة الدولية والواقع المهني للمراجعة في الجزائر
2	تمهيد الفصل
3	المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية والواقع المهني للمراجعة في الجزائر
30	المبحث الثاني: مراجعة الدراسات السابقة حول معايير المراجعة
40	خلاصة الفصل
41	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
42	تمهيد الفصل
43	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة
49	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
71	خلاصة الفصل
72	الخاتمة
76	المراجع
81	الملاحق
93	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
9	يوضح عرض المعايير الدولية للمراجعة	(1-1)
20	توافق معايير إعداد التقرير الجزائرية مع المعايير الدولية للمراجعة	(2-1)
21	يوضح عرض معايير التدقيق الجزائرية	(3-1)
44	الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان الموزعة	(1-2)
45	مقياس ليكارات الثلاثي	(2-2)
47	أداة الثبات للمحور الأول	(3-2)
47	أداة الصدق للمحور الأول	(4-2)
47	أداة الثبات للمحور الثاني	(5-2)
48	أداة الصدق للمحور الثاني	(6-2)
48	أداة الثبات للمحور الثالث	(7-2)
48	أداة الصدق للمحور الثالث	(8-2)
50	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	(9-2)
51	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة	(10-2)
52	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	(11-2)
53	مكافئ المقياس مجالات المتوسط الحسابي للمحور الأول	(12-2)
53	الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة	(13-2)
54	نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول توافق معايير المراجعة الدولية مع متطلبات واحتياجات الواقع الجزائري	(14-2)
57	مكافئ المقياس مجالات المتوسط الحسابي للمحور الثاني	(15-2)

58	نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها	(16-2)
61	مكافئ المقياس مجالات المتوسط الحسابي للمحور الثالث	(17-2)
62	نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية	(18-2)
66	يوضح نتائج اختبار Levene	(19-2)
66	يوضح نتائج اختبار Shapiro-Wilk	(20-2)
67	يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للالتزام حسب الخبرة	(21-2)
67	يوضح تطبيق اختبار التباين الأحادي ANOVA	(22-2)
68	يوضح نتائج اختبار Levene	(23-2)
69	يوضح نتائج اختبار Shapiro-Wilk	(24-2)
69	يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للالتزام حسب المؤهل العلمي	(25-2)
70	يوضح تطبيق اختبار التباين الأحادي ANOVA	(26-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
50	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	(1-2)
51	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة	(2-2)
52	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	(3-2)

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملاحق	الصفحة
01	قائمة الأساتذة المحكمين	82
02	استمارة الاستبيان	83
03	معامل الفا كرونباخ لحساب ثبات فقرات المحاور	86
04	توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات الشخصية	87
05	توزيع أفراد العينة حسب الفروقات بين الخبرة والمؤهل العلمي	88
06	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بالمحور الأول	88
07	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بالمحور الثاني	89
08	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بالمحور الثالث	89
09	نتائج اختبار ANOVA	90

مقدمة

أ. توطئة.

لقد شهد العالم تحولات جذرية في مطلع القرن التاسع عشر، خاصة في المجال الاقتصادي للمؤسسات المالية والاقتصادية، والتي تميزت بظهور تكتلات، مما جعل كل من لهم علاقة بهذه المؤسسات يتطلعون لمواكبة التطورات الحاصلة، منها تنظيمات ومكاتب المراجعة التي عرفت منعرجا كبيرا في مجال المؤسسات خاصة العملاقة منها، والتي أصبحت مهنة المراجعة فيها أساسية وذات أهمية بالغة.

وفي ظل هذا الاهتمام المتنامي بمهنة المراجعة نتيجة لوجود عديد من المشاكل التي تواجه تطبيق إجراءات هذه الأخيرة، هذا ما دفع مختلف الدول للبحث عن حلول لمواجهتها، وذلك بإصدار معايير قابلة للتطبيق في معظم دول العالم، لذا قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار عشرة معايير، وأصبحت هذه المعايير فيما بعد خير مرشد للمراجعين.

وباعتبار أن الجزائر ليست بمنأى عن هذه التغيرات الدولية، خاصة بعد سعيها للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، تسعى لجعل مختلف تقنيات الموصلة للمعلومات كالحاسبة والمراجعة أكثر ملائمة مع الواقع الدولي، ومن أجل زيادة ثقة المتعاملين بالكشوف المالية كان لا بد من تحسين نظام المراجعة في الجزائر، ومن هنا قامت الجزائر بإصلاح مهنة المراجعة من خلال إصدار القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق-بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المنظم لمهنة المراجعة في الجزائر، وذلك في إطار إصدارها لمجموعة من معايير مراجعة جزائرية، إلى إيجاد توافق دولي مع المعايير الدولية للمراجعة.

ومن هنا، يمكننا طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

ب. طرح الإشكالية.

"ما مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع المهني بالجزائر؟"

ومن خلال الإشكالية الرئيسية يمكن طرح إشكاليات فرعية:

- 1- هل تتوافق معايير المراجعة الدولية مع متطلبات واحتياجات الواقع الجزائري؟
- 2- هل يلتزم مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها عند القيام بعملية المراجعة؟
- 3- هل توجد فروقات بمدى إلتزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها حسب المتغيرات الشخصية؟
- 4- هل تتوافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية؟

ت. فرضيات البحث:

من خلال الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية وضعنا الفرضيات التالية التي نسعى لإختبارها من خلال البحث:

الفرضية الأولى: تتوافق معايير المراجعة الدولية مع متطلبات وإحتياجات الواقع الجزائري؛

الفرضية الثانية: لا يلتزم مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها عند القيام بعملية المراجعة؛

الفرضية الثالثة: توجد فروقات بمدى إلتزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها حسب المتغيرات الشخصية؛

الفرضية الرابعة: تتوافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية.

ث. مبررات إختيار الموضوع.

تتمثل مبررات إختيار الموضوع في مبررات موضوعية واخرى ذاتية وهي كالتالي:

أ/مبررات موضوعية:

- ◀ إرتباط الموضوع بمجال التخصص محاسبة وجباية؛
- ◀ الميول الشخصي لمجال المراجعة والموضوع عموماً؛
- ◀ محاولة ربط معايير المراجعة الدولية بعمل مراجعي الحسابات.

ب/مبررات ذاتية:

- ◀ الميول الشخصي للمواضيع الحديثة المتعلقة بالمراجعة والرغبة في الإطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع؛
- ◀ كون البحث يندرج ضمن اختصاص تكويننا في طور الماستر.

ج. أهداف الدراسة وأهميتها.

أ/أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف:

- ◀ تشخيص الواقع المهني للمراجعة في الجزائر؛
- ◀ محاولة تسليط الضوء على واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وما مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة؛
- ◀ مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع المهني بالجزائر.

ب/ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في مايلي:

- ◀ ارتباط الدراسة بواقع الاقتصاد الوطني والمؤسسات الاقتصادية؛
- ◀ إيضاح الدور الذي تلعبه معايير المراجعة في الجزائر؛
- ◀ الدور الفعال الذي تؤديه معايير المراجعة والذي يعطي الثقة اللازمة في المعلومات المعلن عنها والتي يفترض أن تفسر المركز المالي للمؤسسة بصدق؛
- ◀ دراسة معايير المراجعة الدولية بصفة عامة.

ح. حدود الدراسة.

- ◀ **الحدود المكانية:** تسلط هذه الدراسة حول إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر، وبالتالي فهي تشمل المراجعين في كل ولايات الجزائر، ولإتساع البيئة الجزائرية تم حصر الدراسة في كل من ولاية ورقلة والوادي وبسكرة من خلال توزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة (خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات)؛
- ◀ **الحدود الزمانية:** تم إجراء الدراسة في الفترة الممتدة من تاريخ توزيع أول استمارة بداية شهر مارس 2018 إلى تاريخ استلام آخر استمارة نهاية شهر مارس 2018؛
- ◀ **الحدود الموضوعية:** تناولت هذه الدراسة معايير المراجعة الدولية والبيئة الجزائرية.

خ. منهج البحث والأدوات المستخدمة.

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية وإثبات صحة فرضيات الدراسة تم الاستعانة بالمنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري والذي يتناسب مع طبيعة ونوع الموضوع، أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج دراسة ميدانية متمثل في استبيان موجه للمراجعين؛

أما الأدوات المستخدمة فتتمثل في برنامج معالج الجداول EXCEL وذلك لتجميع المعطيات في شكل جداول وأشكال من خلال عملية الاستبيان، كما تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS للقيام بالاختبارات الإحصائية المناسبة.

د. صعوبات البحث.

تكمن صعوبة الدراسة في مايلي:

- ◀ صعوبة التجاوب السلبي في الإجابة على استمارة الاستبيان، من خلال الرفض النهائي للملئ استمارة أو التماطل في إرجاعها بسبب انشغالهم؛
- ◀ صعوبة إسترداد إستمارات الاستبيان.

ذ. هيكل البحث.

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على التساؤلات وإختبار صحة الفرضيات ووصولاً إلى النتائج والتوصيات فقد تم تقسيم البحث إلى فصلين بعد المقدمة:

تطرقنا في الفصل الأول إلى عرض الأدبيات النظرية والتطبيقية لمعايير المراجعة الدولية والواقع المهني للمراجعة في الجزائر والذي يتكون من مبحثين، الأول يخص تقديم إطار نظري للإشكالية قيد البحث، بحيث تطرقنا إلى معايير المراجعة الدولية والتطرق إلى الواقع المهني للمراجعة في الجزائر والمعايير الجزائرية للتدقيق، أما المبحث الثاني فقد تطرقنا إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا وذكر أهم مميزات الدراسة الحالية.

أما فيما يخص الفصل الثاني فخصصناه للجانب الميداني المتمثل في إستبيان موجه إلى عينة من المختصين في المراجعة لإختبار موضوع الدراسة، والذي يتكون من مبحثين، الأول من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة وكذا حدود الدراسة، والبرامج والأدوات المستخدمة في تحليل الإشكالية من خلال أداة الاستبيان، وهذا لمعرفة مدى امكانية المراجعين بتطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر العينة محل الدراسة، أما المبحث الثاني خصص لعرض ومناقشة النتائج.

لنصل في الأخير إلى خاتمة تتضمن مجموعة من النتائج والتوصيات وآفاق الدراسة التي نأمل من خلالها أن تكون دراسات في المستقبل.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

لمعايير المراجعة الدولية والواقع

المهني للمراجعة في الجزائر

تمهيد الفصل:

إن المعايير الدولية للمراجعة لها أهمية كبيرة في تطوير مهنة المراجعة في أي دولة، إلى أن الهدف منها هو تقليل التفاوت في الممارسات المهنية عبر العالم، لذا توجب على كل دولة تطمح لإحتلال مكانة عالمية أن تتبنى هذه المعايير أو تتكيف معها.

والجزائر في ظل سعيها للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة تسعى لجعل مختلف التقنيات الموصلة للمعلومات كالمحاسبة والمراجعة أكثر ملائمة مع الواقع الدولي، حيث عرفت مهنة المراجعة في الجزائر تغيرات عديدة من خلال إصدار مجموعة من القوانين، بداية من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلا دليل على التوجه الذي تنتهجه الجزائر.

من هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية والواقع المهني للمراجعة في الجزائر.

المبحث الثاني: مراجعة الدراسات السابقة حول معايير المراجعة.

المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية والواقع المهني للمراجعة في الجزائر.

تعتمد المراجعة كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية وتلقى القبول العام، والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات المهنة، حيث تمثل معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أي عملية مراجعة للوصول إلى الأهداف الواجب تحقيقها.

وستتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم معايير المراجعة، ثم التعرف على واقع مهنة المراجعة في الجزائر.

المطلب الأول: معايير المراجعة الدولية.

يتناول هذا المطلب مفهوم معايير المراجعة، وتعريفها دوليا، وكذلك عرض لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

الفرع الأول: مفهوم معايير المراجعة.

أولا: تعريف المراجعة

- إن كلمة مراجعة **AUDIT** جاءت من كلمة (Audire) اللاتينية التي تعني الاستماع (écouter) ولقد تعددت تعريفات المراجعة، ولكنها جميعا تركز على بيان الهدف منها، فمن بين ما عرف به المراجعة ما يلي¹:
- عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية المراجعة بأنها: "عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد مدى الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات"²؛
 - أما منظمة العمل للمحاسبة والمراجعة الفرنسية عرفتها على أنها: "مسعى أو طريقة منهجية، مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، إستنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"³؛
 - المراجعة هي: "فحص إنتقادي يسمح بالتأكد من المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة"⁴؛
- ومن خلال ما سبق يمكن تعريف المراجعة بأنها: عبارة عن نظام ومنهجية لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مستقل، مؤهل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تماثل وتوافق المعلومات المتعلقة بالمؤسسة بالواقع، وتقديم هذا الرأي في شكل تقرير للأطراف المختلفة سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

¹ بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة ماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2007، ص10.

² طارق عبد العال حماة، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والغربية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2010، ص27.

³ مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التاهيل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، عدد01، جامعة ورقلة، 2002، ص65.

⁴ بن عمارة منصور، محمد حولي، مداخلة بعنوان معايير المراجعة الدولية، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة باجي مختار عنابة، 13-14 ديسمبر 2011، ص03.

ثانيا: تعريف معايير المراجعة

ولقد تضمنت عدة تعاريف نذكر منها:

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة standard الإنجليزية وهي تعني نموذج يوضع، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته¹؛

عرف "فاتح سردوك" المعيار بأنه: "نموذج موضوع من طرف سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو إتفاق عام كأساس لما يجب العمل به وإتباعه، وكمقياس مرشد لمدى فعالية الأداء، بحيث أنه يحدد أساليب تحقيقها، فهي قواعد علمية يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها، من أجل ضمان أداء عملية المراجعة بكفاءة وحماية المراجع من المسؤولية إذا التزم بها²؛

ومنه يمكن أن نعتبر معايير المراجعة على "أنها عبارة عن الأنماط التي يجب أن يتبعها المراجعون في تأدية عملهم، كما تعتبر المبادئ العامة التي تحكم عملية المراجعة"

كما عرف (Lionnel.C et Gerard.V) معايير المراجعة بأنها: "الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع بعمله، وأن مخالفته لها تعرضه للمسؤولية والمساءلة من قبل الهيئات المختصة"

- مفهوم الذي قدمه هاورد ستيتلر (Howard Setettler) ومفاده "تعد معايير المراجعة بمثابة مقياس نوعية لأداة أعمال المراجعة، والاهداف التي يجب الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات"³؛

- كما عرف ألفين أرينر (Arens Alvin) المعايير بأنها: "عبارة عن إرشادات عامة لمساعدة المراجعين على الوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما فيها اعتبار المؤهلات المهنية كالكفاءة والاستقلال ومتطلبات إعداد التقرير وقرائن الإثبات"⁴.

من خلال إستعراض المفاهيم السابقة يلاحظ وجود سمات عامة لمعايير المراجعة أهمها⁵:

- ◀ تعتبر معايير المراجعة نمودجا للعمل المهني في المراجعة، تحدد معايير المراجعة المسؤوليات المهنية؛
- ◀ تعتبر معايير المراجعة الحل الأمثل لإبداء رأي منطقي؛
- ◀ تتصف معايير المراجعة بالعموم، لأنها تمثل إرشادات عامة للمراجعين تشمل المبادئ الأساسية لعملية المراجعة؛
- ◀ تعتبر معايير المراجعة مقياس الأداة المهني، لأنها تستخدم في الحكم على النوعية الإنجاز ومدى جودته.

¹ حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص58.

² حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمراجعة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، باتنة، 2009، ص24.

³ Howard Stettler, Auditing & principle, Newjersy, 1997,p13.

⁴ Arens Alvin,james K Loebbecke, Auditing an Integrated Approach, prentice Hall, Newjersy, Secondedition ,1980,p14.

⁵ محمد عبد الغني البهلول، موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا، 1997، ص10.

الفرع الثاني: تعريف معايير المراجعة الدولية.

تمثل المعايير الدولية للمراجعة إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرّة مع معايير المرجعة المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير مراجعة وطنية خاصة بها¹، وتحتوي المعايير الدولية للمراجعة على المبادئ والإجراءات الجوهرية والإرشادات والإيضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية²؛

ويمكن تعريفها على أنّها: قرائن وقواعد توضح العرف المهني المتفق عليه، والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، وبالتالي فإن المعايير أمّاط لما يجب ان يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم³؛

- عرفت حسب المنظمة الدولية للتوحيد القياسي ISO، على أنه وثيقة توفر متطلبات والمواصفات والمبادئ التوجيهية أو خصائص التي يمكن إستخدامها باستمرار للتأكد من أن المواد والمنتجات والعمليات والخدمات صالحة لهذا الغرض، المعايير الدولية تجعل الأمور فعالة حيث أنّها تعطي مواصفات عالمية للمنتجات والخدمات والأنظمة، لضمان الجودة والسلامة والكفاءة، لذا فلها دور فعال وتسهيل التجارة الدولية⁴.

الفرع الثالث: عرض معايير المراجعة المتعارف عليها.

تعتبر معايير المراجعة بمثابة مقاييس نستطيع من خلالها أن نقيم عملية المراجعة والحكم عليها وقد نص عليها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في المجموعات الثلاثة الآتية:

- 1- معايير عامة أو شخصية؛
- 2- معايير العمل الميداني؛
- 3- معايير إعداد التقرير⁵.

¹ فايز السايح، أهمية تبنى معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، أطروحة دكتوراه تخصص علوم التسيير، جامعة البليدة، 2015، ص88.

² حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العلمية)، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2009، ص66.

³ سيد محمد، بوغرار أحمد شمس الدين، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 10-01 (دراسة ميدانية)، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية IAS/IFRS، والمعايير الدولية للمراجعة IAS، التحدي، 13-14 ديسمبر 2011، ص 07.

⁴ <http://www.iso.org/iso/home/about.htm>.

⁵ مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص65.

أولاً: معايير عامة أو شخصية:

وهي تضم المعايير الفرعية التالية:

- 1- **معايير التأهيل العلمي والعملية:** ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو اشخاص لديهم التدريب الفني الكافي من التأهيل العلمي¹، بحيث يتم الحصول على التأهيل العلمي من خلال الدراسة والتكوين المتواصل².
- 2 - **معايير إستقلال وحياد المراجع:** تتبع أهمية هذا المعيار من أن الثقة التي تعطي لرأي المراجع حول القوائم المالية تعتمد إلى حد كبير على مدى إستقلاله وحياده في تأدية مهامه، ويجب على المراجع أن يتجلى بالنزاهة والصدق في تأديته مهامه ويكون عادلاً وحرًا في تحديد نطاق مهمته³.
- 3 - **معايير العناية المهنية اللازمة:** يقصد بهذا المعيار هو التزام المراجع بمستوى أداء معين، عند ممارسة المهنة وبذل العناية المهنية المناسبة، ويظهر ذلك بوضوح في محتوى وشكل التقرير الناتج عن عملية الفحص⁴.

على العموم تتصف هذه المعايير في مايلي⁵:

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو اشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات المراجعة؛
- يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل؛
- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير ابداء الرأي.

ثانياً: معايير العمل الميداني⁶:

في الواقع المعايير الدولية كانت أكثر تفصيلاً وإحاطة بالموضوع، سوف نتطرق في هذا العنصر إلى معايير العمل الميداني والمتمثلة في:

1 - معيار التخطيط السليم لمهنة المراجعة والإشراف الملائم على المساعدين:

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يخطط العمل بدرجة كافية، ويجب مباشرة الإشراف الصحيح على المساعدين في حالة وجودهم، كما يتضمن التخطيط الكافي للمراجعة خصائص معينة مثل تكييف ظروف العمل، تحديد الاحتياجات من الأفراد، والاستفادة الكفأة من موارد مكتب المراجعة؛

¹ عبد الفتاح صحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 29.

² خالد راغب الخطيب، خليل حمود الرفاعي، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان، 1998، ص 68.

³ بن عمارة منصور، محمد حولي، مداخلة بعنوان معايير المراجعة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 10.

⁴ بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مرجع سبق ذكره، ص 15.

⁵ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العلمية)، مرجع سبق ذكره، ص 64.

⁶ عمر شرقي، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2013، ص 65.

وبذلك فإنه يتعين على المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، ويطلق أعضاء المهنة على هذه الخطة إسم " برنامج المراجعة"، هذا الأخير هو خطة مكتوبة لتنفيذ إجراءات المراجعة، ويتضمن عادة تحديد الدفاتر والسجلات الواجب فحصها والوقت المحدد لذلك، مع مراعاة أن يتصف البرنامج بالمرونة، حيث أن الهدف الأساسي هو إجراء فحص سليم وليس استكمال برنامج المراجعة.

2- معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية¹:

إن وجود نظام للرقابة الداخلية له أهمية كبيرة في المؤسسة، حيث يساعد على السير الحسن للنشاط والعمليات التي تقوم بها، ويعتبر الأساس بالنسبة لأي مراجع يقوم بمراجعة أعمال مؤسسة ما، وتظهر أهمية نظام الرقابة الداخلية في ضرورة قيام الإدارة بمسؤولياتها كلية عن حماية الأصول وكفاءة استخدام الموارد المتاحة بالمؤسسة وتوفير بيانات موثوق فيها، كما لا تقتصر أهمية هذا النظام على إدارة المؤسسة فحسب، بل أن المراجع الخارجي يعتمد عليه في تحديد حجم العينة التي يمكنه الاعتماد عليها عند فحص الحسابات ونطاق وتوقيت إجراء هذا الفحص؛

وتعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من الأمور المهمة بالنسبة للمراجع، حيث على أساسها يستطيع تكوين رأيه عن مدى كفاية وصلاحيته النظام، وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف فيه، وبالتالي الحكم على صلاحيته ومدى الاعتماد عليه في تحديد نطاق وإجراءات المراجعة التي سيقوم بها.

3- معيار جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة:

يتطلب هذا المعيار من المراجع ضرورة الحصول على أدلة وقرائن كافية وملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليه عند التعبير عن رأيه في القوائم المالية، وقد تأخذ أدلة الإثبات عدة صور أو أشكال كالملاحظة المادية والعمليات الحسابية والمستندات والمصادقات وإقرارات الإدارة وإجراءات الرقابة الداخلية... إلخ، وعلى المراجع أن يقيم مدى كفايتها وصلاحيتها أو ملاءمتها في الحصول على الإقناع المرغوب.

وتتصف هذه المعايير بالعمومية في معانيها على النحو التالي²:

- ◀ يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسباً وكافياً ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدو بطريقة مناسبة وفعالة؛
- ◀ يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل حتى يمكن تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة؛
- ◀ يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

¹ عمر شرقي، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمملكة المغربية، مرجع سبق ذكره، ص 67، 70.

² حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المقدمة (الإطار النظري والإجراءات العلمية)، مرجع سبق ذكره، ص 64.

ثالثا: معايير إعداد التقرير:

وهي آخر فرع حيث تتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي لعملية للمراجع وتتضمن المعايير التالية:

1 - معيار إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية: أي على مراجع الحسابات أن يذكر في تقريره أن الأصول المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المحاسبية الختامية موضوع تقريره متفقة مع أصول المحاسبة المقبولة عموما، وذلك بعد قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية، على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة¹.

2 - معيار الإشارة إلى مدى ثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة إلى سنة أخرى: يهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية وذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفقرات أو السنوات المالية، وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية².

3 - معيار الإفصاح التام: ينص هذا المعيار أن يتحقق المراجع من أن الإفصاح في القوائم المالية كافي وملاءم ولا يقوم المراجع بالإشارة إلى ذلك في تقريره إلا في حالة كون الإفصاح غير كافي بدرجة معقولة، حيث يشير المراجع في هذه الحالة في تقريره يتضمن الإفصاح الكافي أسلوب عرض هذه المعلومات، تبويبها وتصنيفها في القوائم المالية كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية³.

4 - معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة: يقتضي هذا المعيار أن يصدر المراجع تقريرا يبين فيه رأيه الفني المحايد والمستقل حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية ككل، وحينما لا يمكنه التعبير عن رأي شامل فيجب ذكر أسباب ذلك، كما يجب أن يحتوي التقرير على إشارة واضحة لعمل المراجع وحدود المسؤولية التي يتحملها⁴.

ويتم إعداد التقرير على العموم كالاتي⁵:

- ◀ يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ◀ يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي تم استخدمت عند إعداد القوائم السابقة؛
- ◀ يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك؛
- ◀ يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية، وفي الأحوال التي لا يكن إبداء الرأي يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص وطبيعة الخدمة التي بها المراجع مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003، ص34.

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق ذكره، ص35.

³ دليلا بوقرن، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2016، ص16.

⁴ محمد حولي، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي عن مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة باجي مختار عنابة، 2017، ص264.

⁵ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المقدمة (الإطار النظري والإجراءات العلمية)، مرجع سبق ذكره، ص64.

وقد أصدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابة حسب الأهمية النسبية، ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطها بمراحل عملية المراجعة¹.

والجدول التالي يوضح عرض المعايير الدولية للمراجعة وفق إصدار للاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين:

الجدول رقم (1-1) يوضح عرض المعايير الدولية للمراجعة

التبويب	اسم ورقم المجموعة	عنوان المعيار
299-200	المجموعة الثانية: المبادئ العامة والمسؤوليات	200- الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء عملية مراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية. 210- الموافقة على شروط التكليف بالمراجعة. 220- رقابة الجودة لمراجعة البيانات المالية. 230- وثائق المراجعة. 240- مسؤوليات المراجع المتعلقة بالإحتيال في عملية مراجعة البيانات المالية. 250- مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية. 260- الاتصال مع أولئك المكلفين بالحكومة. 265- الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحكومة والإدارة.
499-300	المجموعة الثالثة: تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء	300- التخطيط لمراجعة البيانات المالية. 315- تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها. 320- الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية المراجعة. 330- إستجابة المراجع للمخاطر المقيمة 402- اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية. 450- تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية المراجعة.
599-500	المجموعة الخامسة: أدلة المراجعة	500- أدلة المراجعة 501- أدلة المراجعة-اعتبارات محددة لبنود مختارة 505- المصادقات الخارجية. 510- عمليات المراجعة الأولية-الأرصدة الافتتاحية. 520- الإجراءات التحليلية. 530- أخذ عينات المراجعة. 540- تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة الافصاحات ذات العلاقة.

¹ حسين أحمد دحلوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص66.

550- الأطراف ذات العلاقة. 560- الأحداث اللاحقة. 570- المؤسسة المستمرة. 580- الإقرارات الخطية.		
600- الاعترابات الخاصة-عمليات مراجعة البيانات المالية للمجموعة (ربما في ذلك عمل مراجع العنصر). 610- استخدام عمل المراجعين الداخليين. 620- استخدام عمل مراجع خبير	المجموعة السادسة: الاستفادة من عمل الآخرين	600-699
700- تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية. 705- التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل. 706- فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل. 710- المعلومات المقارنة. 720- مسؤوليات المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مراجعة.	المجموعة السابعة: إستنتاجات المراجعة وإصدار التقارير	700-799
800- الاعترابات الخاصة-عمليات مراجعة البيانات المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة 805- الاعترابات الخاصة-عمليات مراجعة بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي. 810- عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة	المجموعة الثامنة: المجالات المتخصصة	800-899

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق

والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، 2010.

المطلب الثاني: الواقع المهني للمراجعة في الجزائر.

من بين الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بهدف تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة هو إصدار القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، الذي يوجه نحو التوافق الدولي.

الفرع الأول: مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر.

انطلاقا من هذا الفرع سوف نطلع على القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وستتطرق من هذا إلى تعريف مراجع الحسابات، شروط ممارسته للمهنة، مهامه ومسؤولياته.

أولاً: تعريف مراجع الحسابات¹

هو شخص مستقل يعطي رأيه حسب الحسابات السنوية للمؤسسات، ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة المتعارف عليها؛

كما عرفه القانون التجاري الجزائري في المادة 715 مكرر 4 على أنه "شخص تتمثل مهمته الدائمة في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية لشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية لشركة وحساباتها".

ثانياً: شروط ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

أعطى المشرع الجزائري أهمية كبيرة للشروط الواجب توفرها في الشخص الراغب في ممارسة المهنة حيث حدد شروط ممارسة مهنة المراجعة بنفس شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسبي من خلال القانون 10-01"، حيث يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة المهن الثلاث، وبذلك فهو ينص في المادة (02) من هذا القانون على أنه²: "يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، وتحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون"، ويجب على الخبير المهني الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة³.

في حين حدد المشرع الجزائري جملة من الشروط الواجب توفرها في أي شخص في نيته ممارسة مهنة مراجعة الحسابات نذكرها في النقاط التالية⁴:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزاً على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلاً في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

¹ عبد العالي محمدي، مداخلة بعنوان: دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 06-07 ماي 2012، ص 4.

² المادة 02 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، عدد 42، الصادرة في 11 جويلية 2010، ص 4.

³ المادة 03 من القانون 10-01، مرجع سابق ذكره، ص 4.

⁴ المادة 08 من القانون 10-01، مرجع سابق ذكره، ص 5.

➤ أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من نفس القانون بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أمام المجلس الوطني القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم.

ثالثا: مهام مراجع الحسابات في الجزائر

هناك مراجعين في الجزائر وهم الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وستتطرق إلى مهام كل من الفئتين وفق ما جاء به القانون 01-10 المنظم للمهنة.

1-مهام الخبير المحاسب في الجزائر:

حسب المادة 18 من القانون 01-10 يعرف الخبير المحاسبي على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات"¹.

ووفقا لأحكام المادة (18) أيضا من القانون 01-10 يعد الخبير المحاسب مؤهلا للقيام بمهام محافظ الحسابات (المراجعة القانونية) لدى الشركات والهيئات المعنية بالمراجعة القانونية، وحاليا في الجزائر معظم الخبراء المحاسبين يمارسون مهام محافظة الحسابات، ومن بين المهام التي يكلف بها الخبير المحاسبي حسب هذا القانون مايلي:

- تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة؛
- مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بما عقد عمل؛
- التدقيق المالي المحاسبي للشركات والهيئات وهو المؤهل الوحيد للقيام بذلك؛
- تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته؛
- يعد الخبير المحاسبي المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي لشركات والهيئات، ويؤهل لتقديم استشارات الشركات والهيئات في الميدان المالي والاقتصادي والاجتماعي.

2-مهام محافظ الحسابات في الجزائر:

تعتبر مهنة محافظ الحسابات عن المراجعة الخارجية القانونية التي يفرضها القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيئات، حيث يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"².

¹ المادة 18 من القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، ص 6.

² المادة 22 من القانون 01-10، مرجع سابق ذكره، ص 7.

وفقا لأحكام المادة (23) من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يضطلع بمهام دائمة تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة، وهي كالتالي¹:

- ◀ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- ◀ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- ◀ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- ◀ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- ◀ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- ◀ وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة المعنية ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المحاسبية المعمول بها دون التدخل في التسيير؛
- ◀ عند عداد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدججة والمدعمة وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

رابعا: مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر

يتحمل مراجع الحسابات ثلاثة أنماط من المسؤوليات والمتمثلة في المسؤولية المدنية، جزائية، تأديبية، وهي كالتالي:

1-المسؤولية المدنية:

بمقتضى المادة (60) من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي تنص على ما يلي: "يعد الخبير المحاسب أثناء ممارسة مهامه مسؤولا مدنيا تجاه زبائنه في الحدود التعاقدية؛"

ووفقا لأحكام المادة (61) من القانون 10-01 "يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا اثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وانه بلغ مجلس الإدارة

¹ المادة 23، 24 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص7.

بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة مخالفة يثبت انه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة¹.

ولحصول المسؤولية المدنية يجب توفر الشروط التالية²:

- حصول إهمال وتقصير من جانب راجع الحسابات في أداء واجباته المهنية؛
- وقوع ضرر لأصحاب الغير نتيجة إهمال وتقصير مراجع الحسابات؛
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير مراجع الحسابات.

2- المسؤولية الجزائرية:

حسب نص المادة (62) من قانون 01-10، " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية الجزائرية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني³."

إن مهنة محافظي الحسابات لا يمكن أن تمارس إلا من طرف أشخاص طبيعيين أو معنويين معتمدين من قبل الوزير المكلف بالمالية، مسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، فهم فقط الأشخاص المؤهلين قانونا لممارسة هذه المهنة، وخارج هذه الحالات فإنه يقع في انتهاك للنصوص القانونية، وبذلك نصوص القانون المنظم للمهنة، وفي حالة مخالفة هذه النصوص تترتب المسؤولية الجزائرية سواء على الممارسة غير الشرعية للمهنة، أو عن طريق انتحال شخصية محافظي الحسابات؛

ونصت المادة (73) من القانون 01-10، "على أن يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات بغرامة مالية تتراوح ما بين 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب كل مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من 6 أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة" أي تصبح ما بين 1.000.000 دج و4.000.000 دج.

3- المسؤولية التأديبية (الانضباطية)⁴:

وفقا لأحكام المادة (63) من القانون 01-10، "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، ومن بين الوضعيات التي تعتبر كمخالفات أو تقصير في القواعد المهنية، نذكر:

- خرق القانون والقواعد المهنية؛
- التقصير المهني الخطير (التهاون)؛

¹ المادة 61 من القانون 01-10، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² يوسف محمد جبروع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999، ص 135.

³ المادة 62 من القانون 01-10، مرجع سابق ذكره، ص 10.

⁴ المادة 63 من القانون 01-10، مرجع سابق ذكره، ص 10.

- السلوك الغير ملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة حتى وإن لم يكن يتعلق بالمهنة.

تمثل العقوبات التأديبية التي يمكن أن يتحملها مراجع الحسابات حسب درجة خطورة الخطأ الذي ارتكبه بصفة تصاعديّة في:

- الإنذار؛

- التوبيخ؛

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر؛

- الشطب من الجدول؛

ويبقى مراجع الحسابات أن يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

الفرع الثاني: معايير المراجعة المتعارف عليها في التشريع الجزائري.

أولا: معايير عامة أو شخصية

تعد المعايير العامة للمراجعة معايير شخصية تهتم بمؤهلات مراجع الحسابات وبجودة الأعمال التي يؤديها:

1-- التأهيل العلمي والعملي للمراجع (كفاءة المراجع):

يحدد المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 شروط وكفايات التبرص المهني وكذا الامتحان النهائي، كفاءة المراجع في عنصرين أساسيين هما¹:

التأهيل العلمي:

- ◀ لا يقبل لإجراء التبرص المهني للخبير المحاسب، إلا المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو في أحد المعاهد المعتمدة من قبل وزير المالية؛
- ◀ لا يقبل لإجراء التبرص المهني لمحافظ الحسابات، إلا المتربصون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو في أحد المعاهد المعتمدة من قبل وزير المالية.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكفايات سير التبرص المهني واستقبال ودفع اجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65، الصادرة في 30 نوفمبر 2011، المادة 03:02، ص18.

التأهيل العملي¹:

- ◀ تحدد مدة التبرص المهني للخبراء المحاسبين بستتين (02) على مستوى مكتب أو شركة خبرة محاسبية مسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومعتمدين من قبل المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتبرص والمشرف على التبرص؛
- ◀ تحدد مدة التبرص المهني لمحافظي الحسابات بستتين (02) على مستوى مكتب أو شركة محافظة حسابات مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ومعتمدين من قبل المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتبرص والمشرف على التبرص.

2- استقلال وحياد المراجع:

لقد نصت المادة (03) من قانون 10-01، على الزامية مراجعي الحسابات بالتقيد بمبدأ الاستقلالية حيث نصت على ما يلي: "أنه يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة"².

3- العناية المهنية الازمة:

إن المراجع ملزم ببذل العناية المهنية الازمة أثناء تأدية مهامه ويتحمل لوحده مسؤولية ذلك، حيث تنص المادة (59) من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"³، وقد اشترط القانون رقم 10-01 على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات في أجل أقصاه 15 يوما.

4- السر المهني:

تناول المشرع الجزائري هذا المعيار من خلال بعض المواد القانونية، حيث أنه وطبقا لأحكام القانون التجاري، فإن المراجعين ومساعدتهم ملزمون بإحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والاعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم⁴؛

ولقد نصت المادة 71 من القانون رقم 10-01 على أنه يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات، ولا يمكن إفشاء سر المهنة إلا في حدود ما نص عليه القانون⁵.

¹ المادة 9،8، من المرسوم 11-393، مرجع سبق ذكره، ص18.

² المادة 03 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص4.

³ المادة 59 من القانون 10-01، مرجع سابق ذكره، ص10.

⁴ الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25/04/1993، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، عدد27، المادة715مكرر 4.

⁵ المادة 71 من القانون 10-01، مرجع سابق ذكره، ص11.

ثانيا: معايير الأداء المهني للمراجعة في الجزائر¹

هناك العديد من التوصيات ينبغي على المراجع اتباعها، وعلى مجلس الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها من طرف أعضائه، وتتمثل في²:

1- قبول المهمة وبداية العمل: على المراجع التأكد من سلامة تعيينه، والمطالبة بقائمة أعضاء مجلس الإدارة، مع عدم الانحياز إلى أي طرف والحفاظ على استقلاليته.

2- ملفات العمل: على المراجع مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهنة هما الملف الدائم والملف السنوي، ووجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة اثبات، يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الاداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

3- التقارير: أكد المشرع الجزائري في القانون المنظم للمهنة، على مهام محافظ الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية، وتدقيق صدق وتطابق المعلومات المحتواة في تقرير التسيير المتقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات، يحتوي التقرير على التاريخ، الامضاء، الخ يوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين.

4- التصريح بالأعمال غير المشروعة: في حالة عثور المراجع على أعمال غير مشروعة اثناء المراجعة والمراقبة، التحقيق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية، وينشرها في تقريره العام الذي يقدمه الى الجمهورية العامة للمساهمين ولا تعرض إلى العقاب.

5- منهج عمل المراجع: للمراجع مراحل عليه القيام بها وتمثل في:

- التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات القانونية، المادية والبشرية للقيام بمهمته ويكون على معرفة عامة حول المؤسسة؛

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛

- مرحلة فحص الحسابات.

6- فحص الحسابات: على المراجع في هذه المرحلة مراجعة عناصر الميزانية وعناصر جدول حسابات النتائج، وذلك باستعمال تقنيات السير، وإتباع النهج الذي يراه مناسباً لذلك والذي يؤدي إلى إعطاء رأي حول شرعية وصدق الحسابات مدعم بأدلة وبراهين اثبات³.

¹ محمد بوتين، مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص41.

² أحمد خليفة، منال حسيني، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة ISA/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة IAS: التحدي، جامعة البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص7.

³ رشيدة خالدي، دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة الاغواط، 2016، ص199.

ثالثاً: معايير إعداد التقرير

يحدد المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، على أن يحدد محتوى كل معيار بقرار من الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي¹:

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء الصداقة المتبرر؛
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة؛
- معيار حول الاتفاقات المنظمة؛
- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- معيار حول المميزات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية؛
- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- معيار حول استمرارية الاستغلال؛
- معيار يتعلق بجائزة أسهم كضمان؛
- معيار يتعلق بمعيار رفع رأس المال؛
- معيار يتعلق بمعيار خفض رأس المال؛
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 30، 2011 المادة 02، ص 19.

الفرع الثالث: مدى توافق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة.

تتوافق النصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر ومقارنتها مع المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن المجلس المعايير الدولية للمراجعة في النقاط التالية¹:

أولاً: نقاط التوافق

- 1- تعيين المراجع:** ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على أنه تتم عملية التعيين وفقا لدفتر شروط يبين جميع الحقوق كواجبات للطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف وهو ما جاء به المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية والمعيار رقم 210 الموافقة على شروط التكليف بالمراجعة.
 - 2- رقابة الجودة:** نصت المادة 05 من القانون 01-10 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة للجان المتساوية الأعضاء الآتية: لجنة تقيس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة الانضباط والتحكيم، لجنة مراقبة النوعية، حيث تتطابق لجنة مراقبة النوعية مع ما ينص عليه المعيار الدولي للمراجعة رقم 220 رقابة جودة مراجعة القوائم المالية.
 - 3- تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) كالمراجع الثانوي:** وهو ما نصت عليه المواد، 30، 46، 47، 48، 49 من القانون 01-10 وهو ما يتوافق مع المعيار 600 مراجعة القوائم المالية للمجمعات، بما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع لاعتبارات خاصة.
 - 4- التوثيق كحفظ الملفات:** نصت المادة 40 من القانون 01-10 على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشرة سنوات ابتداء من أول جانفي لآخر سنة مالية للعهد، وهو ما يتوافق مع المعيار 230 توثيق المراجعة.
 - 5- التقرير وانواعه:** إن المقارن لمعايير إعداد التقرير بالجزائر والمعايير الدولية، يلاحظ درجة كبيرة من التوافق والتقارب، فمضمون المرسوم التنفيذي المؤرخ في 26 ماي 2011، يتقارب تماما مع المعايير الدولية فيما يخص التقرير العام للمراجعة؛ ونصت المادة 25 من القانون 01-10 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة، وهو ما ينص عليه المعيار الدولي للمراجعة رقم 570 الاستمرارية كالتقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة 25 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 265 الذي ينص على الاتصال مع القائمين على الحوكمة كإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.
- والجدول التالي يوضح توافق معايير إعداد التقرير الجزائرية مع المعايير الدولية للمراجعة:

¹ جمال عمورة، "ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)"، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 13-14 ديسمبر 2011، ص12.

الجدول رقم (1-2) توافق معايير اعداد التقرير الجزائرية مع المعايير الدولية للمراجعة

المعيار الجزائري للمراجعة	المعيار الدولي الذي يقابله او يتوافق معه
معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء المصادقة المبرر	المعيار 705،700،200
معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة	المعيار 810، 720، 710، 706، 240، 220
معيار حول الاتفاقات المنظمة؛	المعيار 501،250
معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات	المعيار 805
معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين	المعيار 805
معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة	المعيار 805
معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية	المعيار 265، 315
معيار حول استمرارية الاستغلال	المعيار 570
معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان	المعيار 805
معيار يتعلق بمعيار رفع رأس المال	المعيار 805
معيار يتعلق بمعيار خفض رأس المال	المعيار 805
معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة	المعيار 805
معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم	المعيار 805
معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم	المعيار 805
معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة	المعيار 805

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: سايج فايز، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة

محافظ الحسابات، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة

البلدية، 13-14 ديسمبر 2011، ص 09.

ثانيا: نقاط اللاتوافق أو الاختلاف.

لم تتعرض النصوص القانونية لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر للنقاط الآتية والتي تنص عليها المعايير المراجعة الدولية¹:

1. تقييم المخاطر بما في ذلك مخاطر المراجعة عند دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذا إجراءات المراجعة للمخاطر المقيمة؛
2. عينات المراجعة وإجراءات الاختبارات الانتقائية؛

¹ محمد حولي، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي عن مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 415، 416.

3. إستخدام العينات الإحصائية في المراجعة؛
4. مراجعة التقديرات المحاسبية؛
5. استخدام أعمال المراجع الخارجي؛
6. الأطراف ذات العلاقة.

المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائرية.

توجد معايير جزائرية للتدقيق صادرة عن وزارة المالية، تستهدف مراجعة الكشوف المالية في جميع أشكال مهام المراجعة قانونية كانت أو تعاقدية، وهي معايير تأخذ بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، حيث تبنت الجزائر (12) معيار جزائري للتدقيق.

والجدول التالي يوضح عرض معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية:

الجدول رقم (1-3) يوضح عرض معايير التدقيق الجزائرية

رقم المعيار	التسمية (عنوان المعيار)
210	الاتفاق حول احكام مهام التدقيق
505	التأكيدات الخارجية
560	أحداث اقفال الحسابات والاحداث الآحقة
580	التصريحات الكتابية
300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
500	العناصر المقنعة
510	مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية-
700	تأسيس الراي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية
520	الإجراءات التحليلية
570	استمرارية الاستغلال
610	استعمال اعمال المدققين الداخليين
620	استخدام اعمال خبير معين من طرف المدقق

المصدر: من إعداد الطالبة من خلال قراءة المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفرع الأول: مقرر رقم 002 المؤرخ في 04/02/2016

ستتطرق في هذا الفرع إلى عرض لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية في 04 فيفري 2016، وهي كالتالي:

المعيار رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة المراجعة¹.

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة، وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق، يخص المعيار كل مهام مراجعة الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك مهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص مراجعة المتكررة، ولا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.

❖ أهداف المدقق:

- ◀ قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري المراجعة على أساس قد تم الاتفاق عليها:
 - ضمان أن الشروط المسبقة للمراجعة مجتمعة؛
 - بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة؛
 - عند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة؛
- ◀ يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة.

المعيار رقم 505 التأكيدات الخارجية².

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المراجع لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

❖ أهداف المدقق:

- ◀ هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

❖ الواجبات المطلوبة على المدقق:

- 1- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر؛

¹ مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، صادر من وزارة المالية للجمهورية الجزائرية، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، ص5.

² مقرر رقم 002، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سابق ذكره، ص14.

- 2- إختيار " الغير "المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول الذي، وفقا للمدقق، على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد؛
- 3- تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين مع والتي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة؛
- 4- مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.

المعيار رقم 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة.

إن مصطلح الأحداث اللاحقة كما جاء في هذا المعيار يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ التقرير المراجع والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقريره، وعلى المراجع مراعاة تأثير هذه الأحداث على القوائم المالية وعلى التقرير¹؛

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المراجع اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة الكشوف المالية.

❖ أهداف المدقق²:

- ◀ الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛
- ◀ المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بما قبل ذلك التاريخ.

❖ الواجبات المطلوبة على المدقق:

- 1- أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق؛
 - 2- حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية؛
 - 3- حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية:
- لا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها.

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، مرجع سبق ذكره، ص 144.

² مقرر رقم 002، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 20.

المعيار رقم 580 التصريحات الكتابية¹.

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المراجع على التصريحات الكتابية من طرف الادارة في إطار مراجعة الكشوف المالية؛

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا.

❖ أهداف المدقق:

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق؛
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى؛
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

❖ الواجبات المطلوبة على المدقق:

- 1- على المدقق المطالبة بالتصريحات الكتابية، من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والمتعلقة بإعداد الكشوف المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعنية؛
- 2- على المدقق مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها أنها قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية، طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به، بما في ذلك التقييم النزيه لهذه الأخيرة مثلما هو محدد في شروط رسالة المهمة المعلومات المقدمة للمدقق وشمولية المعاملات.
- 3- على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها:

- أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة؛
- أن كل المعاملات مقيمة وموضحة على الكشوف المالية.

¹ مقرر رقم 002، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص25.

الفرع الثاني: مقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/08/11

سنحاول في هذا الفرع عرض لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية في 11 أوت 2016، وهي كالتالي:

المعيار رقم 500 العناصر المقنعة¹.

يوضح المعيار 500 مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه؛ العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه.

❖ أهداف المدقق:

- تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رايه.

❖ الواجبات المطلوبة على المدقق:

- 1- معلومات سيتم استخدامها كمصدر لعناصر مقنعة؛
- 2- تأكيدات ستستعمل في جميع العناصر المقنعة؛
- 3- إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة.

المعيار رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية².

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، كما يخص التدقيقات المتكررة؛

تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب اخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

❖ أهداف المدقق:

- تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية، في هذا الإطار يلزم المدقق بإعداد استراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان وحجم الاعمال التي يتعين إنجازها.

¹ مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أوت 2016، صادر من وزارة المالية للجمهورية الجزائرية، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، ص7.

² مقرر رقم 150، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سابق ذكره، ص24.

❖ الواجبات المطلوبة:

- 1- اشتراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة؛
- 2- الاعمال الأولية لتخطيط المهمة؛
- 3- تخطيط مهمة التدقيق؛
- 4- التوثيق.

المعيار رقم 510 مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية-¹.

يعالج المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، وتتضمن الأرصدة المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الواردة في بداية الفترة والتي يجب على أساسها يجب تقديم معلومات، مثل: الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية؛

تضاف إلى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300 و710.

❖ أهداف المدقق:

- ◀ يجب على المدقق، في إطار مهمة التدقيق الأولية جمع المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن:
 - قد تم عند إعادة الافتتاح نقل ارصدة اقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية؛
 - الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في اعداد الكشوف المالية للفترة الجارية؛
 - قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

❖ الواجبات المطلوبة على المدقق:

- 1- فحص الكشوف المالية الأحدث وكذلك تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية إن وجدت، بهدف الحصول على المعلومات الدالة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية بما فيها المعلومات الواردة والتي ترتبط بها؛
- 2- جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تظهر أن الأرصدة الافتتاحية تحوي اختلالات لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية.

¹ مقرر رقم 150، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص36.

المعيار رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية¹.

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 700، التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، بالإضافة إلى شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل؛
الرأي غير المعدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خُصص إلى ان اعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

❖ أهداف المدقق:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

❖ الواجبات المطلوبة على المدقق:

- 1- تأسيس الرأي حول الكشوف المالية؛
- 2- شكل الراي؛
- 3- تقرير المدقق.

الفرع الثالث: مقرر رقم 23 الصادر في 2017/03/15

تتطرق في هذا الفرع إلى عرض لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية في 15 مارس 2017، وهي كالتالي:

المعيار رقم 520 الإجراءات التحليلية².

إن مصطلح الإجراءات التحليلية عبارة عن تقنية تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات اخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.
يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، وكذا إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

¹ مقرر رقم 150، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 49.

² مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، صادر من وزارة المالية للجمهورية الجزائرية، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، ص 6.

❖ أهداف المدقق:

يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، عليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في الجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

❖ الواجبات المطلوبة:

- 1- الإجراءات التحليلية المادية؛
- 2- الاجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة؛
- 3- تحليل نتائج الإجراءات التحليلية.

المعيار رقم 570 استمرارية الاستغلال¹.

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في مراجعة الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة، لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

❖ أهداف المدقق:

- 1- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛
- 2- استخلاص النتائج حول وجود « عدم يقين » معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها، و تحديد تأثير ذلك على تقرير المراجع.

❖ الواجبات المطلوبة على المدقق:

◀ إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات أخرى مرتبطة:

- 1- عند أداء إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقا لمعيار الجزائري للتدقيق 315، يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، هنا عليه أن يحدد إذا سبق للإدارة وأن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛
- 2- طوال مرحلة التدقيق، يجب على المدقق أن يظل متنبها للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، بالإضافة إلى تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في الفقرة 17 يجب عليه مراجعة تقييمه.

¹ مقرر رقم 23، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 10.

المعيار رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين¹.

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقاً لأحكام المعيار الجزائري للمراجعة 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

❖ أهداف المدقق:

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

❖ الواجبات المطلوبة على المدقق:

- 1- تحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين؛
- 2- استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة؛
- 3- الوثيق.

المعيار رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف مدقق².

الخبير المعين من طرف مدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير.

❖ أهداف المدقق:

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه؛
- تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

❖ الواجبات المطلوبة على المدقق:

➤ تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير:

- 1- عندما تكون الخبرة في ميدان غير المحاسبة أين يكون التدقيق ضروريا لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة، على المراجع تحديد إذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي يعينه؛

¹ مقرر رقم 23، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² مقرر رقم 23، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 23.

2- يمكن أن تتضمن الجوانب التي يجب أخذها بعين الاعتبار للوصول إلى هكذا قرار؛

3- عندما تستخدم الإدارة أعمال خبير عينته لإعداد الكشوف المالية، قد يتأثر قرار المدقق فيما يخص استعانتة بخدمات خبير يعينه هو بعوامل.

المبحث الثاني: مراجعة الدراسات السابقة حول معايير المراجعة.

تناولت العديد من الدراسات السابقة موضوع معايير المراجعة والتي تناولت فيها موضوع معايير المراجعة بصفة عامة، معظم هذه الدراسات كانت باللغة العربية حيث نجد دراسات تناولت الموضوع بشكل عام، والتي تناولت موضوع من عدة جوانب والتي تعد حديثة النشأة، وفيما يلي بعض الدراسات السابقة في حدود ما توصلنا إليه والتي لها صلة بالموضوع، وعليه سنحاول عرض موجز لأهم الدراسات ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.

سنحاول من خلال هذا المطلب إلقاء نظرة حول الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع أو جزء منه.

الفرع الأول: دراسات باللغة العربية

1-دراسة (محمد حولي، 2017)¹

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بعنوان: "انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر".

تتمحور إشكالية الدراسة حول ما مدى تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر على الإطار المرجعي لمهنة المراجعة الخارجية مستقبلا، بما يكفل تحقيق الأهداف المتوخاة منها، والاجابات عن الاحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المختلفة، ومن الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة، الوقوف على واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر، وعرض المعايير الدولية للمراجعة بالإضافة إلى الوقوف على واقع المراجعة الخارجية بالجزائر، وواقع مستوى الأداء المهني في الجزائر، لمعالجة الموضوع اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في بعض الأجزاء المرتبطة بالإطار الفكري للمحاسبة، كما استخدم المنهج التاريخي في بعض الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي، كما اعتمد على المزج بين الوصفي والتحليلي في الدراسة الميدانية، ومن النتائج التي توصل إليها الباحث، أن المعايير الدولية للمراجعة استطاعت أن تغطي كافة جوانب المعايير المتعارف عليها، وأن الالتزام بالمعايير الدولية للمراجعة يؤدي إلى مصداقية المعلومات المالية على المستوى الدولي ويجعل منها أداة لترشيد قرارات الاستثمار سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

¹ محمد حولي، إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي عن مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة باجي مختار عنابة، 2017.

2-دراسة (رشيدة خالدي، 2016) ¹

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بعنوان: "دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر".

تتمحور إشكالية الدراسة حول كيف يمكن أن تساهم معايير المراجعة الدولية في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر، وهدفت هذه الدراسة إلى إبراز الفائدة من إصدار معايير المراجعة الدولية وكذا أهمية تبنيها، إبراز تطور مفهوم فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، وكذا رصد ملامح الفجوة في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين ممارسي المهنة ومستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، معرفة آراء مراجعي الحسابات في الجزائر حول مدى تأهيل بيئة الجزائر لتبني معايير المراجعة الدولية، ومدى مساهمتها في تضيق من فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر، ولمعالجة الموضوع اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي للحصول على البيانات الثانوية، واستخدام المنهج التاريخي بغية الوصول لفجوة التوقعات، وأهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة، فجوة التوقعات تعتبر من أكثر المشاكل الحديثة التي تواجه مهنة المراجعة والتي تعتبر من بين أحد الأمور التي يؤدي تجاهلها إلى فقد الثقة في مهنة المراجعة لذا يجب العمل على تضيقها، كما خلصت الدراسة إلى أن معايير المراجعة الدولية لها دور كبير في تضيق فجوة التوقعات حيث أن هناك إحدى عشر معيار يؤثر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في تضيق من هذه الفجوة، كما أن لمعايير المراجعة الدولية أهمية كبيرة في تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر حيث تكمن هذه الأهمية بالدرجة الأولى في توضيح مسؤوليات مراجع الحسابات وكذا تحسين عملية الاتصال مع مستخدمي القوائم المالية.

3-دراسة (قادري فوزي، 2016) ²

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير قدمت بعنوان: "معايير الدولية للمراجعة وتطبيقها من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية في الجزائر".

تتمحور إشكالية الدراسة حول، ما مدى تطبيق مجلس المحاسبة للمعايير الدولية للمراجعة في أداء مهمته الرقابية، ومن الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة، الإحاطة بجوانب كل من المراجعة والرقابة المالية وتبيان العلاقة بينهما، التطرق للمعايير الدولية للمراجعة وعرض مضمونها، التعريف بالمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، عرض مضمون معايير الأنتوساي للرقابة المالية، إعطاء صورة واضحة عن الرقابة المالية في الجزائر من خلال مجلس المحاسبة، تحديد مدى اعتماد مجلس المحاسبة على معايير الدولية في أعماله، لمعالجة الموضوع اعتمد الباحث على المنهج الوصفي و التحليلي الذي يقوم بجمع المعلومات وتحليلها في الجانب النظري، أما جانب التطبيق اعتمد الباحث منهج الاستبانة على قضاة مجلس محاسبة في مختلف الغرف الإقليمية الوطنية، ومن النتائج التي توصل إليها الباحث، اعتبار مجلس المحاسبة في الجزائر خاضع لمجموعة من النصوص القانونية التي

¹رشيدة خالدي، دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة الأغواط، 2016.

² فوزي قادري، معايير الدولية للمراجعة وتطبيقها من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية وتدقيق، جامعة الجزائر، 2016.

تتوافق عموماً في مضامينها مع معايير الانتوساي من جهة، وباعتبار أن هذه المعايير مشتقة من المعايير الدولية للمراجعة فإن النصوص القانونية تتوافق أيضاً في مضامينها مع المعايير الدولية للمراجعة وذلك بما يتماشى مع البيئة الجزائرية، مجلس المحاسبة لا يستخدم مفهوم المراجعة على أساس المخاطر وليس حراً في نشر أو توزيع تقاريره أو محتوياتها.

4-دراسة (فايز سايح، 2015)¹

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بعنوان: "أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي".

تتمحور إشكالية الدراسة حول، ما مدى ملائمة مشروع المجلس الوطني للمحاسبة الخاص بتبني المعايير الدولية للمراجعة بالبيئة الجزائرية كضرورة مطروحة في ظل الإصلاح المحاسبي، ومن الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة، التحسيس بأهمية تبني المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولي والخاصة بمراجعة القوائم المالية التاريخية كامتداد للإصلاح المحاسبي المتمثل في تطبيق النظام المحاسبي المالي، دعم مشروع المجلس الوطني للمحاسبة الخاص بتبني المعايير الدولية للمراجعة، تقييم واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر لمواجهة مشروع المجلس الوطني، ومعالجة الموضوع اعتمد الباحث المنهج الاستقرائي والوصفي والمنهج التحليلي في هذه الدراسة، ومن النتائج التي توصل إليها الباحث، يسمح العمل بالمعايير الدولية للمراجعة عامة والمعيير الدولي لرقابة الجودة الى الرفع من مستوى أداء المراجعين، أن تبني المعايير الدولية للمراجعة في البيئة الجزائرية سيتمكن من تحقيق نتائج إيجابية على التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي وعلى قبول تقارير المراجعة على المستوى الدولي.

5-دراسة (الأخضر لقلبي، 2015)²

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بعنوان: "معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في واقع المهني بالجزائر".

تتمحور إشكالية الدراسة حول ما مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالواقع المهني في الجزائر، حيث تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية، معرفة مدى التزام المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وكذا معرفة مدى أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالبيئة الجزائرية، ومدى ملائمة تلك المعايير للواقع المهني بالجزائر، لمعالجة الموضوع اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم بجمع المعلومات وتحليلها كما تم الاعتماد على منهج دراسة تحليل المضمون لقراءة محتوى معايير المراجعة الدولية والمعايير الجزائرية، ومن النتائج التي توصل إليها الباحث، العديد من دول العالم صارت تستخدم المعايير الدولية والاسترشاد بها للوصول إلى لغة عالمية للتقارير المالية في ظل الاقتصاد الحر، يتطلب تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر العديد من التحضيرات التي هي بمثابة أسس لتطبيق المعايير وتطوير المهنة.

¹ فايز سايح، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة البليدة، 2015.

² الأخضر لقلبي، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في واقع المهني بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة الشلف، 2015.

6-دراسة (عمر شريقي، 2013)¹

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بعنوان: "التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمملكة المغربية".

تتمحور إشكالية الدراسة حول ما مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة مقارنة بتونس والمملكة المغربية، ومن الأهداف التي تسعى إليها الدراسة، التعرف على التنظيم السائد لمهنة المراجعة وتكوين محافظ الحسابات بجانبه الأكاديمي والمهني في ثلاثة بلدان هي الجزائر وتونس والمغرب ومن ثم إجراء دراسة مقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين هذه البلدان وذلك لتبيان العناصر الإيجابية وأوجه القصور الموجودة في التنظيم القائم للمهنة في الجزائر بالمقارنة مع تونس والمغرب باعتبارهما يشتركان مع الجزائر في عدة خصائص للاستفادة من تجاربهم للارتقاء بمستوى الممارسة المهنية للمراجعين والمحافظة على العناصر الإيجابية للتنظيم الحالي، ومن أهم نتائج هذه الدراسة، نجاح مهنة المراجعة يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين لها ووجود إطار عام للممارسة المهنية ووجود معايير مهنية يسترشد بها المهنيون، يعاني ممارس مهنة التدقيق قصورا في المعرفة مقارنة بما هو موجود في تونس والمغرب، المهنة تفي الجزائر تمارس من طرف فئتين من المهنيين من محافظي حسابات وخبراء حيث يعتبر هذا من أوجه القصور في المغرب وتونس المهنة موكلة لفئة واحدة هم الخبراء المحاسبين، يتوفر في تونس والمغرب تكوين متخصص للحصول على شهادة خبير محاسبي مدته ثلاث سنوات على عكس الجزائر التي تقتصر فيها الأمر على تربص ميداني مدته سنتين؛

7-دراسة (محمد أمين مازون، 2011)²

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير قدمت بعنوان: "التدقيق المحاسبي من منظور معايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر".

تتمحور إشكالية الدراسة حول مدى إمكانية معايير التدقيق الدولية من تحسين مخرجات التدقيق كإعطاء الثقة لمستخدمي القوائم المالية ومدى إمكانية إنتاجها في الجزائر، ومن الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة، محاولة إبراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق المحاسبي، ومعرفة الغاية من التوجه نحو تدويل التدقيق، وأخيرا الاطلاع على آراء المختصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد كتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر من جهة وعلى انفتاحها الاقتصادي من جهة أخرى، ومعالجة الموضوع اعتمد الباحث على المنهج الاستدلالي بالطريقة الاستقرائية الاستنباطية في الجزء النظري وإحصائي بالنسبة للجانب التطبيقي، ومن النتائج التي توصل إليها الباحث، ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسات وفق المعايير الدولية، لا بد ان يتوفر التدقيق على مستوى المتطلبات العلمية والعملية لدى الممارسين بما يتناسب والتطورات الاقتصادية الدولية.

¹عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2013.

²محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور معايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر، 2011 .

8-دراسة (محي الدين محمود عمر، 2008)¹

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير قدمت بعنوان: "مراجعة الحسابات بين معايير العامة ومعايير الدولية دراسة مقارنة الجزائر".

تتمحور إشكالية الدراسة حول موقع معايير المراجعة المتعارف عليها من المعايير الدولية وتأثيرها على نظام التدقيق في الجزائر، ومن الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة، محاولة تأسيس إطار نظري كفيل بترقية المراجعة في الجزائر، ومحاولة تشخيص أوجه الاختلاف بين معايير المراجعة المقبولة ومعايير المراجعة الدولية، تصور الأبعاد النظرية والعملية للمراجعة في الجزائر التي تلي احتياجات الأطراف المستخدمة لمخرجات المراجعة، معالجة الموضوع اعتمد الباحث في الجزء النظري المنهج الوصفي أما في الجزء التطبيقي منهجا وصفيًا تحليليا في دراسة التجارب الدولية للمراجعة، ومن النتائج التي توصل إليها الباحث أن المراجعة الفعالة تتوقف على فهم المراجع للإطار النظري والتطبيقي للمراجعة بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

9-دراسة (يوسف محمود جربوع وعصام محمد البحصي، 2006)²

الدراسة عبارة عن مقال علمي قدم بعنوان: "تحليل وتقييم مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية بمكاتب وشركات المراجعة في فلسطين"

تتمحور إشكالية الدراسة حول مدى تطبيق مراجعي الحسابات القانونيين معايير المراجعة الدولية في فلسطين، حيث تسعى هذه الدراسة الى الأهداف التالية، واقع ومدى تطبيق معايير المراجعة الدولية من قبل مدققي الحسابات الفلسطينيين و اثر ذلك على مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين والوقوف على أوجه الضعف والمشكلات التي تواجه تطبيق تلك المعايير، والبحث في الوسائل اللازمة للتغلب على تلك المشكلات للارتقاء بالمهنة إلى المستوى المطلوب، ومعالجة الموضوع اعتمد الباحثان المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتبر المنهج المناسب لموضوع وطبيعة الدراسة للحصول على المعلومات، كذلك أستخدم الباحثان الاستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة، ومن النتائج التي توصل إليها الباحثان تعتبر معايير المراجعة الدولية أساساً صالحاً وملائماً للتطبيق من قبل مكاتب وشركات المراجعة بدولة فلسطين، وإمكانية تطويرها لتحقيق الكفاءة والفاعلية في عملية المراجعة داخل هذه المكاتب والشركات العاملة في فلسطين، أن تطبيق معايير المراجعة الدولية أو الاستعانة بها في إصدار معايير محلية بعد اجراء التعديلات عليها يؤدي إلى تخفيف احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند مراجعة القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات.

¹ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين معايير العامة و معايير الدولية دراسة مقارنة الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة مديّة، 2008.

² يوسف محمود جربوع وعصام محمد البحصي، تحليل وتقييم مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية بمكاتب وشركات المراجعة في فلسطين، مقال منشور، كلية تجارة، قسم محاسبة، مجلة الجامعة الإسلامية في غزة فلسطين، 2006.

10-دراسة (حسام بن عبد المحسن العنقري، 2004)¹

الدراسة عبارة عن مقال علمي قدم بعنوان: "آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"

تتمحور إشكالية الدراسة حول مدى أدى التزام مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية بإتباع المعايير المحلية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إلى إحداث تغييرات داخلية على هذه المكاتب، وتهدف هذه الدراسة الى تحديد التغييرات التي تطرأ على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نتيجة التزامها بعدد من معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وللإجابة على إشكالية البحث انتهج الباحث المنهج الوصفي في الجانب النظري واعتمد على الملاحظة والمقابلة في الجانب التطبيقي، ومن النتائج التي توصل إليها الباحث، أن التزام مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية بإتباع معايير المراجعة المحلية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أدى إلى حدوث تغيير فاعالية العظمى من العاملين والقائمين على المكاتب محل الدراسة أكدوا على عدم اقتناعهم بأهمية وجدوى قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإعداد وتطوير معايير محلية للمراجعة.

الفرع الثاني: دراسات باللغة الأجنبية.

سنحاول من خلال هذا الفرع إلقاء نظرة حول الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.

1-دراسة (Roussey, 1996)².

الدراسة عبارة عن مقال علمي قدم بعنوان: " **New Focus The International Standards on Auditing** "

وقد بينت الدراسة التغييرات الطارئة التي شهدتها السنوات الأخيرة فيما يتعلق بموضوعات المعايير الدولية للمراجعة والمحاسبة وبيان تأثير ذلك على شكل ومضمون الأداء المهني لمراجع الحسابات في ضوء تلك التغييرات، وكنتيجة طبيعية لتلك التغييرات اتخذت الهيئة الدولية (IAPC) المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) العديد من الإجراءات الكفيلة بمقابلة مثل هذه التغييرات لإبقاء الاستقرار للوضع التنظيمي والمهني لمهنة المحاسبة والمراجعة، وهذا يتطلب إصدار العديد من المعايير الدولية لمقابلة تلك التطورات والتغييرات مع المحافظة على مستويات التماثل والتطابق للبنود والمتطلبات المرتبطة بتلك المعايير وبيان درجات تأثير تلك التغييرات والتطورات على المهنة بشكل عام.

¹ حسام بن عبد المحسن العنقري، آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز والأدرة، عدد22، 2004.

² Roussey, Robert, s. (July 1996), "New focus for the international standards on auditing", Journal of international accounting, auditing and Taxation, vol.5 ,No.1, pp.1-13.

2-دراسة (Roussey, Robert, 1999)¹

" The development of International Standard on Auditing.

تبلورت فكرة الدراسة في مدى الاستفادة من استخدام المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة في تنظيم وضبط الأنواع المختلفة من العمليات المالية والاقتصادية التي تحدث داخل الأسواق المالية، كذلك بيان الدور الفاعل للإصدارات المختلفة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتنظيم أداء من يمارسها، كما هدفت الدراسة إلى تحديد أهم العوامل المؤثرة إيجابا في زيادة مستوى الاعتماد والتصديق بعملية التطبيق لما تضمنته معايير المراجعة الدولية، وكانت نتائج الدراسة كالآتي: ثمان عشرة دولة تتبنى تطبيق معايير المراجعة الدولية بشكل كامل كمعايير وطنية لها، ثمان وعشرون دولة لا تتوافر أي دلالات أو مؤشرات معنوية عن وجود اختلاف بين ما تضمنته معاييرها المحلية ومعايير المراجعة الدولية، تسع دول تختلف بين معاييرها المحلية والمعايير الدولية وتركزت هذه الاختلافات بعملية إعداد التقارير، عشر دول لم يتم التعرف على ما إذا كان هناك أي من الاختلافات بين معاييرها والمعايير الدولية للمراجعة، كذلك التعرف على أهم الأساليب والبرامج التي من شأنها تأكيد عملية التصديق بفائدة المعايير والتعرف على الدور الجوهرى لتطوير معايير المراجعة الدولية وأهمية الالتزام بقواعد محددة لمقابلة أي متطلبات المهنة أو الجمهور وخلق نوع من الاستقرار داخل الأسواق المالية.

3-دراسة (Gin chong, 2000)²

"Auditing framework in the peoples republic of china and the international auditing Guidelines: some comparisons".

تدور فكرة الدراسة حول إصدار مجموعة من الإرشادات من قبل المكتب العام للمراجعة لجمهورية الصين الشعبية ، وترتبط هذه الإرشادات بالمراجعات الحكومية والشركات الصناعية بأشكالها المختلفة، وكان الهدف الرئيسي من الدراسة هو أن مجموعة الإرشادات تعتبر أداة بواسطتها يستطيع مراجع الحسابات تكوين وإصدار قرارات منتظمة ومتوازنة وهذا بدوره يعمل على زيادة الكفاءة للمراجع في إتمام وتنفيذ جميع مهام عملية المراجعة، إضافة لذلك فإن هذه الإرشادات تحدد وتوضح المستويات المختلفة للفتاوت والتي يسمح للمراجع بممارستها دون خوف من الوقوع في الإهمال أو مواجهة أي نوع من المقاضاة القانونية، حيث أشارت تفسيرات المكتب العام بأهمية إصدار تلك الإرشادات بتبلور في:

¹ Roussey, Robert, s. "the development of international standards on auditing", the CAP journal, vol. 69, No(1999). 10, PP. 14-20.

²Gin chong, "auditing framework in the peoples republic of china and the international auditing Guidelines: some comparisons", managerial Finance vol.26, (2000) , No.5, PP. 12-20.

- ◀ إحدات نوع من التوافق والانسجام للممارسات المهنية في جميع أنحاء الجمهورية وتقليل الاتهامات ودرجات التباين والاختلاف في الأداء المهني للمراجعين؛
 - ◀ تقليص عدد الشكاوى والتداعيات المتعلقة بالتضارب والتعارض في الممارسات المهنية وعدم وجود الترابط المنطقي بين هذه الممارسات؛
 - ◀ تخفيض مستويات عدم الوعي وفهم لعمليات المراجعة ومراحلها والمسؤوليات المهنية المرتبطة بعملية المراجعة؛
 - ◀ تحديد وتوضيح مستويات المهام المختلفة المرتبطة بالممارسات المهنية لمكاتب المراجعة والمحاسبة المتخصصة.
- وكانت نتائج الدراسة بأنه قد تم تبني هذه الإرشادات من قبل المكتب العام ومكاتب المراجعة المختلفة والمتخصصة، وأنه قد تم دمج هذه الإرشادات ضمن الممارسات المتبعة داخل المكاتب باعتبارها أحد الأسس المعتمد عليها في تنفيذ وإتمام مهام عملية المراجعة.

4-دراسة (Kenny and K. chan, 2000)¹

الدراسة عبارة عن مقال علمي قدم بعنوان: **"Auditing standards in china-a comparative analysis with relevant international standards and Guidelines"**.

تمحورت إشكالية الدراسة في أن التغيرات والتطورات المتلاحقة في المجال الاقتصادي والمالي للصين وزيادة الاستثمارات الحالية التأثير الواضح لإعادة النظر بشأن تطوير وتحديث النظام المحاسبي والمالي للدولة ليتواءم ويتفق مع الممارسات والإصدارات الدولية المختلفة والمرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة وتوفير كل المتطلبات والمقومات الأساسية اللازمة لتطوير وتحديث المهنة وتحسين نوعية المعايير لجمهور المحاسبين القانونيين في الصين من أهم نتائج الدراسة، التزايد المتسارع في عدد من المشروعات الخاصة وزيادة حجم الاستثمارات الخارجية في الصين مما يتطلب نوع من التطوير والتحديث للنظام المالي لغرض الإصلاح الاقتصادي ومواكبة كل المتطلبات، التطور في سوق الأسهم المالية وتأثيره لمعايير المحاسبة والمراجعة في الصين تحتم ضرورة تطوير بيئة مهنة المراجعة، إن عملية الإصلاح الاقتصادي والتطوير لمعايير المحاسبة والمراجعة في الصين تحتم ضرورة خلق نوع من التماثل أو التوافق مع متطلبات معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، تقديم مجموعة من المعايير المهنية التي تلقى القبول العام وتشتمل على القوانين والإجراءات الكفيلة بتنظيم الأداء المهني للمراجعين وتنظيم العمل داخل السوق.

¹ Kenny Z. lin and hung chan, "auditing standards in china- a comparative analysis with relevant international standards and Guidelines", the international journal of Accounting, vol.35, No.4(2000), PP. 559-577.

5-دراسة (Charles E. landes,2004)¹

الدراسة عبارة عن مقال علمي قدم بعنوان: "On high standards of auditing ethics and behavior."

تدور فكرة الدراسة "نحو معايير مراجعة مناسبة للسلوك المهني" حتى إصدار وإعداد معايير المراجعة للسلوك المهني وما تتضمن من قواعد وتعليمات يتطلب تطبيق سلوكيات مهنية منضبطة تلزم بالإطار العام لعمل تلك المعايير وما تقتضيه من متطلبات و التزام قانونية ومهنية، إضافة إلى الدور الجوهري في توضيح الرؤية أكثر إلى من لا يستطيع إدراك الهدف الأساسي والجوهري والفاعل للهيئات والتنظيمات المهنية في وضع المعايير والإجراءات المرتبطة بتنظيم المهنة وتنظيم ورفع مستوى الأداء المهني لمراجع الحسابات بشرط الالتزام بتطبيقها من قبل مراجعي الحسابات ومكاتب المحاسبة والمراجعة المتخصصة، وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة من توصيات، أنه يجب على مراجع الحسابات الالتزام والتقييد بما تقتضيه مسؤوليات المراجع المختلفة خاصة فيما يتعلق بمسألة شروط الارتباط بعملية المراجعة، كذلك يجب أن يراعى الجوهر من قواعد آداب وسلوك المهنة الذي يحكم ويحدد الطريق التي يجب أن يتبعها المراجع في تنفيذ القواعد والتعليمات والقوانين المرتبطة بعملية المراجعة، أن أساسيات الممارسة المهنية تتمثل في تقديم الخدمات المتخصصة والتي تفي بالغرض مع الالتزام بآداب وسلوك المهنة، أن يتصدر التقرير الموضوعي بما تحويه القوائم المالية من معلومات على رأس أولويات مسؤوليات المراجع تجاه الجمهور.

المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة ومحاولة إبراز كل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف فيما يلي:

الفرع الأول: أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

❖ أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع الحالي، تبين أن جميع الدراسات السابقة تناولت متغير من متغيرات الدراسة الحالية، حيث اشتركت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة في الجانب النظري والمتمثل في التطرق إلى تعريف معايير المراجعة الدولية وعرضها ... الخ، ومن أهم النقاط التي تشابهت فيها دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة هي التركيز على معايير المراجعة الدولية والواقع المهني للمراجعة في الجزائر.

¹Charles, E. landes, "on high standards of auditing ethics and behavior", the CAP journal (Feb. 2004), PP. 9-11.

كما أن اغلب الدراسات السابقة اعتمدت في الجانب التطبيقي على الاستبانة كأداة لجمع البيانات كما هو الحال في دراستنا الحالية وذلك فيما يلي:

- 4- أن معظم الدراسات تضمنت الشكل العام لمعايير المراجعة؛
- 5- كل الدراسات لجأت للدراسة الميدانية؛
- 6- جزء من الدراسات السابقة تناولت طريقة تحليلية في جانبها التطبيقي.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

❖ أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

- 1- من حيث المكان والزمان: تمت الدراسة الحالية في الجنوب الشرقي الجزائري (ولاية ورقلة، الوادي، بسكرة) لسنة 2018، بينما امتدت الدراسات السابقة باللغة العربية بين بيئة أجنبية وعربية من سنة 1996 إلى غاية 2017؛
- 2- من حيث عدد العينة: تناولت الدراسة الحالية حوالي 5 من خبراء محاسبة و82 من محافظي حسابات، ونجد جزء من الدراسات السابقة تناولت عدد أكبر من العينات مقارنة بالدراسة الحالية وبعضها الآخر أقل وذلك حسب إمكانية كل دراسة؛
- 3- من حيث المتغيرات: هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع المهني بالجزائر من خلال وجهة نظر خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات.

المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتمثل مميزات الدراسة عن الدراسات السابقة في النقاط التالية:

- 1- دراسة أهمية معايير المراجعة من قبل مراجع الحسابات في الجزائر؛
- 2- دراسة مقارنة القانون 10-01 مع معايير المراجعة الدولية وايضاح اهم الاختلافات بينهما؛
- 3- التعرف على آراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول واقع المهنة في الجزائر والصعوبات التي تقف أمام تطورها؛
- 4- دراسة إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر، وحتى واقع ممارستها؛
- 5- دراسة معايير التدقيق الجزائرية.

خلاصة الفصل.

تطرقنا في الإطار النظري للدراسة في المبحث الأول إلى مفهوم معايير المراجعة، تعريفها دوليا وكذا عرض لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وفيما يخص واقع مهنة المراجعة في الجزائر تناولنا مهنة مراجعة الحسابات ومعايير المراجعة في الجزائر، كذلك تناولنا مدى توافق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية.

كما تطرقنا في المبحث الثاني إلى بعض الدراسات السابقة حول الموضوع التي تصب في نفس المجال مع دراستنا، والتي تناول أهم الجوانب المتمثلة في إشكالية الدراسة وفرضياتها، أهدافها، وأهم النتائج المتوصل إليها مقارنة مع الدراسات السابقة وذكر أهم ما تميزت به دراستنا عن الدراسات السابقة.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها هي:

- معايير المراجعة الدولية تمثل مقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها؛
- معايير المراجعة الدولية هي الأساس الذي تعتمد عليه الجزائر في بناء معايير؛
- وجود توافق واختلاف بين القوانين والنصوص المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد الفصل:

بغية الامام بالموضوع أكثر وإيجاد إجابات للفرضيات المطروحة لذلك ارتأينا أن نقوم بدراسة ميدانية، والتقرب المباشر من المهنيين (خبراء محاسبة، محافظي حسابات) لتحديد اتجاه اراء العينة المستهدفة حول المسائل المرتبطة بالموضوع، وذلك بطرح مجموعة من الأسئلة قصد إسقاط الجانب النظري على مجتمع الدراسة لقياس درجة التطابق بين الجانب النظري والجانب التطبيقي، وذلك من خلال معرفة مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع المهني بالجزائر.

وسنعرض من خلال هذا الفصل تحليل لكل محاور استمارة الاستبيان، حيث سنعرض من خلال المبحث الأول الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة، من خلال المطلب الأول عرضنا مجتمع وعينة الدراسة ومصادر جمع البيانات وكذا حدود الدراسة، كما وضّحنا طريقة تصميم الاستبيان من مرحلة الإعداد إلى مرحلة التصميم النهائي، أمّا المطلب الثاني سوف نتطرق فيه إلى الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمّعة من الاستبيان، أما المبحث الثاني يتعلق بالنتائج والمناقشة، بحيث تضمن المطلب الأول الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة ووصف إجاباتها، أما المطلب الثاني خصص لمناقشة وتفسير النتائج واختبار الفرضيات.

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة.

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة.

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر، وهذا من وجهة نظر المهنيين (خبراء محاسبة، محافضي حسابات)، وذلك من خلال التطرق إلى عرض الاستبيان، مجتمع وعينة الدراسة والأدوات والبرامج المستخدمة.

المطلب الأول: الطرق المستخدمة.

يتناول هذا المطلب عرض لطريقة المستخدمة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة بالإضافة إلى مصادر جمع البيانات، وجمع الأدوات والبرامج المستخدمة في هاته الدراسة.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة.**أولاً: مجتمع الدراسة**

المجتمع المستهدف من خلال هذه الدراسة هو مجموعة من خبراء محاسبة ومحافضي حسابات في البيئة الجزائرية، ولصعوبة إجراء دراسة كاملة لبيئة الجزائر تم تعيين وتحديد مجتمع الدراسة في منطقة جنوب شرق الجزائر، وبالتالي يمكن تحديد إطار مجتمع الدراسة في:

- ◀ الفئة الأولى: خبراء المحاسبة (باعتباره المكلف للقيام بالمراجعة الخارجية التعاقدية والقانونية)؛
- ◀ الفئة الثانية: محافضي الحسابات (باعتباره المكلف بمهام المراجعة الخارجية القانونية).

ثانياً: عينة الدراسة

تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة بطريقة عشوائية، بحيث تم توزيع 40 استمارة في ولاية وقلعة (15 ورقلة، 10 حاسي مسعود، 15 تقرت) و35 استمارة في ولاية الوادي، و35 في ولاية بسكرة، بحيث كانت 110 استمارة شملت كل من (خبراء محاسبة ومحافضي حسابات)، كما اننا اعتمدنا في عملية التوزيع طريقة التسليم والاستلام المباشر وكذلك عن طريق البريد الالكتروني، كما كان لبعض الزملاء المساعدة في المناطق التي لم نستطع الوصول إليها.

وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على 87 استمارة من مجموع الاستمارات لتمثيل عينة الدراسة، ثم قمنا بعدها بإقصاء 23 استمارة، استبعدت لنقص في الإجابات أو لضاعها، والجدول التالي يبين الإحصائيات المتعلقة بالاستمارات الموزعة.

الجدول رقم (1-2): يوضح الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان الموزعة

النسبة %	العدد	البيان
100%	110	عدد الاستبيانات الموزعة
16.36%	18	عدد الاستبيانات المفقودة أو غير المسترجعة
4.55%	5	عدد الاستبيانات الملغاة
79%	87	عدد الاستبيانات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج فرز استثمارات الاستبيان.

من خلال الجدول رقم (1-2) يتبين أن عدد الاستثمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 110 استثماراً من بينها 18 استثماراً ضائعة و5 ملغاة، أما الصالحة للدراسة 87 وهي حجم العينة المدروسة، حيث بلغت نسبتها 79%.

الفرع الثاني: حدود الدراسة.

تمت هذه الدراسة وفقاً للحدود التالية:

- ◀ **الحدود المكانية:** تسلط هذه الدراسة حول إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر، وبالتالي فهي تشمل المراجعين في كل ولايات الجزائر، ولا تتسع البيئة الجزائرية تم حصر الدراسة في الجنوب الشرقي الجزائري وبالتحديد (ولاية ورقلة، الوادي، بسكرة)، من خلال توزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة (خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات)؛
- ◀ **الحدود الزمانية:** تم إجراء الدراسة في الفترة الممتدة من تاريخ توزيع أول استمارة بداية شهر مارس 2018 إلى تاريخ استلام آخر استمارة نهاية شهر مارس 2018؛
- ◀ **الحدود الموضوعية:** تناولت هذه الدراسة معايير المراجعة الدولية والبيئة الجزائرية.

المطلب الثاني: الأدوات والبرامج المستخدمة في الدراسة.

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض الأدوات الإحصائية في معالجة إشكالية الدراسة، والبرامج المستخدمة في معالجة هاته الأدوات لتتأكد من صحتها.

الفرع الأول: الأدوات المستخدمة.

أولاً: تصميم أداة الدراسة (الاستبيان)

اعتمدنا على استبيان كأداة للدراسة الميدانية حيث تضمن 29 سؤالاً (الملحق 02) على 3 صفحات، حرصنا من خلالها على تغطية الأسئلة المطروحة في الإشكالية وفرضيات الدراسة، كما تم تصميمها بشكل مبسط وسهل لكي يتمكن المستجوب من الإجابة عليها.

كما احتوى الاستبيان على مقدمة صغيرة وهي عبارة عن توطئة بسيطة موجهة لعينة الدراسة، توضح فكرة الدراسة التي تدور حول أسئلة الاستبيان، كما بينا ان جميع المعلومات التي يدلون بها ستحضى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، وفيما يخص أسئلة الاستبيان فقد قمنا بتقسيمها إلى جزئين:

- ◀ الجزء الأول: يضم معلومات وبيانات عامة حول العينة المدروسة (الوظيفة، الخبرة، المؤهل العلمي).
- ◀ الجزء الثاني: تمت تجزأته الى ثلاثة محاور تبعا لطبيعة الموضوع وبناء على الفرضيات المتبناة في هذا البحث، لتشكل في مجملها 29 عبارة، وهي كالتالي:

- ◀ المحور الأول: تضمن (9) أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى حول معايير المراجعة الدولية ومتطلبات واحتياجات الواقع الجزائري؛
- ◀ المحور الثاني: تضمن (10) أسئلة متعلقة بالفرضية الثانية حول مدى التزام المراجعين في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها؛
- ◀ المحور الثالث: تضمن (10) أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة حول مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية.

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي من أجل معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة المستجوبين لكل محور، بحيث تمنح درجات الموافقة كالتالي:

الجدول رقم (2-2): مقياس ليكارت الثلاثي

غير موافق	محايد	موافق	الإجابة
1	2	3	الوزن

المصدر: من إعداد الطالبة

ثانيا: تحكيم الاستبيان:

حتى يكون المقياس صالحا ويعطي نتائج موضوعية وموثوقة، وقبل البدء في عملية توزيعه، خضع الاستبيان لعملية تحكيم من طرف مجموعة من الأساتذة بالجامعة مختصين في مجال المحاسبة والمراجعة للتأكد من الجانب الموضوعي للاستبانة، وتغطية جميع جوانب البحث، وقد مكنتنا هذه الإجراءات من تفادي بعض الأخطاء التقنية، والمنهجية التي قد تحول دون الوصول لتحقيق أهداف الاستبيان، حيث بلغ عددهم أربعة مختصين أنظر الملحق رقم (01) قصد التأكد من وضوح الأسئلة، بحيث قمنا بطرح مايلي:

- هل الصياغة واضحة ومفهومة؟
- هل هناك أي غموض في الصياغة؟
- هل تعليمات الإجابة (موافق/ محايد/ غير موافق) واضحة ومفهومة؟
- هل كل فقرة من الفقرات المحاور تقيس جزء من الظاهرة محل القياس؟
- هل مجموع فقرات كل المحاور تقيس الظاهرة محل القياس؟

واستنادا إلى الملاحظات والتوجيهات التي ابدتها الأساتذة المحكمون، قمنا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في العبارات في ضوء المقترحات المقدمة وذلك بالاتفاق مع المشرف، وبذلك تم صياغة الاستبيان بصورته النهائية (الملحق 02).

الفرع الثاني: صدق وثبات الاستبيان.

قبل القيام بالاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل فرضيتنا الدراسة، لابد التأكد من موثوقية أداة القياس المستخدمة في فقرات الاستبيان وذلك من خلال ما يلي:

1- العينة الاستطلاعية:

تتكون العينة الاستطلاعية من 19 استبيان تم توزيعها على العديد من المكاتب (خبراء محاسبة، محافظي الحسابات) بعد تحكيمه من طرف الأساتذة، وذلك بغية معرفة مدى صدق وثبات الأداة، والتأكد من مصداقية المستجوبين على أسئلته، لذا تم استخدام معامل ألفا كرونباخ.

ضبط المقياس عن طريق ألفا كرونباخ: لإجراء اختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين على أسئلته، نستخدم أحد معاملات الثبات والصدق وهو معامل ألفا كرونباخ، حيث يأخذ قيمة بين الصفر والواحد (0,1) فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح.

❖ صلاحية الأداة:

المحور الأول: متطلبات واحتياجات الواقع الجزائري في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية.

النتاب:

الجدول رقم(2-3): يوضح أداة الثبات للمحور الأول

عدد الفقرات	ألفا كرو نباخ
09	0.785

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان باستخدام برنامج spss25

من خلال الجدول (3-2) الوارد أعلاه نلاحظ أن تطبيق معامل الثبات لألفا كرو نباخ على إجابات عينة الدراسة المكونة من 19 فرد قيمته (0.785) مما يدل على أن الارتباط بين الإجابات مقبول وكافي إحصائيا.

الصدق

الجدول رقم(2-4): يوضح أداة الصدق للمحور الأول

عدد الفقرات	معامل الصدق
09	0.88

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان باستخدام برنامج spss25

من الجدول (4-2) نلاحظ أن تطبيق معامل الصدق لألفا كرو نباخ على إجابات عينة الدراسة، هو الجذر التربيعي لألفا كرونباخ(0.88)، وبالتالي تم التأكد من صدق المحور.

المحور الثاني: مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

النتاب:

الجدول رقم(2-5): يوضح أداة الثبات للمحور الثاني

عدد الفقرات	ألفا كرو نباخ
10	0.802

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان باستخدام برنامج spss25

نلاحظ من خلال الجدول (5-2) أن تطبيق معامل الثبات لألفا كرو نباخ على إجابات عينة الدراسة المكونة من 19 فرد، قيمته (0.802)، وهذا يدل على أن الارتباط بين الإجابات قوي إحصائيا.

الصدق

الجدول رقم(2-6): يوضح أداة الصدق للمحور الثاني

عدد الفقرات	معامل الصدق
10	0.89

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان باستخدام برنامج spss25

من الجدول (2-6) نلاحظ أن تطبيق معامل الصدق لآلفا كرو نباخ على إجابات عينة الدراسة، هو الجذر التربيعي لآلفا كرونباخ (0.89)، وبالتالي تم التأكد من صدق المقياس.

المحور الثالث: مدى توافق معايير المراجعة الجزئية مع معايير المراجعة الدولية.

الثبات:

الجدول رقم(2-7): يوضح أداة الثبات للمحور الثالث

عدد الفقرات	آلفا كرو نباخ
10	0.811

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان باستخدام برنامج spss25

نلاحظ من خلال الجدول (2-7) أن تطبيق معامل الثبات لآلفا كرو نباخ على إجابات عينة الدراسة المكونة من 19 فرد قيمته (0.811)، وهذا يدل على أن الارتباط بين الإجابات قوي إحصائيا لمثل هذه الدراسة.

الصدق

الجدول رقم(2-8): يوضح أداة الصدق للمحور الثالث

عدد الفقرات	معامل الصدق
10	0.90

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان باستخدام برنامج spss25

من خلال الجدول (2-8) نلاحظ أن تطبيق معامل الصدق لآلفا كرو نباخ على إجابات عينة الدراسة، هو الجذر التربيعي لآلفا كرونباخ (0.90)، وعليه تم التأكد من صدق المحور.

التفسير:

من خلال ما سبق وبناء على النتائج المحصل عليها نستنتج أن معامل الثبات والصدق لآلفا كرو نباخ المطبق على فقرات المحاور كان صادق وثابت، ويفسر هذا أنه في حالة توزيع الاستبيان في نفس الظروف السابقة فإن عينة الدراسة سيعيدون نفس الإجابات، مما جعل الأداة صالحة وأكثر مصداقية وإمكانية الاعتماد عليها في تحليل النتائج.

2- العينة النهائية

بعد التأكد من موثوقية أداة القياس المستخدمة في فقرات الاستبيان من خلال تطبيق معامل الثبات والصدق لآلفا كرو نباخ على إجابات بعض عينة الدراسة، تم توزيع الاستمارات على بقية العينة.

الفرع الثالث: البرامج المستخدمة في معالجة الاستبيان.

بعد تحصيل الاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (EXCEL)، لغرض معالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسوم بيانية في أعمدة لتسهيل عمليتي الملاحظة والتحليل بغية التحليل الجيد للبيانات، ارتأينا أن نختار الأسلوب الملائم في التحليل يكون متوافق مع نوع البيانات المراد تحليلها، وبالتالي فقد تم الاعتماد على عدد من الأساليب الإحصائية كان أبرزها برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS25)، وذلك من أجل توظيف البيانات التي تم الحصول عليها لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات، ومن أهم الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها كما يلي:

1- حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابة عينة الدراسة لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان وكذا المحاور؛

2- قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة؛

3- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان؛

4- حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة؛

5- اختبار Levene؛

6- اختبار Shapiro-Wilk؛

7- اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA).

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.

سنعرض في هذا المبحث إلى المطلب الأول والذي يتم فيه عرض وتحليل النتائج المتحصل عليها من الدراسة، والمطلب الثاني الذي يتم فيه عرض وتحليل وتفسير الاستبيان ومناقشة النتائج المتحصل عليها.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الاستبيان.

سنحاول في هذا المطلب بالقيام بعرض النتائج المتوصل إليها من خلال الاستبيان، باستخدام الأدوات الإحصائية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات.

الفرع الأول: تحليل محور المتغيرات الديموغرافية.

نحاول في هذا الفرع أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: الوظيفة، الخبرة، المؤهل العلمي.

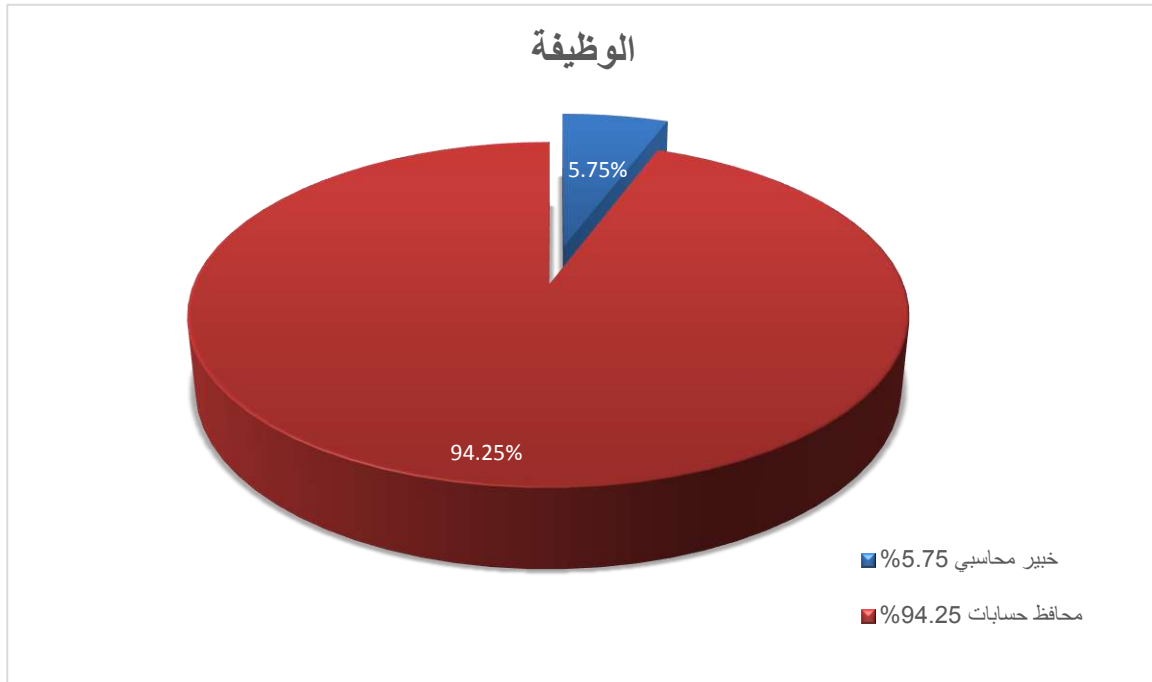
أولاً: تحليل عامل الوظيفة:

الجدول رقم (2-9): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الوظيفة	خبير محاسبي	5	5.75
	محافظ حسابات	82	94.25
المجموع		87	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان باستخدام برنامج (SPSS)

الشكل رقم (2-1): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج (Excel)

من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الحالية لأفراد العينة، حيث نجد أن النسبة الأكبر تعود لفئة محافظي حسابات وذلك بنسبة قدرها 94.25 % أي ما يعادل 82 فرد، وهذا نظراً لتوفر المختصين في هذا المجال وهي نسبة معتبرة تعزز من مصداقية الدراسة من خلال مستواهم العلمي.

بينما تمثل النسبة المئوية لأفراد العينة من فئة خبير محاسبي بنسبة 5.75% أي ما يعادل 5 أفراد، هذه نسبة مقبولة نظرا لنقص المختصين في هذا المجال، من خلال هذا نستطيع الاعتماد على المعلومات المتوصل إليها كون أن محافظ الحسابات هم الفئة المخولة للقيام بالمراجعة القانونية في الجزائر، بينما يقوم الخبير المحاسبي بمزاولة مهنة المراجعة الخارجية التعاقدية والقانونية لكن بصفة منفصلة لأن القانون المنظم للمهنة في الجزائر ينص على أن كل خبير محاسبي هو محافظ حسابات في نفس الوقت.

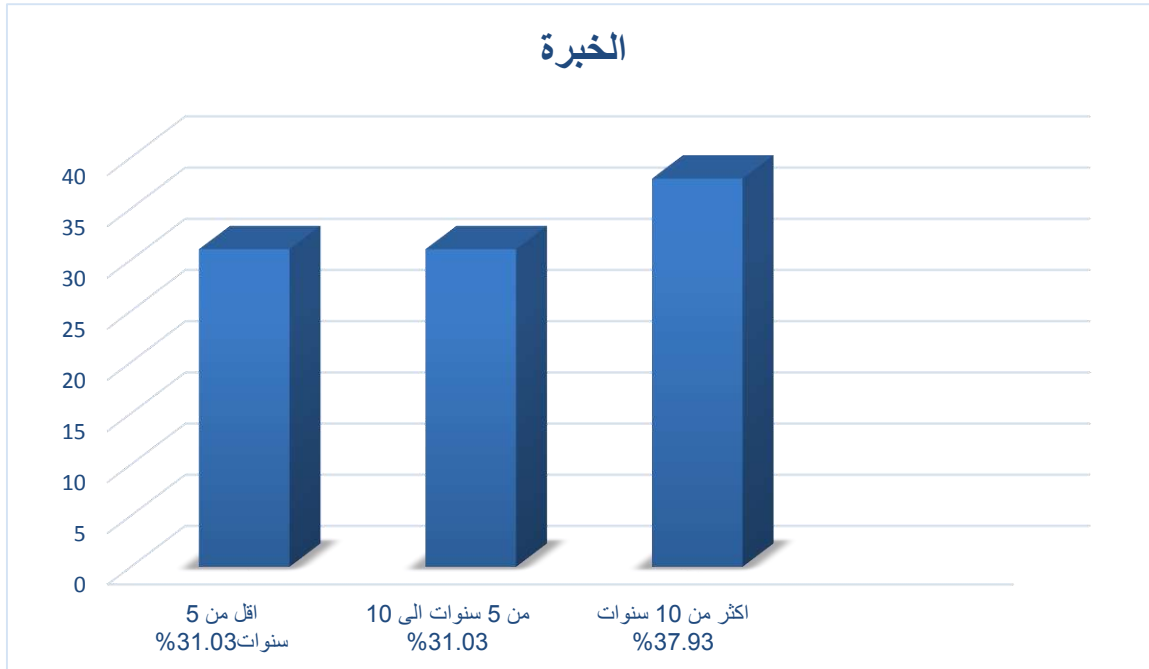
ثانيا: تحليل عامل الخبرة:

الجدول رقم: (2-10) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الخبرة	أقل من 5 سنوات	27	31.03
	من 5 إلى 10 سنوات	27	31.03
	أكثر من 10 سنوات	33	37.93
المجموع		87	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان باستخدام برنامج (SPSS)

الشكل رقم (2-2): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج (Excel)

من خلال الجدول السابق الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة بالسنوات، نلاحظ أن أقل نسبة تمثلها افراد عينة الدراسة كانت للعينة التي تقل خبرتهم عن 5 سنوات والعينة التي تتراوح خبرتهم بين 5 و 10 سنوات بنسب متساوية 31.03%، أي ما يعادل 27 فرد من إجمالي العينة، أما الأفراد الذين تفوق خبرتهم 10 سنوات هو 33 فرد أي بنسبة 37.93%، وهي نسبة معتبرة تدل على أن المستجوبين لديهم الخبرة الجيدة في مجال عملهم، وهذا ما يعزز قدرتهم على التعامل مع الاستبيان بشكل موضوعي، وهذه النتائج توضح لنا ان العينة المختارة لها خبرة كافية تمكننا من الوصول للنتائج المرغوب فيها.

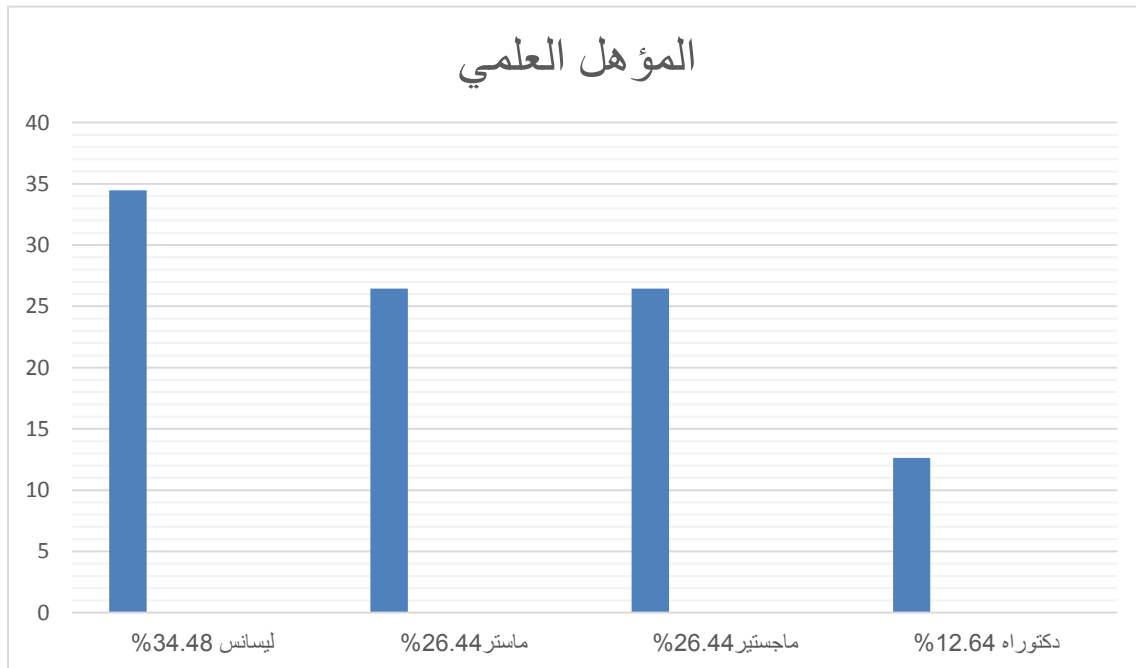
ثالثا: تحليل عامل التأهيل العلمي:

الجدول رقم: (2-11) توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	ليسانس	30	34.48
	ماستر	23	26.44
	ماجستير	23	26.44
	دكتوراه	11	12.64
المجموع		87	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الاستبيان باستخدام برنامج (SPSS)

الشكل رقم (2-3): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان بالاعتماد على برنامج (Excel)

من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح لنا توزيع النسب حسب متغير المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث نجد أن النسبة الأعلى تمثلها أفراد العينة الذين يحملون شهادة ليسانس بنسبة 34.48% والبالغ عددها 30 فرد، تليها نسبة 26.44% لتمثل أفراد العينة الحاملون لشهادة الماستر والماجستير بنسب متساوية أي ما يعادل 23 فرد، وأقل نسبة يمثلها أفراد العينة الحاملين لشهادة الدكتوراه 12.64% أي ما يعادل 11 فرد، وهي نسبة مقبولة نظرا لنقص حاملي شهادة الدكتوراه.

الفرع الثاني: عرض وتحليل وتفسير المحاور الخاصة بوجهة نظر العينة.

نحاول من خلال هذا الفرع أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي والإحصائي للنتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان.

❖ حساب المتوسط الحسابي المرجح:

تم تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (3 - 1 = 2) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (0,66=3/2) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا (1 إلى 1.66)، (1.67 إلى 2.33)، (2.34 إلى 3). بالنسبة لمقياس ليكرات الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي:

الجدول رقم (2-12): الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة

المتوسط المرجح	الراي
من 1 إلى 1.66	غير موافق
من 1.67 إلى 2.33	محايد
من 2.34 إلى 3	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة

أولاً: تحليل وتفسير توافق معايير المراجعة الدولية مع متطلبات واحتياجات الواقع الجزائري

قبل البدء في عملية التحليل الوصفي والاحصائي للنتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه المحور الاول، نقوم بتحديد مكافئ المقياس لمجالات المتوسط الحسابي المرجح، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (2-13): يوضح مكافئ المقياس لمجالات المتوسط الحسابي للمحور الأول

المجال	درجة المقياس	مكافئ المقياس
من 1 إلى 1.66	غير موافق	صغير
من 1.67 إلى 2.33	محايد	متوسط
من 2.34 إلى 3	موافق	كبير

المصدر: من إعداد الطالبة

بعد التحليل الإحصائي للمحور الأول لمعرفة اتجاه آراء عينة الدراسة حول توافق معايير المراجعة الدولية مع متطلبات واحتياجات الواقع الجزائري الموضح في الجدول (2-14) والذي يبين توزيع إجابات العينة حول توجه آراء المراجعين نحو الموافقة أو الرفض.

الجدول رقم(2-14): نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول توافق معايير المراجعة الدولية مع متطلبات واحتياجات الواقع الجزائري

الرقم	العبارات	النسب المتوقعة	درجة المقياس			متوسط الحسابي	الإخلاف المعياري	اتجاه آراء العينة
			موافق	محايد	غير موافق			
1	تساعد البيئة الحالية على تطوير المهارات الشخصية وفقا لمتطلبات معايير المراجعة الدولية	التكرار	11	25	51	1.54	0.712	غير موافق
		النسبة%	12.6	28.7	58.6			
2	معايير المراجعة الدولية تنسجم مع البيئة الجزائرية بعد إعادة تكييفها	التكرار	39	29	19	2.23	0.788	محايد
		النسبة%	44.8	33.3	21.8			
3	تساهم معايير المراجعة الدولية في تطوير معايير المراجعة الجزائرية	التكرار	60	23	4	2.64	0.570	موافق
		النسبة%	69.0	26.4	4.6			
4	تساهم معايير المراجعة الدولية في تخفيض مخاطر التدقيق	التكرار	51	21	15	2.41	0.771	موافق
		النسبة%	58.6	24.1	17.2			
5	معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على المستوى الجزائري	التكرار	69	13	5	2.74	0.559	موافق
		النسبة%	79.3	14.9	5.7			
6	يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل أثناء إصدار معايير المراجعة الجزائرية	التكرار	53	22	12	2.47	0.729	موافق
		النسبة%	60.9	25.3	13.8			
7	تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد في تحقيق جودة المراجعة	التكرار	55	19	13	2.48	0.745	موافق
		النسبة%	63.2	21.8	14.9			
8	يمكن ان يساهم تبني معايير المراجعة الدولية في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر	التكرار	58	17	12	2.53	0.729	موافق
		النسبة%	66.7	19.5	13.8			
9	وجود معايير المراجعة الدولية يحصر فرص عن إيجاد معايير مراجعة جزائرية	التكرار	42	27	18	2.28	0.788	محايد
		النسبة%	48.3	31.0	20.7			
	توافق معايير المراجعة الدولية مع متطلبات واحتياجات الواقع الجزائري							
						2.36	0.349	كبير

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات (SPSS)

التحليل والتفسير:

بالاطلاع على الجدول رقم (2-14) من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور، سيتم شرح كل عبارة على حده وذلك كما يلي:

العبارة رقم (1): تساعد البيئة الحالية على تطوير المهارات الشخصية وفقا لمتطلبات معايير المراجعة الدولية.

أوضحت العبارة (1) أن نسبة 58.6% غير موافقون على أنه "تساعد البيئة الحالية على تطوير المهارات الشخصية وفقا لمتطلبات معايير المراجعة الدولية"، بمتوسط حسابي قدره 1.54، وانحراف معياري 0.712، باتجاه غير موافق أي أن مجتمع الدراسة يرون عكس ذلك، وبالتالي بيئة المهنة في الجزائر لا تشجع على تطوير مهارة خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات.

العبارة رقم (2): معايير المراجعة الدولية تنسجم مع البيئة الجزائرية بعد إعادة تكييفها.

بالنسبة إلى العبارة "معايير المراجعة الدولية تنسجم مع البيئة الجزائرية بعد إعادة تكييفها" نلاحظ أن نسبة 44.8% موافقون على ذلك بمتوسط حسابي 2.23 وانحراف معياري 0.788، باتجاه محايد أي أن معايير المراجعة الدولية تنسجم نوعا ما مع البيئة الجزائرية بعد إعادة تكييفها، وذلك بتكييفها مع القوانين والتشريعات المحلية التي تضبط المهنة، لما لبيئة الجزائر من خصوصيات ومميزات مختلفة فقد تكون متباينة مع تلك البيئة التي وضعت فيها تلك المعايير.

العبارة رقم (3): تساهم معايير المراجعة الدولية في تطوير معايير المراجعة الجزائرية.

لقد تحصلت عبارة "تساهم معايير المراجعة الدولية في تطوير معايير المراجعة الجزائرية" على الموافقة بنسبة 69.0%، بمتوسط حسابي قدره 2.64 وانحراف معياري 0.570، باتجاه موافق أي أن معايير المراجعة الدولية تساهم في تطوير معايير المراجعة الجزائرية من خلال توحيد الممارسات والرفع من كفاءة المراجع، وهذا ما يؤكد ويعزز أن معايير المراجعة الدولية يمكن الاعتماد عليها في تعزيز ودعم معايير المراجعة في الجزائر.

العبارة رقم (4): تساهم معايير المراجعة الدولية في تخفيض مخاطر التدقيق.

كانت نسبة الموافقة على عبارة "تساهم معايير المراجعة الدولية في تخفيض مخاطر التدقيق" 58.6% بمتوسط حسابي 2.41 وانحراف معياري 0.771، باتجاه موافق أي أن عند تطبيق المراجع لمعايير المراجعة الدولية يقلل من مخاطر التدقيق وبالتالي يساعد المراجع في إبداء رأيه.

العبارة رقم (5): معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على المستوى الجزائري.

نلاحظ أن أكثر من 79.3% موافقون على أنه "معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على المستوى الجزائري"، بمتوسط حسابي قدره 2.74 وانحراف معياري 0.559، باتجاه موافق أي أن القوانين والتشريعات المحلية أهملت جوانب معينة في الممارسة وهذا ما أدى إلى ضرورة تطوير مهنة المراجعة على المستوى المحلي وفق معايير المراجعة الدولية.

العبارة رقم (6): يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل أثناء إصدار معايير المراجعة الجزائرية.

حصلت هذه العبارة على الموافقة بنسبة 60.9% بمتوسط حسابي 2.47 وانحراف معياري 0.729، باتجاه موافق أي أنه يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل أثناء إصدار معايير المراجعة الجزائرية، أي أن معايير المراجعة الدولية تعتبر أكثر عمومية وشمولا على مستوى العالم ويمكن اللجوء إليها عند إصدار معايير جديدة، كذلك كونها تمثل الأسس الإرشادية التي يمكن الاستفادة منها في وضع وإصدار معايير مراجعة محلية تحقق متطلبات البيئة المحلية.

العبارة رقم (7): تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد في تحقيق جودة المراجعة.

نلاحظ أن نسبة 63.2% موافقون على أن "تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد في تحقيق جودة المراجعة" بمتوسط حسابي مقدر بـ 2.48 وانحراف معياري 0.745، باتجاه موافق أي أن تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد في تحقيق جودة المراجعة، أي أن المراجع يرى أن معايير المراجعة الدولية لها القدرة على تغطية جميع المجالات المختلفة لعملية المراجعة، كما تفي باحتياجات وتوقعات المراجع وتحضى بالقبول العام.

العبارة رقم (8): يمكن أن يساهم تبني معايير المراجعة الدولية في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر.

وافق أغلبية الدراسة على أن نسبة 66.7% "يمكن أن يساهم تبني معايير المراجعة الدولية في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر"، بمتوسط حسابي قدره 2.53 وانحراف معياري 0.729، باتجاه موافق أي أن بيئة الجزائر بحاجة لتبني المعايير الدولية للمراجعة من أجل تطوير مهنة المراجعة، فمعايير المراجعة الدولية لها القدرة على أن تغطي جميع المجالات المختلفة لعملية المراجعة.

العبارة رقم (9): وجود معايير المراجعة الدولية يحصر فرص عن إيجاد معايير مراجعة جزائرية.

يتضح من العبارة أن نسبة من أفراد العينة موافقون على "وجود معايير المراجعة الدولية يحصر فرص عن إيجاد معايير مراجعة جزائرية" بنسبة 48.3%، بمتوسط حسابي 2.28 وانحراف معياري 0.778، باتجاه محايد أي أن وجود معايير المراجعة الدولية يحصر فرص لإيجاد معايير مراجعة جزائرية.

مما سبق ذكره يتضح أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد العينة التي تخص توافق معايير المراجعة الدولية مع متطلبات واحتياجات الواقع الجزائري بلغت 2.36 والذي يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكرات الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق، بانحراف معياري 0.349، أي أن معايير المراجعة الدولية تتوافق بشكل كبير مع متطلبات واحتياجات الواقع الجزائري، ومنه تم إثبات الفرضية.

ثانيا: تحليل وتفسير مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها. قبل البدء في عملية التحليل الوصفي والإحصائي للنتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه المحور الثاني، نقوم بتحديد مكافئ المقياس لمجالات المتوسط الحسابي المرجح، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (2-15): يوضح مكافئ المقياس لمجالات المتوسط الحسابي للمحور الثاني

المجال	درجة المقياس	مكافئ المقياس
من 1 إلى 1.66	غير موافق	منخفض
من 1.67 إلى 2.33	محايد	متوسط
من 2.34 إلى 3	موافق	عالي

المصدر: من إعداد الطالبة

بعد التحليل الإحصائي للمحور الثاني لمعرفة اتجاه آراء عينة الدراسة حول مدى إلتزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها والموضح في الجدول رقم (2-16)، حيث يبين توزيع إجابات العينة حول توجه الآراء مراجعين نحو الموافقة أو الرفض.

الجدول رقم(2-16): نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها.

الرقم	العبارات	النسب المئوية	درجة المقياس			متوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه آراء العينة
			موافق	محايد	غير موافق			
1	يقرر المراجع الامتناع عن المراجعة في حالة التدخل في مهامه (عنصر الاستقلالية)	التكرار	54	16	17	2.43	0.802	موافق
		النسبة%	62.1	18.4	19.5			
2	يقوم المراجع بالتشاور والاتصال بإدارة الشركة قبل إعداد التقرير النهائي	التكرار	43	21	23	2.23	0.845	محايد
		النسبة%	49.4	24.1	26.4			
3	عند المراجعة يتم التأكد من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية	التكرار	69	7	11	2.67	0.693	موافق
		النسبة%	79.3	8.0	12.6			
4	فقدان العناية المهنية لدى المراجع يؤدي إلى تحمل مسؤوليته عن عمليات التلاعب	التكرار	55	21	11	2.51	0.713	موافق
		النسبة%	63.2	24.1	12.6			
5	عند القيام بعملية المراجعة تقوم بالتخطيط المسبق قبل ذلك	التكرار	67	12	8	2.68	0.638	موافق
		النسبة%	77.0	13.8	9.2			
6	يتم التأكد من التطبيق الفعلي لنظام الرقابة أثناء القيام بعملية المراجعة	التكرار	70	10	7	2.72	0.604	موافق
		النسبة%	80.5	11.5	8			
7	تتم الإشارة إلى المعايير المطبقة عند كتابة تقرير المراجعة	التكرار	39	32	16	2.26	0.754	محايد
		النسبة%	44.8	36.8	18.4			
8	يتم التأكد من الإفصاح الكافي عن المعلومات في القوائم المالية	التكرار	67	14	6	2.70	0.593	موافق
		النسبة%	77	16.1	6.9			
9	يحتوي التقرير على نوعية الفحص المطبقة في عملية المراجعة	التكرار	49	20	18	2.36	0.807	موافق
		النسبة%	56.3	23	20.7			
10	يراعي المراجع معايير المراجعة عند القيام بعملية المراجعة	التكرار	70	6	11	2.68	0.690	موافق
		النسبة%	80.5	6.9	12.6			
عالي	مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها							

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات (SPSS)

التحليل والتفسير:

بالاطلاع على الجدول رقم (2-16) من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور، سيتم شرح كل عبارة على حده وذلك كما يلي:

العبارة رقم (1): يقرر المراجع الامتناع عن المراجعة في حالة التدخل في مهامه (عنصر الاستقلالية).

حصلت العبارة " يقرر المراجع الامتناع عن المراجعة في حالة التدخل في مهامه (عنصر الاستقلالية)" على الموافقة بنسبة 62.1% بمتوسط حسابي قدره 2.43 وانحراف معياري 0.802 باتجاه موافق، أي أن الثقة التي تعطي لرأي المراجع حول القوائم المالية تعتمد إلى حد كبير على مدى استقلاله وحياده في تأدية مهامه، ويجب على المراجع أن يتجلى بالنزاهة والصدق في تأديته مهامه ويكون عادلا وحرًا في تحديد نطاق مهمته.

العبارة رقم (2): يقوم المراجع بالتشاور والاتصال بإدارة الشركة قبل إعداد التقرير النهائي.

يتضح من عبارة "يقوم المراجع بالتشاور والاتصال بإدارة الشركة قبل إعداد التقرير النهائي" وذلك يعني أن المراجع يقوم بالتواصل مع الإدارة اثناء القيام بتقنيات المراجعة قبل اعداد التقرير، ونلاحظ أن نسبة 49.4% من أفراد العينة موافقون على ذلك، بمتوسط حسابي مقدر بـ 2.23 وانحراف معياري 0.802 باتجاه محيد.

العبارة رقم (3): عند المراجعة يتم التأكد من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية.

نلاحظ أن أكثر من 79.3% موافقون على أنه " عند المراجعة يتم التأكد من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية "بمتوسط حسابي 2.67 وانحراف معياري 0.693 باتجاه موافق، أي على مراجع الحسابات عند المراجعة أن يذكر في تقريره أن الأصول المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المحاسبية الختامية موضوع تقريره متفقة مع أصول المحاسبة المعمول بها، وذلك بعد قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية، على أن يكون رايه كنتيجة شاملة.

العبارة رقم (4): فقدان العناية المهنية لدى المراجع يؤدي إلى تحمل مسؤوليته عن عمليات التلاعب.

كانت نسبة الموافقة على عبارة " فقدان العناية المهنية لدى المراجع يؤدي إلى تحمل مسؤوليته عن عمليات التلاعب " 63.2% بمتوسط حسابي قدره 2.51 وانحراف معياري 0.713 باتجاه موافق، أي أنه في حالة عدم التزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسة المهنة يظهر ذلك بوضوح في محتوى التقرير الناتج عن عملية الفحص، وبالتالي يؤدي إلى تحمل مسؤوليته عن عمليات التلاعب.

العبارة رقم (5): عند القيام بعملية المراجعة تقوم بالتخطيط المسبق قبل ذلك.

وافق أغلبية الدراسة على أنه " عند القيام بعملية المراجعة تقوم بالتخطيط المسبق قبل ذلك " بنسبة 77% بمتوسط حسابي 2.68 وبانحراف معياري 0.638 باتجاه موافق، أي أنه يتعين على المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة وذلك قبل القيام بها، إلا أن الهدف الأساسي منها هو إجراء فحص سليم.

العبارة رقم (6): يتم التأكد من التطبيق الفعلي لنظام الرقابة أثناء القيام بعملية المراجعة.

يتضح من العبارة " يتم التأكد من التطبيق الفعلي لنظام الرقابة أثناء القيام بعملية المراجعة " أن نسبة 80.5% موافقون على ذلك بمتوسط حسابي قدره 2.72 وبانحراف معياري 0.604 باتجاه موافق، فعند التأكد من التطبيق الفعلي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يؤدي إلى تخفيض عدد أدلة وقرائن الإثبات التي يحتاجها المراجع الخارجي في عمله.

العبارة رقم (7): تتم الإشارة إلى المعايير المطبقة عند كتابة تقرير المراجعة.

لقد تحصلت عبارة " تتم الإشارة إلى المعايير المطبقة عند كتابة تقرير المراجعة " على الموافقة بنسبة 44.8% وبمتوسط حسابي 2.26 بانحراف معياري 0.754 باتجاه محايد.

العبارة رقم (8): يتم التأكد من الإفصاح الكافي عن المعلومات في القوائم المالية.

وافق أغلبية الدراسة على أنه " يتم التأكد من الإفصاح الكافي عن المعلومات في القوائم المالية " بنسبة 77%، وذلك بمتوسط حسابي مقدر بـ 2.70 بانحراف معياري 0.593 باتجاه موافق، فعند عملية التأكد من الإفصاح عن القوائم المالية، تبين عدم احتواء هذه القوائم المالية على الإيضاحات والبيانات اللازمة، فعلى المراجع أن يذكر هذا الخلو في تقريره النهائي الذي يسلمه للمؤسسة محل المراجعة.

العبارة رقم (9): يحتوي التقرير على نوعية الفحص المطبقة في عملية المراجعة.

نلاحظ أن نسبة 56.3% موافقون على أنه " يحتوي التقرير على نوعية الفحص المطبقة في عملية المراجعة " بمتوسط حسابي قدره 2.36 وبانحراف معياري 0.807 باتجاه موافق، فالمراجع عند إعداد التقرير يمكنه الاعتماد على الطريقة التقليدية التي تعتمد على العينات العشوائية، أو الطريقة الإحصائية التي تعتمد على العينة المعبرة.

العبارة رقم (10): يراعي المراجع معايير المراجعة عند القيام بعملية المراجعة.

وافقت أغلبية الدراسة على عبارة "يراعي المراجع معايير المراجعة عند القيام بعملية المراجعة" بنسبة 80.5% بمتوسط حسابي 2.68 وبانحراف معياري 0.690 باتجاه موافق، أي على المراجع مراعاة معايير المراجعة عند القيام بعملية المراجعة، كذلك يلتزم بالإجراءات الواردة في القانون المنظم للمهنة. وأن يكون له دراية بها.

مما سبق ذكره يتضح أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد العينة التي تخص مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها بلغت 2.52 والذي يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكرات الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق، وانحراف معياري 0.192، أي أن مراجعي الحسابات في الجزائر ملتزمون بشكل عالي بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها عند القيام بعملية المراجعة، ومنه تم نفي الفرضية.

ثالثاً: تحليل وتفسير مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية.

قبل البدء في عملية التحليل الوصفي والإحصائي للنتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين إيجاباً المحور الثالث، نقوم بتحديد مكافئ المقياس لمجالات المتوسط الحسابي المرجح، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (2-17): يوضح مكافئ المقياس لمجالات المتوسط الحسابي للمحور الثالث

مكافئ المقياس	درجة المقياس	المجال
صغير	غير موافق	من 1 إلى 1.66
متوسط	محايد	من 1.67 إلى 2.33
كبير	موافق	من 2.34 إلى 3

المصدر: من إعداد الطالبة

بعد التحليل الإحصائي للمحور الثالث لمعرفة اتجاه آراء عينة الدراسة حول مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية من خلال آراء مراجعي الحسابات بالجزائر الذي موضح في الجدول رقم (2-18)، حيث يبين توزيع إجابات العينة حول توجه الآراء مراجعين نحو الموافقة أو الرفض.

الجدول رقم (2-18): نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية

الرقم	العبارات	النسب المئوية	درجة المقياس			متوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	اتجاه آراء العينة
			موافق	محايد	غير موافق			
1	من بين شروط الانضمام إلى المنظمة العالمية تطبيق معايير المراجعة الدولية	التكرار	63	19	5	2.67	0.584	موافق
		النسبة%	72.4	21.8	5.7			
2	من الضروري تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر	التكرار	59	19	9	2.57	0.676	موافق
		النسبة%	67.8	21.8	10.3			
3	المعايير الدولية للمراجعة هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر	التكرار	53	26	8	2.52	0.662	موافق
		النسبة%	60.9	29.9	9.2			
4	المعايير الدولية للمراجعة صالحة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة	التكرار	10	39	38	1.68	0.673	محايد
		النسبة%	11.5	44.8	43.7			
5	إن توجه الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية يقتضي بالضرورة إلى تبني المعايير الدولية للمراجعة	التكرار	58	22	7	2.59	0.639	موافق
		النسبة%	66.7	25.3	8			
6	ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية	التكرار	44	22	21	2.26	0.828	محايد
		النسبة%	50.6	25.3	24.1			
7	في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة، من الأحسن تكيفها مع الواقع الجزائري	التكرار	50	20	17	2.38	0.796	موافق
		النسبة%	57.5	23	19.5			
8	من الضروري تحقيق توافق بين النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية	التكرار	58	14	15	2.49	0.776	موافق
		النسبة%	66.7	16.1	17.2			
9	هناك تطابق كبير بين معايير المراجعة الجزائرية والمعايير الدولية	التكرار	43	17	27	2.18	0.883	محايد
		النسبة%	49.4	19.5	31			
10	لا يؤدي توحيد معايير المراجعة على المستوى الدولي إلى زيادة استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر	التكرار	56	20	11	2.52	0.713	موافق
		النسبة %	64.4	23	12.6			
مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية								كبير

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات (SPSS)

التحليل والتفسير:

بالاطلاع على الجدول رقم (2-18) من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور، سيتم شرح كل عبارة على حده وذلك كما يلي:

العبارة رقم (1): من بين شروط الانضمام إلى المنظمة العالمية تطبيق معايير المراجعة الدولية.

أوضحت العبارة أن أكثر من 72.4% موافقون على أنه " من بين شروط الانضمام إلى المنظمة العالمية تطبيق معايير المراجعة الدولية"، بمتوسط حسابي 2.67 وانحراف معياري 0.584 باتجاه موافق، أي أن الانضمام لمنظمة التجارة العالمية يستلزم التقييد بتطبيق معايير المراجعة والمحاسبة الدولية للدول الراغبة في الانضمام، وبالتالي الاتجاه نحو إيجاد معايير مراجعة دولية موحدة تلقى القبول والتطبيق من طرف تلك الدول.

العبارة رقم (2): من الضروري تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر.

أوضحت العبارة (2) "من الضروري تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر" الموافقة على نسبة 67.8% بمتوسط حسابي 2.57 وانحراف معياري 0.676، باتجاه موافق أي أن بيئة العمل في الجزائر بحاجة لتبني المعايير الدولية للمراجعة.

العبارة رقم (3): المعايير الدولية للمراجعة هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.

لقد تحصلت عبارة "المعايير الدولية للمراجعة هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر" على الموافقة بنسبة 60.9%، بمتوسط حسابي قدره 2.52 وانحراف معياري 0.662 باتجاه موافق، أي أن أفراد عينة الدراسة أجمعوا على أن معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل لرفي بمهنة المراجعة إلى المستويات الدولية وتحسين الممارسات المهنية.

العبارة رقم (4): المعايير الدولية للمراجعة صالحة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.

حصلت هذه العبارة على نسبة 44.8% محايدون بمتوسط حسابي مقدر بـ 1.68 وانحراف معياري 0.673 وباتجاه محايد، أي أن نسبة كبيرة من أفراد العينة محايدون في الإجابة، فهناك من يرى أن المعايير الدولية للمراجعة صالحة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة، وهناك من يرى عكس ذلك، وربما يعود هذا إلى القصور والنقص الكبير الذي تعرفه منظومة المراجعة محليا، والاهتمام بالمعايير الدولية لوحدها لا يكفي، حيث أن اصلاح منظومة المراجعة بشكل كلي هو الطريق الوحيد لوضع أساس سليم لتبني عليه هذه المعايير وتكيف طبقا للبيئة الجزائرية.

العبارة رقم (5): إن توجه الجزائر الى تبني معايير المحاسبة الدولية يقتضي بالضرورة إلى تبني المعايير الدولية للمراجعة.

نلاحظ أن أكثر من 66.7% موافقون على عبارة " إن توجه الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية يقتضي بالضرورة إلى تبني المعايير الدولية للمراجعة"، بمتوسط حسابي 2.59 وبانحراف معياري 0.639. باتجاه موافق، أي أن تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر سيؤدي بالضرورة إلى تبني المعايير الدولية للمراجعة، وذلك نظرا لكون مخرجات نظام المحاسبة هي مدخلات نظام التدقيق.

العبارة رقم (6): ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية.

تظهر النسبة لهذه العبارة على 50.6% موافقة على أن " ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية"، بمتوسط حسابي 2.26 وبانحراف معياري 0.828. باتجاه محايد، أي أن منهم من يرى ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية ومنهم من يرى عكس ذلك، وهذا لعدم تكيف المعايير المحلية مع المعايير الدولية للمراجعة، وذلك نتيجة لاختلاف طبيعة الاقتصاد الوطني.

العبارة رقم (7): في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة، من الاحسن تكيفها مع الواقع الجزائري.

يتضح من العبارة أن نسبة 57.5% موافقون على أنه " في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة، من الأحسن تكيفها مع الواقع الجزائري"، بمتوسط حسابي مقدر بـ 2.38 وبانحراف معياري 0.796. باتجاه موافق، أي أن بيئة الجزائر في نظر مراجعي الحسابات مؤهلة لتبني أو تطبيق معايير المراجعة الدولية، ما عليها سوى تكيف مع واقعها مما يساعدها على تبني أو تطبيق هذه المعايير.

العبارة رقم (8): من الضروري تحقيق توافق بين النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية.

وافق أغلبية الدراسة على نسبة 66.7% على أنه "من الضروري تحقيق توافق بين النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية"، بمتوسط حسابي 2.49 وانحراف معياري 0.776. باتجاه موافق، فتمركزت آراء العينة نحو الموافقة على ضرورة تحقيق توافق بين النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية وذلك لقصور وإهمال التشريعات المحلية لبعض الجوانب.

العبارة رقم (9): هناك تطابق كبير بين معايير المراجعة الجزائرية والمعايير الدولية.

لقد تحصلت عبارة " هناك تطابق كبير بين معايير المراجعة الجزائرية والمعايير الدولية"، على الموافقة بنسبة 49.4% بمتوسط حسابي قدره 2.18 و بانحراف معياري 0.883، باتجاه محايد، فالنصوص والقوانين التشريعية التي جاء بها القانون 10-01 تتوافق إلى درجة كبيرة مع معايير المراجعة الدولية إلا أنها لم تعطي التفصيلات كما قدمتها المعايير الدولية؛

العبارة رقم (10): لا يؤدي توحيد معايير المراجعة على المستوى الدولي إلى زيادة استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر.

نلاحظ أن نسبة 64.4% موافقون على أنه "لا يؤدي توحيد معايير المراجعة على المستوى الدولي إلى زيادة استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر"، بمتوسط حسابي قدره 2.52 وبانحراف معياري 0.713، باتجاه موافق وهذا ما يؤكد ويعزز أنه عند توحيد الممارسة بما تقتضيه به معايير المراجعة الدولية يؤدي إلى غياب الاستقلالية في الممارسة لدول المطبقة لهذه المعايير؛

مما سبق ذكره أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد العينة التي تخص مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية بلغت 2.38 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكرات الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق، وانحراف معياري 0.289، أي أن معايير المراجعة الجزائرية تتوافق بشكل كبير مع معايير المراجعة الدولية ومنه تم إثبات الفرضية.

المطلب الثاني: الاختبارات الإحصائية ومناقشتها.

سنحاول في هذا المطلب بعرض الاختبارات الإحصائية ومناقشتها، وذلك من خلال عرض اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA).

الفرع الأول: دراسة الالتزام حسب متغير الخبرة

لدراسة الفروقات أجرينا اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، ويتم اختبار الفرضية الإحصائية كالتالي:

➤ الفرضية الصفرية = H_0

➤ الفرضية البديلة = H_1

➤ إذا كانت sing أكبر من 0.05 نقبل الفرضية H_0 .

➤ إذا كانت sing أقل من 0.05 نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 .

نقوم من خلال هذا الاختبار بقبول أو رفض الفرضية التي تنص على أنه توجد فروقات فيما يخص التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة المتعارف عليها حسب متغير الخبرة، ومنه الفرضيات كالآتي:

H0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بمدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها حسب الخبرة.

H1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بمدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها حسب الخبرة.

• شروط الاختبار:

لإجراء هذا الاختبار يجب توفر مجموعة من الشروط وهي كالتالي:

- 1-البيانات كمية؛
- 2-العشوائية؛
- 3-التجانس؛
- 4-الاعتدالية (التوزيع الطبيعي).

الشرطين الأول والثاني محققين، فالبيانات كمية والتوزيع كان عشوائي لمجتمع الدراسة، أما لتحقيق من شرط التجانس والاعتدالية نستخدم اختبار **Levene** و **Shapiro-Wilk** على التوالي:

❖ التحقق من شرط التجانس (اختبار Levene)

الجدول رقم(2-19): يوضح نتائج اختبار Levene

قيم اختبار ليفيني	درجة الحرية الأولى	درجة الحرية الثانية	مستوى الدلالة Sig
0.953	2	84	0.390

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

من الجدول (2-19) نلاحظ أن قيم اختبار التجانس ليفيني تساوي 0.953 بدرجة حرية أولى 2 ودرجة حرية ثانية 84 عند مستوى دلالة **Sig=0.390** وهي أكبر من مستوى الدلالة $\alpha=0.05$ ، ومنه شرط التجانس محقق.

❖ التحقق من شرط الاعتدالية (اختبار Shapiro-Wilk)

الجدول رقم(2-20): يوضح نتائج اختبار Shapiro-Wilk.

الخبرة	قيمة اختبار Shapiro-Wilk	درجة الحرية	مستوى الدلالة Sig
أقل من 5 سنوات	0.950	27	0.211
من 5 إلى 10 سنوات	0.932	27	0.080
أكثر من 10 سنوات	0.947	33	0.110

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

من الجدول (2-20) نلاحظ أن قيمة اختبار الاعتدالية لشابيرو-ويليك لجميع العينات كان أكبر من مستوى الدلالة $\alpha=0.05$ ، ومنه شرط الاعتدالية محقق، وعليه نستطيع تطبيق اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA.

❖ تطبيق اختبار ANOVA .

- جدول المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعينات الخبرة.

من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للالتزام حسب متغير الخبرة قد يمكن ملاحظة ما إذا كانت فيه فروق في الالتزام حسب متغير الخبرة.

الجدول رقم(2-21): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للالتزام حسب الخبرة.

الخبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
أقل من 5 سنوات	24.96	2.821
من 5 إلى 10 سنوات	25.56	2.722
أكثر من 10 سنوات	25.18	3.007

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

من الجدول(2-21) نلاحظ أن المتوسط الحسابي للالتزام لعينة أقل من 5 سنوات 24.46 بانحراف معياري 2.821، بينما المتوسط الحسابي للعينة التي تتراوح من 5 إلى 10 سنوات تساوي إلى 25.56 بانحراف معياري 2.772، كذلك المتوسط الحسابي للفئة الأكثر من 10 سنوات قدر بـ 25.18 بانحراف معياري 3.007.

ونستخلص من الجدول أنه قد تكون هناك فروق في الالتزام حسب الخبرة، وللتأكد نستخدم اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA.

❖ قيم اختبار ANOVA:

الجدول رقم(2-22): يوضح تطبيق اختبار التباين الأحادي ANOVA

قيم اختبار التباين F	مستوى الدلالة Sig
0.291	0.748

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

من الجدول (2-22) نلاحظ أن قيمة اختبار تحليل التباين الأحادي $F=0.291$ عند مستوى دلالة $Sig=0.390$ وهي أكبر من مستوى معنوية $\alpha=0.05$.

ومنه نقبل الفرضية الصفريية (H_0) التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بمدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها حسب الخبرة.

التفسير:

من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للالتزام حسب الخبرة واختبار تحليل التباين الأحادي استخلصنا أنه لا توجد فروقات للالتزام حسب الخبرة، فالفئة الأكثر خبرة كان مستواها العلمي أقل، أما الفئة الأقل خبرة كان مستواها العلمي أكبر، وهذا ما قد أدى إلى عدم ظهور فروق في الالتزام. (أنظر الملحق 05)

الفرع الثاني: دراسة الالتزام حسب المؤهل العلمي

لاختبار الفرضية نستخدم اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA).

اختبار الفرضية: هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بمدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها حسب متغير المؤهل العلمي.

لإجراء هذا الاختبار يمكن صياغة الفرضيات كالآتي:

H0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بمدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها حسب المؤهل العلمي.

H1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بمدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها حسب المؤهل العلمي.

لتطبيق الاختبار يجب توفر الشروط التي تم ذكرها سابقا، فشرط الكمية والعشوائية محققين ومنه يتم التحقق من شرط التجانس والاعتدالية.

❖ التحقق من شرط التجانس (اختبار Levene)

الجدول رقم (2-23): يوضح نتائج اختبار Levene

قيم اختبار ليفيني	درجة الحرية الأولى	درجة الحرية الثانية	مستوى الدلالة Sig
0.823	3	83	0.485

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

من الجدول (2-23) نلاحظ أن قيم اختبار التجانس ليفيني تساوي إلى 0.823 بدرجة حرية أولى 3 ودرجة حرية ثانية 83 عند مستوى دلالة Sig=0.485 ، وهي أكبر من مستوى الدلالة $\alpha=0.05$ ، ومنه شرط التجانس محقق.

❖ التحقق من شرط الاعتدالية (اختبار Shapiro-Wilk)

الجدول رقم (2-24): يوضح نتائج اختبار Shapiro-Wilk.

المؤهل العلمي	قيمة اختبار Shapiro-Wilk	درجة الحرية	مستوى الدلالة Sig
ليسانس	0.951	30	0.181
ماستر	0.978	23	0.862
ماجستير	0.961	23	0.489
دكتوراه	0.875	11	0.089

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

من الجدول (2-24) نلاحظ ان قيمة اختبار الاعتدالية لشابيرو-ويليك لجميع العينات كان أكبر من مستوى الدلالة $\alpha=0.05$ ، ومنه شرط الاعتدالية محقق، ومنه نستطيع تطبيق اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA.

❖ تطبيق اختبار ANOVA.

- جدول المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعينات الخبرة.

من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للالتزام حسب متغير المؤهل العلمي قد يمكن ملاحظة ما إذا كانت فيه فروق في الالتزام حسب هذا المتغير، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (2-25): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للالتزام حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
ليسانس	25.77	2.487
ماستر	24.74	3.093
ماجستير	24.48	3.132
دكتوراه	26.36	2.461

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

من الجدول (2-25) نلاحظ أن المتوسط الحسابي للالتزام لحاملي شهادة ليسانس يساوي إلى 25.77 بانحراف معياري 2.487، بينما المتوسط الحسابي لحاملي شهادة الماستر يساوي 24.74 بانحراف معياري 3.093، كذلك المتوسط الحسابي لحاملي شهادة الماجستير يقدر بـ 24.48 بانحراف معياري 3.132 أما بالنسبة لأصحاب شهادة الدكتوراه فكان المتوسط الحسابي 26.36 بانحراف معياري 2.461.

ونستخلص من الجدول أنه قد تكون هناك فروق في الالتزام حسب المؤهل العلمي، وللتأكد نستخدم اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA.

❖ نتيجة اختبار ANOVA .

الجدول رقم(2-26): يوضح تطبيق اختبار التباين الأحادي ANOVA

قيم اختبار التباين F	مستوى الدلالة Sig
1.716	0.170

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج البرنامج (SPSS)

من الجدول (2-26) نلاحظ أن قيمة اختبار تحليل التباين الأحادي $F=1.716$ عند مستوى دلالة $\text{Sig}=0.170$ وهي أكبر من مستوى معنوية $\alpha=0.05$.

ومنه نقبل الفرضية الصفرية (H_0) التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بمدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها حسب المؤهل العلمي.

التفسير:

من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للالتزام حسب المؤهل العلمي واختبار التحليل التباين الأحادي استخلصنا أنه لا توجد هناك فروقات للالتزام حسب المؤهل العلمي في الفئات، فالفئة التي لديها مستوى علمي عالي كانت لديها خبرة أقل، أما الفئة التي لديها مستوى علمي أقل كانت لديها خبرة أكثر وهذا ما قد أدى إلى عدم ظهور فروق في الالتزام. (أنظر الملحق 05)

خلاصة الفصل.

حاولنا التقرب في هذا الفصل إلى الواقع التطبيقي لمعايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية، واعتمدنا في دراستنا على رأي عينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات حول محاور الاستبان، حيث حاولنا ربط الجانب التطبيقي بالجانب النظري، أين قمنا باستعمال الاستبيان كأداة من أدوات البحث العلمي وتوزيعه على مجموعة من المختصين في مجال المراجعة والاجابات المقدمة من طرفهم، وبعد تصنيف أداة الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الاحصائي تم التوصل إلى جملة من النتائج:

- من الضروري تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر وهذا لخلق توافق بين المعايير في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة؛
- تبني معايير المحاسبة الدولية سيؤدي بالضرورة إلى تبني معايير التدقيق الدولية؛
- النصوص والقوانين التشريعية التي جاء بها القانون 10-01 يتوافق الى درجة كبيرة مع معايير المراجعة الدولية إلى أنها لم تعطي التفصيلات كما قدمتها المعايير الدولية.

الختامة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع " تقييم مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع المهني بالجزائر، معالجة إشكالية البحث والتي تدور حول: ما مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع المهني بالجزائر، كان الهدف من وراء هذه الدراسة هو تشخيص الواقع المهني للمراجعة في الجزائر، وذلك من خلال تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين، الأول تحت عنوان الأدبيات النظرية والتطبيقية لموضوع الدراسة، تناولنا فيه مفاهيم حول المراجعة ومعايير المراجعة، بالإضافة إلى دراسة المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، كما قمنا بدراسة المعايير الجزائرية للتدقيق وتلخيص أهم ما جاء في فقرات كل معيار، وتطرقنا إلى واقع ممارسة المراجعة بالجزائر من خلال القانون 10-01 ومدى توافقه مع المعايير الدولية للمراجعة، أما الفصل الثاني تناول الدراسة الميدانية.

مما سبق، وعلى ضوء معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات بالإضافة إلى مجموعة من الاقتراحات والتوصيات، وآفاق الدراسة.

1. نتائج اختبار الفرضيات.

قامت دراستنا على أربع فرضيات رئيسية وهي على النحو التالي:

أ) بالنسبة للفرضية الأولى: والمتمثلة في " تتوافق معايير المراجعة الدولية مع متطلبات واحتياجات الواقع الجزائري "، فقد تم إثباتها في الجانب التطبيقي وذلك من خلال النتائج التالية:

1- من خلال النظر في انسجام المعايير الدولية للمراجعة مع متطلبات الواقع الجزائري والاعتماد عليها كدليل أثناء إصدار معايير مراجعة جزائرية؛

2- تعتبر المعايير الدولية للمراجعة الأساس الذي تعتمد عليه الجزائر في بناء معايير مراجعة محلية ملائمة للبيئة الجزائرية، وذلك بعد تعديلها بالشكل الذي يناسب المناخ التشريعي والاقتصادي؛

ب) بالنسبة للفرضية الثانية: والمتمثلة في " لا يلتزم مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها عند القيام بعملية المراجعة " فقد تم نفيها في الجانب التطبيقي من خلال النتائج التالية:

1- يراعي مراجع الحسابات معايير المراجعة عند القيام بعملية المراجعة، كذلك يلتزم بالإجراءات الواردة في القانون 10-01 المنظم للمهنة؛

2- التزام الجزائر بالمعايير الدولية للمراجعة لحين صياغة معايير خاصة بها، مع ضرورة أن تتماشى مع ظروفها البيئية.

ج) بالنسبة للفرضية الثالثة: والمتمثلة في " توجد فروقات بمدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها حسب الخبرة والمؤهل العلمي " فقد تم إثباتها في الجانب التطبيقي من خلال النتائج التالية:

-توجد فروقات بمدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها بالنسبة لمتغير الخبرة والمؤهل العلمي، من خلال إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي استخلصنا أنه لا توجد فروقات للالتزام حسب الخبرة، فالفئة الأكثر خبرة كان مستواها العلمي أقل أما الفئة الأقل خبرة كان مستواها العلمي أكبر وهذا ما قد أدى إلى عدم ظهور فروق في الالتزام، والعكس بالنسبة للمؤهل العلمي.

د) بالنسبة للفرضية الرابعة: والمتمثلة في "تتوافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية"، فقد تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي وذلك من خلال النتائج التالية:

1- من خلال إصدار القانون 10-01 المنظم للمهنة، الذي تتوافق نصوصه إلى حد ما مع معايير المراجعة الدولية، إضافة إلى معايير المراجعة المحلية التي هي مستمدة من المعايير الدولية؛

2- النصوص القانونية والتشريعية التي جاء بها القانون 10-01 تتوافق إلى درجة كبيرة مع معايير المراجعة الدولية، غير أنها لم تعطي التفاصيل كما قدمتها المعايير الدولية، وهناك إمكانية لتطبيق وتبني معايير المراجعة الدولية بالجزائر، وخير دليل المعايير الصادرة عن وزارة المالية مطلع سنة 2016 والمتعلقة بالمقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 والمتضمن المعيار رقم "210" اتفاق حول أحكام مهام المراجعة، المعيار رقم "505" التأكيدات الخارجية، المعيار رقم "560" أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، المعيار رقم "580" التصريحات الكتابية، والتي تم من خلالها المحافظة على نفس التقييم الدولي والتسمية، وأرادت الامتثال أكثر إلى معايير المراجعة الدولية؛

3- ممارسة المراجعة في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية.

2. توصيات الدراسة.

على ضوء النتائج السابقة يمكن تقديم بعض التوصيات:

- ضرورة تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر، على أن يصحب هذا التطبيق اجراء دراسات وبحوث تفصيلية على هذه المعايير لتعديلها بما يتلاءم مع البيئة؛
- تنظيم دورات تدريبية لمحافظي الحسابات لمواكبة المستجدات الدولية، مع ضرورة الاستعانة بخبرات الدول التي سبقتمت الجزائر سواء في تطبيق المعايير الدولية للمراجعة أو في صياغة معايير خاصة بها؛
- ضرورة إنشاء وتفعيل الجمعيات المهنية بالجزائر للقيام بمسؤوليتها لوضع معايير المراجعة والإشراف على تطبيق هذه المعايير، ومحاسبة من يقصر بواجباته ويسيء إلى المهنة؛

- ضرورة قيام الجامعات الجزائرية بتطوير خططها وبرامجها، وأن تولي علم المراجعة أهمية كما هي المحاسبة بما يكفل تخريج مراجعين قادرين على مزاولة المهنة والقدرة على مواكبة تطورها عالميا؛
- أخذ الجزائر بعين الاعتبار ضرورة تطبيق معايير المراجعة الدولية؛
- ضرورة اعتماد مراجع الحسابات في الجزائر على معايير المراجعة الدولية أثناء أداء عمله؛
- تطوير مجال المراجعة في الجزائر بشكل فعال يتطلب الرفع من مستويات أداء المراجعين الجزائريين من خلال برامج تكوين دولية لزيادة الكفاءة العلمية والعملية؛
- صياغة قوانين جديدة تعمل على تطبيق القوانين بشكل أفضل.

3. افاق الدراسة.

- دراسة تحليلية مقارنة لمعايير تقارير المراجعة في الجزائر مع ما يقابلها من معايير دولية؛
- دراسة مقارنة لممارسة المراجعة في الجزائر مع الممارسة وفق المعايير الدولية للمراجعة؛
- حاجة محافظ الحسابات في الجزائر لمعايير المراجعة الدولية؛
- اقتراح معايير محلية للمراجعة في الجزائر بناء على معايير المراجعة الدولية؛
- دراسة مدى التوافق بين ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر ومعايير المراجعة الدولية؛
- دراسة واقع مهنة المراجعة في الجزائر ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية.

المراجع

قائمة المراجع العربية

❖ الكتب

- 1- طارق عبد العال حماة، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2010.
- 2- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2009.
- 3- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 4- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 5- عبد الفتاح صحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 6- يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999.
- 7- خالد راغب الخطيب، خليل حمود الرفاعي، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان، 1998.

❖ البحوث الجامعية

أ- أطروحات دكتوراه:

- 1- محمد حولي، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي عن مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة باجي مختار عنابة، 2017.
- 2- رشيدة خالدي، دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضيق الفجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة الأغواط، 2016.
- 3- الأخضر لقلطي، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في واقع المهني بالجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص علوم التسيير، جامعة الشلف، 2015.
- 4- فايز سايح، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، أطروحة دكتوراه تخصص علوم التسيير، جامعة البلدة، 2015.
- 5- عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة"دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2013.
- 6- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

ب-مذكرات ماجستير:

- 1- دليلا بوقرن أثر تطبيق معايير المحاسبية الدولية على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2016 .
- 2- فوزي قادري، معايير الدولية للمراجعة وتطبيقها من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية في الجزائر، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة جباية وتدقيق، جامعة الجزائر، 2016.
- 3- محمد أمين مازون التدقيق المحاسبي من منظور معايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2011.
- 4- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبية الدولية للمراجعة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2009.
- 5- محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين معايير العامة و معايير الدولية دراسة مقارنة الجزائر، مذكرة ماجستير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة مدية، 2008.
- 6- فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة ماجستير تخصص علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2007.
- 7- محمد عبد الغني البهلول، موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا، 1997.

❖ المقالات والمدخلات

- 1- عبد العالي محمدي، مداخلة بعنوان: دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 06-07 ماي 2012.
- 2- أحمد خليفة، منال حسيني، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS-ISA ومعايير الدولية للمراجعة ISA:التحدي، جامعة البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.
- 3- جمال عمورة، ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA) ، ملتقى دولي حول :النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 13-14 ديسمبر 2011.

- 4- سيد محمد، بوعرار احمد شمس الدين، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 10-01 (دراسة ميدانية)، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية IAS/IFRS، والمعايير الدولية للمراجعة IAS، التحدي، 13-14 ديسمبر 2011.
- 5- بن عمارة منصور، محمد حولي، مداخلته بعنوان معايير المراجعة الدولية، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة باجي مختار عنابة، 13-14 ديسمبر 2011.
- 6- سايح فايز، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة البلدة، 13-14 ديسمبر 2011.
- 7- حسام بن عبد المحسن العنقري، آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز والأدرة، عدد 22، 2004.
- 8- يوسف محمود جربوع وعصام محمد البحيصي، تحليل وتقييم مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية بمكاتب وشركات المراجعة في فلسطين، مقال منشور، كلية تجارة، قسم محاسبة، مجلة الجامعة الإسلامية في غزة فلسطين، 2006.
- 9- مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، عدد 01، جامعة ورقلة، 2002.

❖ القوانين والمراسيم

- 1- مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، صادر من وزارة المالية للجمهورية الجزائرية، يحدد معايير التدقيق الجزائرية.
- 2- مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أوت 2016، صادر من وزارة المالية للجمهورية الجزائرية، يحدد معايير التدقيق الجزائرية.
- 3- مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، صادر من وزارة المالية للجمهورية الجزائرية، يحدد معايير التدقيق الجزائرية.
- 4- المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع اجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65، الصادرة في 30 نوفمبر 2011.
- 5- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26/05/2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 30، 2011.
- 6- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، الصادرة في 11/07/2010.
- 7- الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25/04/1993، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 27، المادة 715 مكرر 4.

قائمة المراجع الأجنبية

- 1-Arens Alvin,james K Loebbecke, **Auditing an Integrated Approach**, prentice Hall, Newjersy, Secondedition ,1980,p14.
- 2-Charles, E. landes (Feb. 2004), "**on high standards of auditing ethics and behavior**", the CAP journal, PP. 9-11..
- 3-Gin chong, (2000), **auditing framework in the peoples republic of china and the international auditing Guidelines: some comparisons**, managerial Finance vol.26, No.5, PP. 12-20.
- 4-Howard Stettler, **Auditing & principle**, Newjersy, 1997,p13.
- 5-Roussey, Robert, s. (July 1996), "**New focus for the international standards on auditing**", Journal of international accounting, auditing and Taxation, vol.5 ,No.1, pp.1-13.
- 6-Roussey, Robert, s. (1999) **the development of international standards on auditing**, the CAP journal, vol. 69, No. 10, PP. 14-20.

قائمة المواقع الالكترونية

- 1-<http://www.iso.org/iso/home/about.htm>.

الملاحق

الملحق رقم (01): قائمة الأساتذة المحكمين

الرقم	اسم الاستاذ	الدرجة العلمية	الجهة العاملة
01	فؤاد صديقي	أستاذ محاضر -أ-	جامعة قاصدي مرباح ورقلة
02	عبد الله مايو	أستاذ محاضر -أ-	جامعة قاصدي مرباح ورقلة
03	محمد البشير غوالي	أستاذ محاضر -أ-	جامعة قاصدي مرباح ورقلة
04	خالد مقدم	أستاذ محاضر -أ-	جامعة قاصدي مرباح ورقلة

الملحق رقم 02

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

قسم العلوم التجارية

التخصص: محاسبة وجباية معمقة



استمارة استبيان

السادة: خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات....

تحية طيبة وبعد:

في إطار إعداد مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية معمقة بعنوان:
* تقييم مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع المهني بالجزائر* الرجاء من سيادتكم المشاركة
والمساهمة في إثراء هذا الموضوع، من خلال تكرمكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، وهذا
سعيًا منا لمعرفة وجهة نظركم بصدق، وذلك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة، ونحيطكم علماً أن البيانات التي
يتم الإدلاء بها ستحضى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي.

تقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير وتخصيص جزء من وقتكم، بما يخدم البحث العلمي.

الطالبة: طرفاوي حميدة

القسم الأول: البيانات الشخصية والوظيفية

- 1- الوظيفة: خبير محاسب محافظ الحسابات
- 2- الخبرة: أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات
- 3- المؤهل العلمي:
- ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه

القسم الثاني: محاور الاستبانة

المحور الأول: متطلبات واحتياجات الواقع الجزائري في ظل معايير المراجعة الدولية

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1	تساعد البيئة الحالية على تطوير المهارات الشخصية وفقا لمتطلبات معايير المراجعة الدولية			
2	معايير المراجعة الدولية تتسجم مع البيئة الجزائرية بعد إعادة تكييفها			
3	تساهم معايير المراجعة الدولية في تطوير معايير المراجعة الجزائرية			
4	تساهم معايير المراجعة الدولية في تخفيض مخاطر التدقيق			
5	معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على المستوى الجزائري			
6	يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل اثناء اصدار معايير المراجعة الجزائرية			
7	تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد في تحقيق جودة المراجعة			
8	يمكن ان يساهم تبني معايير المراجعة الدولية في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر			
9	وجود معايير مراجعة دولية يحصر فرص عن إيجاد معايير مراجعة جزائرية			

المحور الثاني: مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1	يقرر المراجع الامتناع عن المراجعة في حالة التدخل في مهامه (عنصر الاستقلالية)			
2	يقوم المراجع بالتشاور والاتصال بإدارة الشركة قبل إعداد التقرير النهائي			
3	عند المراجعة يتم التأكد من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في اعداد القوائم المالية			
4	فقدان العناية المهنية لدى المراجع يؤدي الى تحمل مسؤوليته عن عمليات التلاعب			
5	عند القيام بعملية المراجعة تقوم بالتخطيط المسبق قبل ذلك			
6	يتم التأكد من التطبيق الفعلي لنظام الرقابة اثناء القيام بعملية المراجعة			
7	تتم الإشارة الى المعايير المطبقة عند كتابة تقرير المراجعة			
8	يتم التأكد من الإفصاح الكافي عن المعلومات في القوائم المالية			
9	يحتوي التقرير على نوعية الفحص المطبقة في عملية المراجعة			
10	يراعي المراجع معايير المراجعة عند القيام بعملية المراجعة			

المحور الثالث: مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1	من بين شروط الانضمام إلى المنظمة العالمية تطبيق معايير المراجعة الدولية			
2	من الضروري تبني المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر			
3	المعايير الدولية للمراجعة هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر			
4	المعايير الدولية للمراجعة صالحة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة			
5	إن توجه الجزائر الى تبني معايير المحاسبة الدولية يقتضي بالضرورة الى تبني المعايير الدولية للمراجعة			
6	ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تختلف كثيرا عن الممارسة وفق المعايير الدولية			
7	في حالة تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة، من الاحسن تكييفها مع الواقع الجزائري			
8	من الضروري تحقيق توافق بين النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية			
9	هناك تطابق كبير بين معايير المراجعة الجزائرية والمعايير الدولية			
10	لا يؤدي توحيد معايير المراجعة على المستوى الدولي الى زيادة استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر			

الملحق رقم (3): معامل الفا كرونباخ لحساب ثبات فقرات المحاور

أداة الثبات للمحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,785	9

أداة الثبات للمحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,802	10

أداة الثبات للمحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,811	10

الملحق رقم (4): توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات الشخصية

الوظيفة

FONC

		Fréquence	Pourcentage
Valide	خبير محاسب	5	5.75
	محافظ حسابات	82	94.25
	Total	87	100,0

الخبرة

EXP

		Fréquence	Pourcentage
Valide	أقل من 5 سنوات	27	331,0
	من 5 الى 10 سنوات	27	331,0
	أكثر من 10 سنوات	33	337,9
	Total	87	100,0

المؤهل العلمي

NIV

		Fréquence	Pourcentage
Valide	ليسانس	30	4834,
	ماستر	23	426,4
	ماجستير	23	426,4
	دكتوراه	11	412,6
	Total	87	100,0

الملحق رقم (5): توزيع أفراد العينة حسب الفروقات بين الخبرة والمؤهل العلمي

Tableau croisé EXP * NIV

		NIV				Effectif
		ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه	Total
EXP	أقل من 5 سنوات	5	17	1	4	27
	من 5 إلى 10 سنوات	8	6	12	1	27
	أكثر من 10 سنوات	17	0	10	6	33
	Total	30	23	23	11	87

الملحق رقم (6): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بالمحور الأول

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type
Q1	1,54	,712
Q2	2,23	,788
Q3	2,64	,570
Q4	2,41	,771
Q5	2,74	,559
Q6	2,47	,729
Q7	2,48	,745
Q8	2,53	,729
Q9	2,28	,788

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	2,369	,122	9

الملحق رقم (7): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بالمحور الثاني

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type
K1	2,43	,802
K2	2,23	,845
K3	2,67	,693
K4	2,51	,713
K5	2,68	,638
K6	2,72	,604
K7	2,26	,754
K8	2,70	,593
K9	2,36	,807
K10	2,68	,690

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	2,523	,037	10

الملحق رقم (8): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بالمحور الثالث

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type
S1	2,67	,584
S2	2,57	,676
S3	2,52	,662
S4	1,68	,673
S5	2,59	,639
S6	2,26	,828
S7	2,38	,796
S8	2,49	,776
S9	2,18	,883
S10	2,52	,713

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	2,386	,084	10

الملحق رقم (9): نتائج اختبار ANOVA

نتائج اختبار Levene

Test d'homogénéité des variances

	Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
الالتزام Basé sur la moyenne	,953	2	84	,390

نتائج اختبار Shapiro-Wilk

Tests de normalité

	EXP	Shapiro-Wilk		
		Statistiques	Ddl	Sig.
الالتزام	أقل من 5 سنوات	,950	27	,211
	من 5 الى 10 سنوات	,932	27	,080
	أكثر من 10 سنوات	,947	33	,110

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للالتزام حسب الخبرة

Descriptives

الالتزام

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard
أقل من 5 سنوات	27	24,96	2,821	,543
من 5 الى 10 سنوات	27	25,56	2,722	,524
أكثر من 10 سنوات	33	25,18	3,077	,536
Total	87	25,23	2,868	,307

تطبيق اختبار التباين الأحادي ANOVA

ANOVA

الالتزام

	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	4,864	2	2,432	,291	,748
Intragroupes	702,539	84	8,364		
Total	707,402	86			

نتائج اختبار Levene

Test d'homogénéité des variances

		Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
الالتزام	Basé sur la moyenne	,823	3	83	,485
	Basé sur la médiane	,789	3	83	,503
	Basé sur la médiane avec ddl ajusté	,789	3	78,574	,503
	Basé sur la moyenne tronquée	,833	3	83	,480

نتائج اختبار Shapiro-Wilk

Tests de normalité

	NIV	Shapiro-Wilk		
		Statistiques	Ddl	Sig.
الالتزام	ليسانس	,951	30	,181
	ماستر	,978	23	,862
	ماجستير	,961	23	,489
	دكتوراه	,875	11	,089

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للالتزام حسب المؤهل العلمي

Descriptives

الالتزام

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard
ليسانس	30	25,77	2,487	,454
ماستر	23	24,74	3,093	,645
ماجستير	23	24,48	3,132	,653
دكتوراه	11	26,36	2,461	,742
Total	87	25,23	2,868	,307

تطبيق اختبار التباين الأحادي ANOVA

ANOVA

الالتزام

	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	41,316	3	13,772	1,716	,170
Intragroupes	666,086	83	8,025		
Total	707,402	86			

الفهرس

الصفحة	الفهرس
III	الإهداء.....
IV	الشكر.....
V	ملخص.....
VI	قائمة المحتويات.....
VII	قائمة الجداول.....
IX	قائمة الأشكال.....
X	قائمة الملاحق.....
أ	مقدمة.....
1	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمعايير المراجعة الدولية والواقع المهني للمراجعة في الجزائر.....
2	تمهيد الفصل.....
3	المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية والواقع المهني للمراجعة في الجزائر.....
3	<u>المطلب الأول: معايير المراجعة الدولية.....</u>
3	الفرع الأول: مفهوم معايير المراجعة.....
5	الفرع الثاني: تعريف معايير المراجعة الدولية.....
5	الفرع الثالث: عرض معايير المراجعة المتعارف عليها.....
10	<u>المطلب الثاني: الواقع المهني للمراجعة في الجزائر.....</u>
10	الفرع الأول: مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر.....
15	الفرع الثاني: معايير المراجعة المتعارف عليها في التشريع الجزائري.....
19	الفرع الثالث: مدى توافق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة.....

21	.....المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائرية.
22	.....الفرع الأول: مقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04.
25	.....الفرع الثاني: مقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/08/11.
27	.....الفرع الثالث: مقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15.
30	.....المبحث الثاني: مراجعة الدراسات السابقة حول معايير المراجعة.
30	.....المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.
30	.....الفرع الأول: دراسات باللغة العربية.
35	.....الفرع الثاني: دراسات باللغة الاجنبية.
38	.....المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.
38	.....الفرع الأول: أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.
39	.....الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.
39	.....المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.
40	.....خلاصة الفصل.
41	.....الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.
42	.....تمهيد الفصل.
43	.....المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة.
43	.....المطلب الأول: الطرق المستخدمة.
43	.....الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة.
44	.....الفرع الثاني: حدود الدراسة.
44	.....المطلب الثاني: الأدوات والبرامج المستخدمة في الدراسة.
45	.....الفرع الأول: الأدوات المستخدمة.
46	.....الفرع الثاني: صدق وثبات الاستبيان.
49	.....الفرع الثالث: البرامج المستخدمة في معالجة الاستبيان.

49	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.....
49	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الاستبيان
50	الفرع الأول: تحليل محور المتغيرات الديموغرافية.....
53	الفرع الثاني: عرض وتحليل وتفسير المحاور الخاصة بوجهة نظر العينة.....
65	المطلب الثاني: الاختبارات الإحصائية ومناقشتها.....
65	الفرع الأول: دراسة الالتزام حسب متغير الخبرة
68	الفرع الثاني: دراسة الالتزام حسب متغير المؤهل العلمي.....
71	خلاصة الفصل.....
72	الخاتمة.....
76	المراجع.....
81	الملاحق.....
93	الفهرس.....