



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية



وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبية

مذكرة ماستر

تخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

فعالية معايير التدقيق الجزائري في تحسين أداء المراجع من

وجهة نظر مهني المحاسبة

دراسة عينة من مكاتب محافضي الحسابات

تحت إشراف الدكتورة:

مهاوة أمال

من إعداد الطالبة:

بدة سعداني حكيمه

تاريخ المناقشة في: 2023/06/17

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	أستاذ محاضر، أ
ممتحنا	أستاذ محاضر، أ
مشرفا	أستاذ محاضر، أ	مهاوة أمال

السنة الجامعية: 2022-2023





وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

وعلوم التسيير

قسم: علوم تجارية

مذكرة ماستر

تخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

فعالية معايير التدقيق الجزائري في تحسين أداء المراجع من

وجهة نظر مهني المحاسبة

دراسة حالة مكاتب محافظي الحسابات

تحت إشراف الدكتورة:

من إعداد الطالبة:

مهاوة أمال

بدة سعداني حكيمة

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	أستاذ محاضر. أ
ممتحنا	أستاذ محاضر. أ
مشرفا	أستاذ محاضر. أ	مهاوة أمال

السنة الجامعية: 2023-2022



الشكر والتقدير

الحمد لله الذي خلقنا ورزقنا وكرمنا بنعمة العلم فبفضله تتم الأعمال

نشكره سبحانه أن وفقنا إلى إنجاز هذا العمل.

كما لا يسعنا إلا أن نتقدم بالشكر للدكتورة المشرفة

مهاوة أمال

التي تكرمت بالإشراف على إنجاز هذه المذكرة

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء اللجنة الكرام

وفي الأخير أشكر كل من ساعدني من بعيد أو قريب في هذا العمل المتواضع

إِهْدَاء

أقدم هذا العمل إلى

إلى قدوتي وسندي..... أبي الحبيب

عبد الله

إلى من سهرت وتعبت وبذلت الغالي والنفيس

أمي الحبيبة حفظها الله واطال عمرها

عزيزة

إلى من اكون بهما كل شيء وبدون هما لا شيء.

إخوتي الأعزاء

إلى عائلة الكريمة

"بذة سعداني حكيمة"

ملخص

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على فعالية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع من وجهة نظر خبراء المحاسبة، إذ حاولنا من خلالها التعرف على معايير التدقيق الجزائرية وإلى مهنة محافظ الحسابات والتعرف أيضا على فعالية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء التعاقدية من وجهة نظر خبراء المحاسبة. وهذا من خلال استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانبين النظري والتطبيقي. حيث قمنا بتحليل إستمارة إستبيان التي تم توزيع 50 إستمارة على مجموعة من مكاتب محافضي الحسابات والتي توصلنا من خلالها إلى أن لمعايير التدقيق الجزائرية دور مهم في تحسين أداء المراجع ، بالإضافة إلى توصلنا إلى ان لمعايير التدقيق الجزائرية دور مهم في عمل مكاتب محافضي الحسابات فهي تمثل البوصلة التي توجههم في تأدية مهامهم وتحمي إستقلاليتهم.

لكلمات المفتاحية: المراجع ، معايير التدقيق، المحاسبة

Abstract:

This study aims to identify the effectiveness of Algerian auditing standards in improving the performance of the contractual auditor from the accounting point of view, by trying to identify Algerian auditing standards and the profession of the governor of accounts, as well as the effectiveness of Algerian auditing standards in improving the performance of the contractual auditor from the accounting point of view. This is through the use of analytical descriptive curriculum in theoretical and applied aspects. We analyzed a questionnaire form that distributed 50 forms to a group of offices of account governors by which we found that Algerian auditing standards have an important role to play in improving the performance of the contractual auditor. In addition, we found that Algerian auditing standards have an important role in the work of the offices of auditors. They represent the compass that guides them in the performance of their tasks and protects their independence.

Keywords: contractual auditor, auditing standards, accounting

الفهرس

فهرس المحتويات

I	الشكر
II	الاهداء
III	الملخص
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الاشكال
VI	قائمة الملاحق
أ	مقدمة العامة
	الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير التدقيق الجزائرية
2	تمهيد
3	المبحث الاول: ماهية معايير التدقيق الجزائرية
3	المطلب الاول: معايير التدقيق الجزائرية
6	المطلب الثاني: التوافق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق
7	المطلب الثالث: اهمية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية
8	المبحث الثاني: مدخل نظري للمراجعة
8	المطلب الاول ماهية المراجعة
8	الفرع الأول: المسار التاريخي للمراجعة
10	الفرع الثاني: مفهوم المراجعة
13	المطلب الثاني اهداف المراجعة وأهميته
13	الفرع الأول: أهداف المراجعة
14	الفرع الثاني: أهمية المراجعة
16	المطلب الثالث: عمليات المراجع وتقاريره
16	الفرع الأول: فروض المراجعة

18.....	الفرع الثاني: معايير المراجعة.....
19.....	خلاصة.....
.....	الفصل الثاني: تحليل الدراسات السابقة ومكانة الدراسة الحالية في الدراسة السابقة.....
21.....	تمهيد.....
22.....	المبحث الاول الدراسات المحلية ومكانة الدراسة الحالية فيها.....
22.....	المطلب الأول: الدراسات المحلية.....
29.....	المطلب الثاني: مكانة الدراسة الحالية في الدراسات المحلية.....
30.....	المبحث الثاني الدراسات الاجنبية ومكانة الدراسة الحالية فيها.....
30.....	المطلب الأول: الدراسات الأجنبية.....
35.....	المطلب الثاني: مكانة الدراسة الحالية في الدراسات الأجنبية.....
36.....	الخلاصة:.....
.....	الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للمعايير التدقيق الجزائرية ودورها في عمل المراجع دراسة حالة مكاتب محافضي الحسابات
38.....	تمهيد:.....
39.....	المبحث الأول: تقدم المؤسسة المستقبلية.....
39.....	المطلب الأول: تقدم مكتب محافظ الحسابات.....
39.....	الفرع الأول: التعريف بالمكتب محافظ الحسابات.....
40.....	الفرع الثاني: الخدمات التي يقوم بتقديمها مكتب محافظ الحسابات.....
40.....	الفرع الثالث: الإجراءات التمهيدية في قبول التوكيل.....
41.....	الفرع الرابع: إجراءات التعرف بالمؤسسة.....
42.....	المطلب الثاني: المراحل العملية لممارسة مهنة محافظ الحسابات.....
42.....	الفرع الأول: قبول المهمة.....
43.....	الفرع الثاني: ملف العمل.....
44.....	الفرع الثالث: الدخول إلى الوظيفة.....
46.....	الفرع الرابع: مراحل واجراءات عمل محافظ الحسابات.....

48.....	المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة:
48.....	المطلب الأول: منهج الدراسة.
49.....	المطلب الثاني: مصادر وأساليب جمع البيانات والمعلومات.
49.....	المطلب الثالث: ثبات وصدق أداة الدراسة وصدقها.
51.....	المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة:
51.....	المطلب الأول: خصائص أفراد عينة الدراسة:
54.....	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لمعطيات الاستبيان.
68.....	الخلاصة:
69.....	الخاتمة العامة.
72.....	قائمة المراجع.
75.....	قائمة الملاحق.

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
09	التطور التاريخي للمراجعة	01
29	مكانة الدراسة الحالية في الدراسات السابقة المحلية	02
35	مكانة الدراسة الحالية في الدراسات السابقة الأجنبية	03
48	مقياس ليكارت الخماسي	04
49	توزيع العبارات حسب المحاور	05
50	قيمة معامل الثبات ألفا كرومباخ	06
50	معامل بيرسون لقياس صدق الداخلي للاستبيان	07
51	التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب الجنس	08
52	التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب العمر	09
53	التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب الاقدمية	10
54	إجابات أفراد العينة على المحور الثاني	11
58	إجابات أفراد العينة على المحور الثالث	12
61	إجابات أفراد العينة على المحور الرابع	13
63	العلاقة بين معايير التناقض الجزائية والمراجع	14
65	تحليل التباين الأحادي Inova	15

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
39	الميكمل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	01
5111	الدائرة النسبية لعينة الدراسة حسب الجنس	02
53	الدائرة النسبية لعينة الدراسة حسب العمر	03
54	الدائرة النسبية لعينة الدراسة حسب الأقدمية	04

قائمة الملاحق

الرقم	الملحق
01	إستمارة الإستبيان
02	مخرجات برنامج SPSS

المقدمة العامة

مع تطور بيئة الأعمال و بروز العديد من الظواهر الاقتصادية التي نجد منها مظاهر الفساد المالي في المؤسسة، ظهرت الحاجة للتقييم والرقابة الدوري للعمليات المالية في المؤسسة، ولهذا زاد الاهتمام بمكاتب المراجع لمراجعتها وتقديم تقارير ذات مصداقية وشفافية عن مختلف العمليات، خاصة وأن من بين أهداف المراجع إكتشاف الأخطاء والتجاوزات، ومن هذا المنطلق فإن مزاوله مهنة المراجع تنظمه تشريعات ومراسيم قانونية.

ونجد من مسؤوليات المراجع إكتشاف الأخطاء والتجاوزات من حالات الغش في القوائم والكشوفات المالية، فالكشوفات المالية هي أداة تستخدم للتعرف على الوضعية الحالية والمستقبلية للمؤسسة، ومنه فإن جودة الكشوفات والبيانات المالية التي يشرف المراجع على تدقيقها أمر مهم بالنسبة لمستخدميها.

لقد أصبحت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بحاجة كبيرة لخدمات المراجع ، لذي فعلى المراجع أن يكون ملم وذو خبرة في ممارسة العمليات المتعلقة بمهامه، وأن يلتزم بمختلف الضوابط والمعايير المحلية والدولية التي تنظم مهنة المراجع ، ومن خلال كل ما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

إشكالية الدراسة:

كيف تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع من وجهة نظر المحاسبة؟

وعلى هذا الأساس نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- 1- هل لمعايير التدقيق الجزائرية دور في إلتزامات المراجع بمهامه؟
- 2- هل لمعايير التدقيق الجزائرية تأثير على مصداقية عمل المراجع ؟
- 3- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.5$ بين معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع من وجهة نظر خبراء المحاسبة؟

فرضيات الدراسة:

وللإجابة عن هذه التساؤلات نطرح الفرضيات التالية:

1. الفرضية الاولى: هناك العديد من معايير التدقيق الجزائرية التي تهم بتنظيم إلتزامات ومهام المراجع.

2. الفرضية الثانية: تهدف معايير التدقيق الجزائرية في تنظيم عمل المراجع مما ينعكس على جودة مخرجاته، ويقلص من فجوة التوقعات.
3. الفرضية الثالثة: نعم، هناك علاقة ذات دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.5$ بين معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع من وجهة نظر خبراء المحاسبة

أهمية الدراسة:

إن أهمية الدراسة تتمثل في إيضاح دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع من وجهة نظر خبراء المحاسبة، خاصة مع زيادة الحاجة للمراجع التعاقدية في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، وتقييم جهازها الرقابي، كما أن تركيز هذه الدراسة على طرح معايير التدقيق الجزائرية ودورها في عمل المراجع زادت من أهميتها.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة للوصول للنقاط التالية

- تسليط الضوء على الإطار المفاهيمي والقانوني والتنظيمي للمراجع.
- إبراز مهام المراجع ومسؤولياته.
- التعرف على معايير التدقيق الجزائرية.
- التعمق أكثر في الدراسة التطبيقية دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع من وجهة نظر مكاتب محافضي الحسابات.

أسباب اختيار الموضوع:

- تتمثل الأسباب الرئيسية لإختيارنا لهذا الموضوع في:
- الرغبة بالإلمام بجميع جوانب الموضوع.

- الاهتمام بإشكالية الدراسة والمتمثلة في دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع من وجهة نظر مكاتب محافظي الحسابات والسعي للتعمق أكثر في متغيراتها.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في :

الحدود الزمانية: خلال الفترة الممتدة بين شهر فيفري وماي 2023

الحدود المكانية: مكاتب محافظي الحسابات

منهج الدراسة:

يتمثل المنهج المعتمد في الدراسة في الفصل الأول والثاني على المنهج الوصفي التحليلي من خلال التطرق إلى الجوانب النظرية الخاصة بموضوع الدراسة، وتحليل مجموعة من الدراسات السابقة. كما قمنا بإعتماد المنهج التحليلي في الجزء التطبيقي من خلال تحليل إستمارة إستبيان تم توزيعها على 50 مكتب محافظي الحسابات.

هيكل الدراسة:

بغرض الإحاطة بجوانب الموضوع قمنا بتقسيم دراستنا إلى ثلاثة فصول، بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة:

ففي الفصل الأول تطرقنا إلى مدخل نظري لمعايير التدقيق الجزائرية حيث قسمنا الفصل إلى مبحثين، في المبحث الأول ماهية معايير التدقيق الجزائرية، وفي المبحث الثاني مدخل نظري للمراجع.

وفي الفصل الثاني تطرقنا إلى تحليل الدراسات السابقة وتبيان مكانة الدراسة الحالية فيها، حيث يضم المبحث الأول الدراسات المحلية ومكانة الدراسة الحالية فيها، وكذلك في المبحث الثاني والذي يضم الدراسات الأجنبية ومكانة الدراسة الحالية فيها.

وفي الفصل الثالث تناولنا الإطار التطبيقي لمعايير التدقيق الجزائرية ودورها في عمل المراجع من وجهة نظر محافظي الحسابات، حيث يضم المبحث الأول تقديم للمؤسسة المستقبلة، وفي المبحث الثاني الإطار المنهجي للدراسة وفي المبحث الثالث تحليل نتائج الدراسة.

الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير التدقيق
الجزائرية

تمهيد

سعت العديد من الدول في العالم إلى تبني هذه المعايير والعمل بها من أجل إعطاء التدقيق المحاسبي بعدا دوليا، والجزائر كباقي الدول أبدت اهتمامها بهذه المهنة بعد الاستقلال، حيث حاولت إعطائها إطارا قانونيا، وقامت بإصدار قوانين وتشريعات مختلفة كان الهدف من ورائها هو تنظيم المهنة ومنها قانون 10-01 وأيضا قامت بإصدار معايير التدقيق الجزائرية الهدف منها هو تحسين واقع الممارسة المهنية ورفع مستوى أداء المهنيين، ما سيساهم بشكل مباشر في تحسين جودة التدقيق وزيادة الثقة في القوائم المالية.

- المبحث الأول: ماهية معايير التدقيق الجزائرية

- المبحث الثاني: مدخل نظري للمراجعة

المبحث الأول: ماهية معايير التدقيق الجزائرية

شهدت مهنة المراجعة في الجزائر خلال مراحل تطورها العديد من التغيرات إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل المختلفة وجاء إختيارنا لهذا المهنة التدقيق في الجزائر من أجل التعرف على واقع المهنة من خلال معايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول: معايير التدقيق الجزائرية

تم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على أربعة مقررات كما يلي:¹

1- المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن الإصدار الأول من المعايير الجزائرية للتدقيق كما يلي:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 "إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق".

أوضح هذا المعيار أن الشخص المكلف بالتدقيق في المؤسسات الاقتصادية يكون إما محافظ حسابات أو مدقق متعاقد، وقد عالج مختلف واجباته وحقوقه وقد قدم نموذجا لرسالة المهمة، كما يؤكد على ضرورة القيام بمهمته حسب الشروط المنصوص عليها .

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 "التأكيدات الخارجية":

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات في إطار تدقيقه للكشوفات المالية للمؤسسة، ويهدف المدقق من خلاله إلى الحصول على الأدلة الكافية التي تبرهن أنه قد قام بالتعديلات الضرورية لها.

- المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية":

يعالج هذا المعيار ضرورة حصول المدقق على تصريحات كتابية من إدارة المؤسسة والتي تأكد على أنها قد قامت بمهامها على أكمل وجه، حيث اعتبر أن هذه التصريحات تعتبر بمثابة عنصر مقنع، كما نص هذا المعيار على كافة الإجراءات التي توضح للمدقق كيفية التعامل معها.

¹ حراث نخلة، بن جمو عصمت محمد، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 11، العدد 02، جامعة مستغانم، 2022، ص 502

2- المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016 المتضمن الإصدار الثاني للمعايير الجزائرية للتدقيق:¹

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة".

يهدف هذا المعيار إلى توضيح كافة الإجراءات التي يجب على المدقق القيام بها من أجل الحصول على العناصر المقنعة الكافية والتي يستند عليها في إبداء رأيه، كما أشار إلى عدة مفاهيم تشرح هذه العناصر.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية":

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لعملية التدقيق في حالة التدقيقات المتكررة، وبعض الأمور التي لها أهمية في إطار مهمة التدقيق الأولية، ووضح كيفية إعداد إستراتيجية عامة تتكيف مع المهمة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم لها.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية الأرصد الافتتاحية":

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصد الافتتاحية في إطار مهمته الأولية، حيث أشار إلى أن هذه الأرصد تتضمن المبالغ الواردة في القوائم المالية في بداية السنة والتي تم بموجبها تقديم معلومات كالطرق المحاسبية المعدة، وفقها، كما أوضح عدة نقاط يجب على المدقق الالتزام بها عند قيامه بمهمته.

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية":

تطرق هذا المعيار إلى التزام المدقق بإبداء رأيه حول صحة القوائم المالية، وكذا إلى شكل ومضمون التقرير الذي يحتوي على هذا الرأي، ويجب أن يكون هذا الأخير قد بني على أسس ناتجة عن استنتاجاته التي استخرجها من العناصر المقنعة التي قام بجمعها، كما يجب أن يعبر عنه بوضوح في تقرير كتابي.

3- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن للإصدار الثالث للمعايير كما يلي:²

- المعيار رقم 570 "استمرارية الاستغلال":

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق والتي تتعلق بتأكده من تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال عن إعدادها للكشوفات المالية، كما يوضح مسؤولياته حول التحقق من ذلك، وتقييمه للمخاطر الناتجة عن غياب هذه الفرضية.

¹ حراث نخلة، بن جو عصمت محمد، مرجع سبق ذكره، ص 502

² نفس المرجع السابق، ص 503

- معيار رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين:"

يعالج هذا المعيار إمكانية انتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي، كما أوضح العلاقة بينهما، وعلى المدقق أن يحدد إلى أي مدى يمكنه الاستفادة من أعمال المدقق الداخلي.

- معيار رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف مدقق:"

تطرق هذا المعيار إلى واجبات المدقق التي تقع عليه عندما يلجأ إلى خبير للقيام بمراقبة معينة تتطلب خبرة في مجال آخر غير المحاسبة والتدقيق كما يحدد مسؤولية المدقق التي يتحملها بالكامل عند إبداء رأيه حتى وان اعتمد على خبير، وتعتبر الخلاصات المستنتجة من هذا الأخير بمثابة أدلة.

4- المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 يتضمن الإصدار الرابع من المعايير الجزائرية للتدقيق كما يلي:¹

- المعيار رقم 230 "وثائق التدقيق:"

يعالج هذا المعيار مسؤولية المدقق في إعداد وثائق لتدقيق الكشوفات المالية، وذكر طبيعة هذه الوثائق وفائدتها بالنسبة للمدقق، كما أوضح بأنها تشكل ملفا كاملا للعناصر المقنعة التي يدعم بها المدقق تقريره، فهي تؤكد على أن العملية قد خطط لها من قبل وتم تأديتها وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، كما أنها تسهل عملية الرقابة، وإلزام المدقق بإعدادها في الوقت المناسب.

- المعيار رقم 501 "العناصر المقنعة - إعتبارات خاصة:"

يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى الحصول على المعايير الكافية في ما يخص المخزونات وحالتها، وكذا إحصاء مختلف النزاعات والقضايا التي تخص المؤسسة، وتقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

- المعيار رقم 530 "السير في التدقيق:"

يطبق هذا المعيار في الحالات التي يقرر فيها المدقق الاعتماد على السير لانجاز مهمة التدقيق، حيث يعالج طريقة السير الإحصائي والغرب الإحصائي لتحديد واختيار العينة ووضع إجراءات الاختيار والمراجعات وتقييم النتائج

¹ حراث نخلة، بن هو عصمت محمد، نفس المرجع السابق، 504

المتحصل عليها، ويهدف إلى حصول المدقق على قاعدة معقولة يستخرج منها إستنتاجاته حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

- المعيار رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها:

يوضح هذا المعيار واجبات المدقق حول هذه التقديرات والعلاقة فيما بينها، ويهدف من خلاله المدقق إلى جمع عناصر المنفعة الكافية للتحقق من أن هذه التقديرات مدرجة في الكشوفات سواء كانت مسجلة أو مذكورة كمعلومة.

المطلب الثاني: توافق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق

من خلال قراءتنا للنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر ومقارنتها مع معايير التدقيق الدولية الصادرة عن مجلس معايير الدولية للتدقيق لاحظنا ما يلي:¹

- نقاط التوافق

تتوافق النصوص القانونية التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في العناصر التالية:

1. تعيين المراجع : بنص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على أن عملية التعيين تتم وفقا لدفتر الشروط يوضح جميع الحقوق للطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف وهو ما جاء في معيار الدولي لتدقيق رقم 200 الأهداف العامة للمراجع المستقلة، وتنفيذ التدقيق وفقا للمعيار رقم 210 الاتفاق حول آجال وشروط مهمة التدقيق.
2. رقابة الجودة : نصت المادة 5 من القانون 10-001 على إنشاء لدى مجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة التوعية وهو ما يتوافق مع المعيار 220 رقابة الجودة مراجعة القوائم المالية.
3. التوثيق وحفظ الملفات : حيث نص القانون 10-2011 في مادته 10 على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات ابتداء من آخر سنة انتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 230 التوثيق .

نقى دولي G سيد محمد وبغراة احمد شمس دين مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، م 1 جامعة سعيد دحلب 13-14 ديسمبر 2012، ص 2

4. التقرير وأنواعه : من بين ما ينص عليه القانون 10-101 لاسيما في مادته 25 على تقرير المدقق الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة، وهو ما ينص عليه معيار التدقيق الدولي رقم 570 الاستمرارية.

نقاط الاختلاف

لا تتعرض النصوص القانونية للممارسة مهنة المراجعة في الجزائر للنقاط الآتية والتي تنص عليها المعايير الدولية للتدقيق:

1. تقييم المخاطر.
2. مراعاة عمل التدقيق الداخلي.
3. الإستفادة من عمل الخبير.
4. أدلة الإثبات وما مدى كفايتها وملائمتها.

المطلب الثالث: أهمية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية

نظرا لأن معايير المراجعة الجزائرية مقتبسة من معايير المراجعة الدولية، وبالإسقاط على الواقع الجزائري واعتمادا على ما حققته معايير التدقيق الدولية، يمكن أن يكون للمعايير الجزائرية نفس الأهمية التي اكتسبتها المعايير الدولية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:¹

- تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل.
- تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها.
- تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية.
- تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها خاصة أن هذه الرغبات في تزايد مستمر.

¹ داود سهيلة، حمداش شريفة، مرجع سبق ذكره، ص 59

- تجنب الإشكالات والغموض المحتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المدقق لتحقيق أهداف عملية التدقيق.
- تحسين من جودة تقارير التدقيق المبنية على الموضوعية والمصادقية بعيدا عن الشكلية.

المبحث الثاني: مدخل نظري للمراجعة

تشهد مهنة المراجعة في الجزائر خلال مراحل تطورها مجموعة من التغيرات إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل المستخدمة لضمان الفعالية لنشاط المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول ماهية المراجعة

في هذا المطلب سوف نعمل على ذكر، مراحل تطور المراجعة وأهم التعريفات لها.

الفرع الأول: المسار التاريخي للمراجعة

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجته عكس المحاسبة التي لم تعرف شكل منظم إلا ويعد إختراع الأرقام وإختيار النقود لتقييم السلع والخدمات المتبادلة إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته لفحص حسابات النظام من حيث مدى التطبيق لتلك القواعد النظرية عند التسجيل فيها. لقد صاحب تطور المراجعة والمراقبة تطور النشاط التجاري والإقتصادي فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين الخامس عشر والسادس عشر والتطور المستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذا كان المالك مالكا ومسيراً في نفس الوقت غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمساعدة الركب فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا البعض على المخاطرة بما لما أدى إلى ظهور شركات الأموال وهذا أدى بدوره إلى انفصال الملكية تدريجياً على التسيير ومع مرور الزمن لوحظ أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير وحتى إنتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي إقتنائها من سوق العمل هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها وعليه فإن انفصال ملكية رؤوس

الفصل الأول: مدخل نظري لمعايير التدقيق الجزائرية

الأموال عن إدارتها كانت سبب ظهور المراجعة والمراقبة التي يقوم بها شخص محترف محايد مستقل وخارجي كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثماروه وعدم التلاعب فيه.¹

وفيما يلي جدول يبين لنا المراحل التاريخية للمراجعة:

جدول رقم (1): التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الامر بالمراجعة	المراجع	اهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح الى 1700 ميلادي	الملك، امباطور، الكنيسة الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الاموال
من 1700 الى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومعاينة فاعلية، حماية الأموال
من 1850م الى 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1900م الى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940م الى 1970م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970م الى 1990م	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير الحسابية ومعايير المراجعة
ابتداء من 1990م	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش المالي

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبته الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص ص 7-8.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003، ص 7-8

من خلال الجدول نلاحظ أن المراجعة عرفت تطورا كبيرا سواء من حيث الجهة الأمرة بالمراجعة والشخص الذي يقوم بها وحتى الأهداف التي انتقلت من معاقبة السارق والعمل على حماية الأموال إلى المصادقة على صحة الحسابات وصدقها وكذا وضع نظام رقابة داخلية سليم وفق لمعايير يساهم في تحقيق أهداف الإدارة والمحافظة على الممتلكات والأموال مع منع وإكتشاف أعمال الغش والتزوير والأخطاء والتأكد من صحة وإكمال السجلات وإعداد القوائم المالية وفي الوقت المحدد لها.

الفرع الثاني: مفهوم المراجعة

يرجع أصل كلمة التدقيق تقع من الكلمة اللاتينية الكلاسيكية (audittum, audio) بمعنى يستمع في العصور القديمة وبحكم معظم الناس لا يعرفون الكتاب والقراءة كانوا يستمعون لشخص يقوم بإلقاء نتائج عملية ما.¹

وعليه قدمت العديد من المؤلفات العربية والأجنبية تعريفات للمراجعة من بينها:

التعريف الأول:

المراجعة علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص إنتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد، في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة.²

التعريف الثاني:

وعرف بوتين المراجعة في كتابه على أنه "فحص إنتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقاومة التي أنتجت تلك المعلومات".³

¹Khellassi reda, laudit interne, 3em edition houma alger2010 p21

² محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص15

³ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص10

التعريف الثالث:

كما عرفها منصور أحمد البدوي وشحاته السيد شحاته: "المراجعة عملية منظمة لتجميع الأدلة والقوانين الكافية والمقتنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأي فني محايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة إقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الإقتصادية لمساعدتهم في إتخاذ القرارات.¹

التعريف الرابع:

بعض التعريف الذي نشر في تقرير جمعية المحاسبة الأمريكية Association Accounting American عام 1972 من التعريفات الأكثر شمولاً للمراجعة ونصه كما يلي:

"المراجعة هي العملية المنظمة لجمع وقيام أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الإقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية وكذا توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية".²

ومن خلال تحليل وتحميص مفهوم المراجعة يمكن إستخلاص التعريف الآتي: المراجعة هي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابقة العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.³

ولنظرية المراجعة العديد من المفاهيم الأساسية التي تضيفها لمفاهيم المحاسبة، ومن مفاهيم المراجعة على سبيل المثال ما يلي :⁴

- المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة؛
- الإستقلال؛
- العناية المهنية اللازمة؛
- أدلة الآليات (القرائن)؛

1 منصور محمد البدوي، شحاته السيد شحاته، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 30

2 احمد عبد المولى الصباغ و اخرون، اساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة. جامعة القاهرة، 2008، ص 7

3 عامر الحاج دحر، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية، أطروحة دكتوراه في تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017-2018، ص 09

4 شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف، 2011-2012، ص 18

- العرض الصادق والعاقل؛
 - حق الإطلاع الرقابة الداخلية؛ تقرير المراجعة؛ الفحص التحليلي والاختباري الخ. وهناك العديد من المفاهيم التي سوف نتطرق إليها من خلال بحثنا هذا.
- ويُعد ضبط مضامين المفاهيم على مستوى المهنة أمراً أساسياً في مجال المراجعة، حيث يلاحظ تعدد المفاهيم للمضمون الواحد وتعدد الأسماء لنفس المفهوم، ومن أمثلة ذلك إطلاق إسم المراجع، مراقب الحسابات المدقق، المحاسب القانوني على نفس الشخص.

واستمرت عملية التطور في مجال التدقيق تسير جنباً إلى جنب مع التطورات الاقتصادية في البلدان المتقدمة ومع ما تتعرض له قطاعات الأعمال المختلفة من فشل وتراجع، ونخص بالذكر ما حدث في واحدة من أكبر شركات التدقيق العالمية "إنرون" والتي اتضح فيما بعد حسب تحقيقات لجنة خاصة أن كبار المديرين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة كانوا يقدمون أرقاماً مبالغاً فيها تزيد عن أرباح الشركة بحوالي مليار دولار، بالإضافة إلى ما حدث لشركة وورلد كوم" والتي عرفت العديد من التلاعبات المالية التي أدت إلى انهيار أسهمها، وما يمكن قوله في هذا المقام أن سبب الانهيار أيضاً متعلق بأخلاقيات المهنة، إذ أن الأمر يتعلق بقضية الفساد المالي ولا مجال لمعالجته . وفيما يلي أهم العوامل التي أدت إلى الطلب على التدقيق:¹

1. **فجوة البعد:** إن النقص في الوثوقية، وبالتالي الحاجة إلى طرف خارجي مستقل من أجل زيادة درجة الوثوقية في البيانات المالية ودرجة الاعتماد عليها يعود بشكل أساس إلى ما يسمى فجوة البعد وهي الفجوة بين الإدارة والمساهمين والأطراف الأخرى الخارجية التي تعتمد على البيانات المالية الصادرة عن الإدارة إن هذه الفجوة تعود إلى عملية توكيل فريق معين لإدارة شؤون المنشأة. إن فصل الإدارة عن الملكية وبالتالي استحالة إطلاع المالكين على الكم الهائل من العمليات المالية وغير المالية التي تحدث في منشأهم يؤدي إلى حدوث فجوة في الاتصال بين الإدارة والمالكين والإدارة هي المسؤولة عن توفير المعلومات الكافية لمن قام بتوكيلهم بإدارة المنشأة، وذلك من خلال التقارير المتعارف عليها.

2. **تضارب المصالح:** إن تعدد الفئات المستفيدة من القوائم المالية وتعدد الاستخدامات لهذه القوائم، وبالتالي تنوع المصالح، تجعل الفئات المختلفة بحاجة إلى جهة مستقلة ومحيدة حتى تطمئن بأن البيانات المالية أعدت بشكل موضوعي ومحيد دون تحيز لأي جهة ويتمثل التضارب في المصالح بشكل رئيس

¹ نسرين محمد منصور، مدى تأثير معدل دورات مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الإستقلالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، ص 23

في التضارب بين الإدارة والمساهمين والتضارب بين الشركة والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية سواء كانوا مستثمرين أو مقرضين أو دائنين أو جهات حكومية وغيرها.

3. الأثر المتوقع : إن الهدف الأساس من عملية المحاسبة هو المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتتكون المحاسبة من ثلاثة أنشطة رئيسية وهي تحديد العمليات الاقتصادية وتسجيلها وتوصيل النتائج، وتعتبر عملية توصيل النتائج هي الهدف المقصود من عمليات التحديد والتسجيل، والغاية من توصيل النتائج للفئات ذات العلاقة أو الفئات المستفيدة من القوائم المالية هي تسهيل عملية اتخاذ القرارات، وبالتالي فإنه لا بد من جهة تتمتع بالكفاءة والاستقلالية لطمأنة متخذي القرارات عن مدى مصداقية هذه البيانات.

4. التعقيد : إن التطور في العمليات الاقتصادية المعالجات المحاسبية والمتطلبات القانونية متطلبات المعايير المحاسبية أدخلت قدرا من التعقيد في عمل المحاسبين، وبالتالي فإن المحاسبين في كثير من الأحيان يقومون بعمليات معقدة تتطلب كفاءات عالية وقد تؤدي إلى الوقوع في الأخطاء، مما ينعكس على البيانات المالية، وبالتالي فإن عملية التدقيق تساهم في طمأنة الفئات المختلفة عن مدى ملائمة ودقة العمليات المحاسبية التي تمت.

المطلب الثاني: أهداف المراجعة وأهميته

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى أهمية وأهداف المراجعة التي تسعى إلى تحقيقها وكذا أنواعها.

الفرع الأول: أهداف المراجعة

ظل الهدف الرئيسي للمراجعة منذ نشأة الحاجة إليها في العصور الأولى إلى منتصف القرن التاسع عشر هو تعقب الغش واكتشاف الأخطاء وبالرغم من التطور في مجال المهنة عبر تلك العصور فقد ظل هذا الهدف يمثل الهدف الرئيسي لعملية المراجعة والسبب في ذلك هو أن هذا الهدف كان متماشيا مع صغر حجم المنشآت وملائما لأهدافها ولأهداف المحاسبة في كل العصور ولكن بتطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية ظهرت شركات المساهمة التي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة وزادت أهمية مراقبة الحسابات باعتباره أداة الرقابة المهنية التي تطمئن المساهمين على مدى صحة نتائج الأعمال والمركز المالي من ناحية أخرى تطورت وظائف الدولة الحديثة ولم تعد تلعب دورا محدودا في الحياة الاقتصادية ولم تعد تقتصر وظائفها على الوظائف التقليدية كالأمن والدفاع والعدالة بل تزايدت ممارسة الحكومات من مختلف دول العالم لوظائف

جديدة وأصبحت تدير عددا من الأنشطة والبرامج التي تتماشى مع متطلبات التنمية الاقتصادية ومن ثم تعددت أهداف المراجعة ويمكن إنجازها في الآتي :

- 1- إبداء رأي فني محايد عن مدى الصدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة.
 - 2- إبداء رأي فني محايد عن مدى كفاءة أداء إدارة المنشأة.
 - 3- التحقق من أن الوحدة أو النشاط أو البرنامج الخاضع للمراجعة حصل على احتياجاته من الموارد بصورة اقتصادية وأن إستخدامه لهذه الموارد تم بكفاءة للحصول على أكبر قدر ممكن من المخرجات مع تقديم التوصيات اللازمة لتحسين ومحو أسباب الإسراف في حالة وجودها.
 - 4- التحقق من أن النتائج المستهدفة من أداء النشاط أو البرنامج الحكومي تحققت بأكثر قدر من الفعالية مع تقديم التوصيات اللازمة لتحسين الفعالية والحد من أسباب الفشل التي تعترض إنجاز الأهداف المرجوة.
 - 5- فحص المعلومات المتعلقة بالأنشطة الإجتماعية والبيئية للمنشأة بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة هذه المعلومات وإمكانية الإعتماد عليها في تكوين صورة صادقة عن الأداء الإجتماعي والبيئي للمنشأة.¹
- وأهداف المراجعة بصفة أساسية هو هدف المراجع في الحصول على أدلة مراجعة عن مجموعة تأكيدات متعلقة بالقوائم المالية.²

الفرع الثاني: أهمية المراجعة.

تتبع أهمية المراجعة من كونها وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة فئات سواء كانت داخل أو خارج المنشأة وتربطهم علاقة بها حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق في إتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها ومن هذه الفئات ما يلي:³

- أ. إدارة المشروع التي تعتمد اعتمادا كلياً على البيانات المحاسبية المدققة (من قبل جهة محايدة) في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه.
- ب. المستثمرون الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة في إتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم وإستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

¹ نفس المرجع السابق، ص 8. 10

² أرزاق أيوب محمد كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 60

³ رزق ابوزيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص 39

ج. الجهات الحكومية التي تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة وغرض الضرائب وغير ذلك.

د. المقربون والبنوك الذين يعتمدون على القوائم المالية المرفقة من قبل هيئة فيه محايدة بحيث تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمنشآت التي تقوم بتقديم قروض أو تسهيلات إئتمانية لهم.

إن إختلاف أحكام المنشآت وتبيان نشاطها وتعدد أشكالها القانونية وتنوع المهمة التي يكلف بها المراجع كل هذا يجعل المراجعة تختلف إختلاف النواحي والزوايا التي ينظر إليها وللتعرف على أنواع المراجعة فإننا نستخدم الأسس التالية في التوبيخ:¹

أولاً: المراجعة من حيث التكاليف بها: وتنقسم إلى نوعين:

أ- المراجعة العمومية: يقصد بها تكاليف المراجع بفحص جميع عمليات المنشأة ومختلف دفاترها فحوصاً مستندياً ومحاسبياً والتحقق من أن حساب الأرباح والخسائر يظهر بوضوح نتيجة أعمال المنشأة في الفترة موضوع الفحص وأن الميزانية العمومية تمثل المركز المالي للمنشأة تمثيلاً صحيحاً على ضوء ما حصل عليه المراجع من إيضاحات وبيانات. يكون المراجع مسؤولاً في المراجعة العمومية عما يصيب المنشأة من خسائر نتيجة قماونه في أداء عمله.

ب- المراجعة الجزئية: يقصد بها المراجعة الخاصة التي يكلف فيها المراجع بفحص الدفاتر والسجلات والحسابات فحوصاً مستندياً محاسبياً لغرض خاص معين ومحدد بمعرفة الموكل مثال ذلك تكاليف صاحب المنشأة المراجع بفحص عمليات الخزينة بغرض تحديد المبالغ التي إحتلسها الصراف.

ثانياً: المراجع من حيث الإلزام: تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

أ- المراجعة الإلزامية: هي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها حيث يلزم المشرع بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته وإعتماد القوائم الختامية له وتميز المراجع الإلزامية بوجود عنصر الإلزام والجبر ومن ثم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقاً للقواعد والإجراءات المنصوص عليها وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.

ب- المراجعة الإختيارية: هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها ففي المنشآت الفردية والشركات الأشخاص قد يتم الإستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع وإعتماد قوائم المالية الختامية نتيجة للقائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث

¹ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 17 - 23

إطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي وفي حالة المنشآت الفردية نلاحظ أن وجود المراجع الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم للجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب.

ثالثا: المراجعة من حيث زمن تنفيذها: وتتضمن:

- أ- المراجعة النهائية: هي التي يبدأها المراقب عقب إنتهاء المنشأة من قفل حساباتها وعمل ميزان المراجعة وإعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية وفي المراجعة النهائية لا يبدأ المراجع عمله إلا بعد أن تنتهي إدارة حسابات المنشأة كائنا من عملها.
- ب- المراجعة المستمرة: هي التي يبدأها المراجع بعد أن تكون إدارة الحسابات قد إنتهت من إثبات جزء من عمليات السنة في الدفاتر وتستمر المراجعة جنبا إلى جنب مع الإثبات في الدفاتر إلى نهاية المالية حيث يتم المراجع عمله بمراجعة الحسابات الختامية والميزانية العمومية وتساعد المراجعة المستمرة من إكتشاف الأخطاء والغش إن وجد بعد حلولتهما بفترة قصدة وعندئذ يمكن إصلاح الخطأ بسهولة لتوافر ظروفه.

رابعا: المراجعة من حيث الجهة التي تقوم بها: تنفرع الى:

- أ- المراجعة الداخلية: هي المراجعة التي تتم بواسطة موظف من داخل المنشأة أو الشركة حيث يكون تابع لإدارة الشركة
- ب- المراجعة الخارجية: هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة.

المطلب الثالث: عمليات المراجع وتقاريره

ستتعرف في هذا المطلب على فروض ومعايير المراجعة.

الفرع الأول: فروض المراجعة

تعرف الفروض على أنها معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى،¹ وتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة في الآتي:

¹ احمد حامد مجاح، كمال السيد بن سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة دار المريخ للنشر الطبعة الأولى، الرياض، 1989، ص51

- 1- قابلية البيانات المالية للفحص: إذ لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين مغذي المعلومات ومستخدميها وتمثل هذه المعايير في:¹
 - أ- الملائمة: ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية وإرتباطها بالأحداث التي تعبر عنها
 - ب- القابلية للفحص: أي إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لا بد أن يصب إلى المقاييس أو النتائج نفسها
 - ت- البعد عن التحيز: بتسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية
 - ث- القابلية للقياس الكمي: القياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية
- 2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع: توجد علاقة تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومرفق الحسابات في الإدارة تعتمد على إتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مدقق الحسابات ولذلك تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة كبيرة
- 3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية: هذا الفرض ضروري مثل ضرورة الفرض السابق فعدم وجوده يتطلب من مدقق الحسابات عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباره وأن يتقصى وراء كل شيء وهنا تبرز مسؤولية المراقب في إكتشاف الأخطاء والتركيز على درجة العناية المطلوبة من المدقق
- 4- وجود نظام للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء: هذا الغرض يعمل على جعل عملية التدقيق عملية وإقتصادية كباقي الفروض
- 5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال: يعني هذا الفرض أن مدققي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعنية وفي الوقت نفسه تكون سند لتعزيد آرائه
- 6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعني هذا الفرض أنه إذا إتضح إلى مدقق الحسابات أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها (مثلا عند شراء أحد الأصول) وأن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل عكس ذلك وعكس صحيح

¹ احمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الحنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص ص 14، 12.

بالإضافة إلى هذه الفروض يمكننا التطرق إلى عنصرين آخرين لا تقل أهميتهما عن العناصر الأخرى وهما:

- أن المدقق يزاول عمله كمدقق فقط: أي إستقلال المدقق بعمله كمراجع وهذا يعتبر سندا أساسيا لحيادة عملية المراجعة
- كما يفرض المركز المهني لمدقق الحسابات مهنية تتناسب هذا المركز

الفرع الثاني: معايير المراجعة

المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء إذاعة لمهمته والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها،¹ وعلية تنقسم معايير المراجعة في الولايات المتحدة إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:²

- أ- المعايير العامة: وتتضمن ما يأتي:
 - 1- يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفن الكافي والتأهيل العلمي والإختصاص المراجع
 - 2- يجب في جميع الأحوال صيانة الإستقلال للمراجع بإعتباره مسألة ذهنية تساعده في إبداء رأيه دون تحيز.
 - 3- يجب على المراجع مراعاة العناية المعقولة أو الكافية أثناء تنفيذ المراجعة وإعادة التقرير.
- ب- معايير خاصة بتنفيذ العمل الميداني: وتتضمن الآتي:
 - 1- يجب على المراجع وضع خطة مناسبة لعملية المراجعة ويشرف بشكل كاف وجاد عمل مساعديه
 - 2- يجب القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق حاليا بالوحدة الإقتصادية حيث يعتمد عليه في تحديد نطاق الإختبارات التي يقوم بها المراجع أثناء المراجعة
 - 3- يجب الحصول على أدلة للإثبات الكافية بطرق الجرد الفعلي والفحص المستندي، والملاحظة والإستفسارات أو المصادقات وغيرها حتى يتمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية
- ج- معايير إعداد التقرير: وبدورها تتضمن ما يلي:
 - 1- يجب أن يظهر التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ أو الأصول المحاسبية المتعارف عليها أم لا.
 - 2- يوضح ما إذا كانت تلك المبادئ أو الأصول المتعارف عليها والمطبقة قد تم تطبيقها بصورة متماثلة من سنة لأخرى

¹ احمد حامد حجاج، كمال السيد بن سعيد، مرجع سبق ذكره، ص52

² محمد نصر المواربي، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية، كلية التجارة، مصر، 1999، ص ص30،29

- 3- تعتبر البيانات الواردة بالتقرير معبرة بشكل كاف إعلاميا وبصورة معقولة ولا بد أن يشار إلى خلاف ذلك في التقرير
- 4- يتضمن التقرير رأي المراجع كوحدة لا تتجزأ وأن تعذر عليه ذلك فعليه أن يمتنع عن إبداء رأيه ويضمن تقريره الأسباب التي أدت لذلك

خلاصة

من خلال هذا الفصل تعرفنا على أثر معايير التدقيق الجزائرية وأهمية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، إذ تكمن أهمية المراجعة وخاصة مهنة المراجع في الإشراف على تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، بالإضافة إلى تبيان أهميتها، وكذلك توصلنا إلى أن للمراجعة أهمية كبيرة من حيث أن وجود المراجع الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم للجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب. وعلى المراجع أن يتحقق من أن العمليات المالية والإدارية.

الفصل الثاني: تحليل الدراسات السابقة ومكانة
الدراسة الحالية في الدراسة السابقة

تمهيد

هناك العديد من الدراسات التي تناولت معايير التدقيق الجزائية وكذا المراجع ، حيث بينت أهمية المعايير في عمل المراجع سواء المراجع الداخلي أو المراجع الخارجي، خاصة في عمل محافظ الحسابات في تحليل وتقييم أداء المؤسسة وإعداد التقارير وتبيان إلتزاماته ومهامه.

من خلال هذا الفصل سنستعرض مجموعة من الدراسات التي تناولت متغيرات الدراسة، من خلال تقسيمنا لهذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: الدراسات المحلية ومكانة الدراسة الحالية فيها
- المبحث الثاني: الدراسات الأجنبية ومكانة الدراسة الحالية فيها

المبحث الاول الدراسات المحلية ومكانة الدراسة الحالية فيها

المطلب الأول: الدراسات المحلية

1. حراث نخلّة، بن حمو عصمت محمد، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في إرساء مبادئ حوكمة

الشركات، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 11، العدد 02، جامعة مستغانم، 2022

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المعايير الجزائرية للتدقيق وتوضيح دورها في تفعيل حوكمة الشركات؛ وهذا من خلال التطرق إلى مختلف المعايير التي تم تبنيها إلى حد الساعة ومحاولة معرفة مدى مساهمتها في تحسين جودة مخرجات عملية التدقيق والتي بدورها تصب في صالح تحقيق حوكمة الشركات. وقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في تكريس مبادئ الحوكمة على مستوى المؤسسات الاقتصادية وضمان الشفافية والعدالة لمعلوماتها المالية، وكذا توجيهها للمدقق حتى يستطيع جمع الأدلة الكافية التي تبرهن صحة رأيه حول عدالة القوائم المالية لتلك المؤسسات، وتعزيز ثقة أصحاب المصالح فيها.

وبناء عليه لقد تم التوصل من خلال هذا البحث إلى عدة نتائج من أهمها:

- يعتبر التدقيق المحاسبي وسيلة رقابية غاية في الأهمية بالنسبة للمؤسسة وأصحاب المصالح معها، بسبب اعتمادهم على تقرير المدقق الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول عدالة وسلامة القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وكذا طمأننة المساهمين على أموالهم؛
- تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق بمثابة إرشادات يستطيع المدقق من خلال الاعتماد عليها القيام بعملية التدقيق بشكل يضمن الدقة والكفاءة في عمله؛ تساهم معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من جودة عمل المدقق، من خلال تنظيم عمله وفقا للتوجيهات المنصوص عليها في هذه المعايير؛
- تساعد هذه المعايير في معرفة المدقق لواجباته وحقوقه وكذلك التزاماته اتجاه المؤسسة والمسؤوليات الواقعة عليه أثناء القيام بمهامه؛
- تساهم حوكمة الشركات في تشجيع للمؤسسات على تحقيق النمو والاستدامة وتنمية الاستثمار والاستخدام الأمثل لمواردها، اتركز حوكمة الشركات على الاهتمام باستقلالية المدقق الخارجي داخل المؤسسة والتزامه بمعايير التدقيق الدولية والمحلية؛

- تساهم الحوكمة كذلك في ضمان حقوق المساهمين وحقوق أصحاب المصالح من خلال المبادئ التي تفرض على المؤسسات الالتزام بماء تلعب المعايير الجزائرية للتدقيق دورا بالغ الأهمية في تفعيل حوكمة الشركات من خلال ضمان الشفافية والمصداقية للمعلومات المالية للمؤسسات، وتضيق فجوة التوقعات و التقليل من عدم التماثل في المعلومات، والتقليل كذلك من تضارب المصالح؛
- المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات إسهام المعايير الجزائرية في تكريس مبادئ حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري داخل المؤسسات عدم تبني كل المعايير الدولية للتدقيق من قبل الجزائر ينقص من مساهمتها في تدعيم ممارسات الحوكمة الجيدة في المؤسسات الجزائرية .

من خلال النتائج التي توصلنا إليها من هذا البحث يمكننا تقديم بعض الاقتراحات:

- ضرورة تبني باقي المعايير الدولية للتدقيق وتكييفها مع متطلبات بيئة العمل داخل الجزائر الاهتمام بتنظيم ملتقيات ودورات تكوينية للمدققين حول كيفية تطبيق هذه المعايير والعمل بها.
- إعادة النظر في مستوى شفافية المؤسسات الجزائرية من خلال وضع قواعد صارمة وآليات جديدة لمحاربة الفساد؛
- على مكاتب التدقيق الجزائرية التوجه لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق وهذا حتى تتمكن من العمل على المستوى الدولي؛
- الالتزام الجيد بنظام الحوكمة السليم داخل كافة المؤسسات الجزائرية حتى تضمن الإفصاح التام والثقافية، والذي يساهم في استقطاب الاستثمار الأجنبي والفعلي إلى أسهمها.

2. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف،

2011-2012

تناولت هذه الرسالة دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان تربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجعة المتمثلة في:

- الإطار العام للممارسة المهنية؛
- الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة؛
- معايير المراجعة؛

- دستور آداب وسلوك المهنة.

وعلى ضوء الدراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية فقد تم التوصل إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، وقد قدم البحث مساهمة لتطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر بما يسمح بالإرتقاء بمستوى المهنة وتحقيق أهدافها.

ومن خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها واستنادا إلى المساهمة المقدمة من طرف الباحث لتطوير تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، فإنه يمكننا إعطاء بعض التوصيات التي نراها ضرورية لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر والرقى بها إلى مستوى المهنة في كل من تونس والمملكة المغربية والدول المتقدمة باعتبار العولمة اجتاحت كل المجالات وذلك على النحو التالي:

- ضرورة خلق هيئة مهنية قادرة على تنظيم مهنة المراجعة تقوم بالمهام المنوطة بها للإرتقاء بمستوى المهنة وتحقيق أهدافها، ويأتي ذلك من خلال توحيد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في هيئة واحدة وهي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين على غرار باقي البلدان.

- ضرورة قيام الهيئة المنظمة بحملات إعلامية لتعريف الجمهور بالمهنة وبالذور الهام الذي تلعبه في حماية الاقتصاد الوطني وفي دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبذلك كسب احترام المجتمع للمهنة ولأعضائها وإعطائها المكانة اللائقة بها.

- يجب أن تحتوي الهيئة المنظمة للمهنة على لجان دائمة تهتم كل لجنة بجانب من جوانب المهنة وهي: لجنة التعليم ومتابعة التربصات المهنية لجنة التكوين المهني المستمر لجنة مراقبة الجودة، لجنة المعايير، لجنة آداب وسلوك المهنة لجنة الجدول ولجنة الإنضباط والتحكيم.

- يجب أن تتولى لجنة التعليم ومتابعة التربصات مسؤولية تحديد شروط المعرفة المتخصصة اللازمة لممارسة المهنة، وذلك من خلال تحديد الشهادات التي تحوّل الحق في ممارسة المهنة ومواد التكوين التكميلي بالنسبة لكل شهادة لا تحتوي على جميع المواد الأساسية للممارسة المهنية، ويجب أن يكون لها الدور البارز على مستوى الجامعات والمعاهد المتخصصة في وضع المناهج الدراسية فيما يخص الشهادات التي تحوّل الحق في ممارسة المهنة، كما يجب أن يكون لها دورا فعالا في التكوين النظري المتخصص ومتابعة التربصات الميدانية للمتربين وتنظيم الامتحانات الخاصة بمزاولة المهنة.

- يجب أن تقوم لجنة التكوين المهني المستمر بوضع برنامج ملائم للتكوين المستمر الممارسة الميدانية للمهنيين، ويجب أن يكون مواكبا للتطورات الحاصلة في المهنة محليا أو دوليا، كما يجب أن تضع اللجنة نظاما صارما للالتزام بالتكوين من طرف أعضاء المهنة.
- يجب أن تقوم لجنة الجدول بالضبط الدائم لقائمة المهنيين المقيدين بالجدول، واتخاذ الإجراءات اللازمة لمحاربة الممارسة غير الشرعية للمهنة، مع ضرورة قيام هذه اللجنة بنشر الجدول وإعلانه في بداية كل سنة على مستوى مقر الهيئة المنظمة للمهنة والمجالس الجهوية والمحاكم والغرف التجارية على مستوى الولايات.
- ضرورة خلق مجالس جهوية إضافة إلى المجالس الأربعة الموجودة حاليا، تتناسب مع شساعة مساحة الجزائر لتقريب الهيئة المنظمة من المهنيين والمترشحين والمؤسسات والهيآت المعنية بالمراجعة، وذلك بضم ولايتين أو ثلاث في مجلس جهوي بحكم الموقع الجغرافي ويصل بها عدد المهنيين حدا أدنى يمكن الاتفاق عليه في الجمعية العامة للمهنيين.
- يجب أن يكون للهيئة المنظمة تمثيلا واسعا على مستوى العديد من المؤسسات المحلية ذات العلاقة بالمهنة، خاصة المجالس العلمية للكليات والمعاهد المتخصصة التي تمنح الشهادات التي تحوّل الحق في ممارسة المهنة والسوق المالية والهيآت المهنية الإقليمية والدولية للإستفادة منها لتطوير المهنة.
- إسناد مهنة المراجعة لفئة واحدة فقط من المهنيين وهم الخبراء المحاسبون مع التركيز على التكوين المتخصص لهذه الفئة، ويجب في هذه الحالة إدماج محافظي الحسابات الموجودين حاليا مع ضرورة إخضاعهم لتكوين تكميلي وتنظيم امتحانات الإدماج لهم.
- توقيف العمل بإجراء الإعتماد كشرط للقيّد بجدول الهيئة المنظمة، وإرجاع الشرط هو الحصول على شهادة خبير محاسب.

3. عامر الحاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة

الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017-2018

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة علاقة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية بأداء المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال الوقوف على مدى تطبيقه، ودرجة الاستفادة منه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. وبغرض الإجابة عن إشكالية الدراسة، تم التطرق في الجانب النظري إلى أهم الاتجاهات الحديثة في مجال نظام الرقابة الداخلية، وأساليب التدقيق الداخلي الحديثة. أما في الجانب التطبيقي، ويهدف إسقاط ما توصلنا إليه نظريا تم إجراء دراسة ميدانية في المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر. وقد خلصنا من خلال هذه

الدراسة إلى وجود ضعف في تطبيق مفاهيم التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر، بالإضافة إلى الإجابة حول إشكالية الدراسة، حيث توصلنا إلى أن التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية يساهم في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر، وذلك من خلال منهجته الخاصة والتي تركز على تقييم العمليات الأكثر تعرضاً للمخاطر، والإبلاغ عنها، واقتراح الحلول المناسبة لها من أجل الرفع من كفاءتها وفعاليتها.

انطلاقاً من النتائج السابقة، يمكننا اقتراح جملة التوصيات التالية:

- ضرورة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وتأطيره على النحو الذي يُخدم أهداف المؤسسة، ويساعدها على حماية أصولها وممتلكاتها؛
- التركيز على فصل الوظائف والمهام في المؤسسات الاقتصادية، وانتهاج ضوابط وإجراءات تساهم في توضيح كيفية تأدية الأعمال والمهام، لما فيه من أهمية بالغة في تفادي المخاطر التي قد تنشأ نتيجة سوء في تطبيق التعليمات أو عدم التفرقة بين الوظائف؛
- ضرورة الاستعانة بأسلوب التقييم الذاتي للرقابة والمخاطر، وإشراك جميع أطراف العاملين بالمؤسسة، نظراً للمزايا العديدة التي يقدمها في إطار التأكد من تحقيق الأهداف والشرح للقائمين بالعمليات الداخلية في المؤسسة عن كيفية تأدية مهامهم واختيار أساليب الرقابة المناسبة والفعالة لكل عملية؛
- ضرورة إنشاء خلية تدقيق داخلي في المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر، بما يساهم في عملية تقييم كفاءة العمليات الداخلية للمؤسسة، وتوفير الرقابة الفعالة والملائمة؛
- ضرورة الاستعانة بالمدققين الخارجيين والاستشاريين في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية، بالنظر للخبرات التي يمتلكونها في مجال الرقابة المحاسبية، والإدارية بالإضافة إلى استقلاليتهم عن المؤسسة؛
- الأخذ بعين الاعتبار بتقرير المدقق الخارجي حول تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق الداخلي في إطار التكامل بين عمل المدقق الخارجي والمدقق الداخلي؛
- ضرورة تفعيل نظام إدارة المخاطر بالمؤسسات الاقتصادية بالنظر للمميزات العديدة التي يقدمها في مجال تحديد وتقييم المخاطر واتخاذ الإجراءات العلاجية والوقائية المناسبة؛
- الزامية تبني معايير التدقيق الداخلي، والعمل على شرحها وتبسيطها بما يساهم في العمل بها لدى المؤسسات الاقتصادية؛

- وجوب شرح مهمة التدقيق الداخلي وأهدافه لجميع عمال وإطارات المؤسسات الاقتصادية، والعمل على تغيير وجهة نظرهم لهذه الوظيفة، باعتبارها وظيفة استشارية وقائية تساعد في شرح وتأدية المهام وتجنب المخاطر؛
- ضرورة أن يكون المدقق الداخلي عضوا فعالا في الإدارة وفي عملية اتخاذ وصنع القرار.
- منح الصلاحيات الكاملة للمدققين الداخليين خاصة في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية ونظام إدارة المخاطر، والتركيز على نقاط الضعف وأوجه القصور التي تم اكتشافها من طرفهم والعمل على أخذ الإجراءات والتدابير المناسبة؛
- العمل على تكوين المدققين الداخليين وتنمية مهاراتهم وفقا للاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي خاصة في إطار مهمة التدقيق الداخلي حسب مقارنة المخاطر.

4. داود سهيلة، حمداش شريفة، أهمية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي،

مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محند، البويرة، 2017-2018

تطلب تنظيم مهنة المراجعة وبلوغها الأهداف الرئيسية التي وضعت من أجلها وعلى رأسها تقديم رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة، وجود معايير تضبطها ومن بينها معايير التدقيق الجزائرية وتكمن أهميتها بكونها نماذج تقدم إرشادات للمراجع لأداء مهامه بشكل صحيح . وتم إصدار هذه المعايير في الفترة الممتدة ما بين 2016-2017 و المقدرة ب 12 معيار من طرف المجلس الوطني للمحاسبة بوصاية وزير المالية بعد الإصلاحات التي قامت بها الدولة من خلال تبنيتها للنظام المحاسبي المالي مما جعلها تقوم بتنظيم مهنة المراجعة بإصدارها مجموعة القوانين والتشريعات من بينها القانون 101-2001 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومعايير توّظرها وتوجه المراجعين وتساعدهم على تحسين أدائهم وخاصة فيما يتعلق في إعداد التقرير باعتباره وسيلة اتصال مكتوبة لنقل المعلومات للأطراف ذوي لأصحاب المصالح، لذي يجب أن تتميز بالوضوح وسهولة الفهم والموثوقية.

على ضوء ما سبق تم استخلاص النتائج التالية :

- إنشاء ثلاث هيئات مهنية بعد إعادة تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر من خلال إصدار القانون 10-01 في سنة 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لتسيير أمور المهنة.

- إصدار معايير التدقيق الجزائرية في الفترة 2016-2017 وفقا لثلاث مقرارات بعد الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي. أصدرت معايير التدقيق الجزائرية لضبط عمل المراجعين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثالية.
 - أفرزت دراستنا للتقرير المراجع الخارجي على أنه يتطابق مع المعيار الجزائري للتدقيق 700 من حيث من التوصيات المقترحة على المنظمات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر متابعة تطوير أداء المراجعين واطلاعهم على كل جديد بخصوص مهنة التدقيق وخاصة فيما يتعلق بمعايير التدقيق الجزائرية.
 - ضرورة من قوانين وأنظمة تلزم المراجعين في الجزائر بتطبيق المعايير التدقيق الجزائرية باعتبارها إرشادات تحسن من جودة المراجعة وتقرير المراجع.
- التوصيات:

- على المنظمات المهنية العمل على تطوير معايير التدقيق لتصبح أكثر وضوح لتساعد المدققين في أداء مهمتهم بشكل صحيح.
- يجب على المراجعين الاعتناء بالشكل ومحتوى ولغة التقرير لإزالة الغموض الذي يحيط به مما يساهم في تحسين وتوصيل نتائج المراجعة إلى مستخدمي التقرير بشكل أفضل.
- الأخذ بعين الاعتبار واقع الممارسات المهنية في الجزائر عند إصدارها بقية المعايير الأخرى.
- إقامة ملتقيات دورية بغية اطلاع المدققين على التطورات الحاصلة في مهنة المراجعة.
- ضرورة برمجة دورات تكوينية بعد كل إصدار للمعايير التدقيق الجزائرية بهدف معرفة طريقة ومنهجية العمل.

المطلب الثاني: مكانة الدراسة الحالية في الدراسات المحلية
الجدول رقم 02: مكانة الدراسة الحالية في الدراسات المحلية

الدراسات السابقة	الدراسة الحالية	
بالنسبة للحدود الزمنية كانت خلال الموسم 2011-2022	بالنسبة للحدود الزمنية كانت خلال الموسم 2022-2023	من حيث الإطار الزمني
كانت الدراسات السابقة في البويرة، أدرار، سطيف، مستغانم.	أما فيما يخص الحدود المكانية فتمثلة في مكاتب محافظي الحسابات	من حيث الإطار المكاني
تم الإعتماد في أغلب الدراسات على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي.	تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري من خلال التطرق إلى مختلف الأسس النظرية والقانونية لمتغيرات الدراسة لمعايير التدقيق الجزائية، وللمراجعة، أما في الجانب التطبيقي فقد إعتمدنا على المنهج التحليلي من خلال تحليل إستمارة الإستبيان	من حيث منهج الدراسة
شركات إقتصادية	مكاتب محافظي الحسابات	من حيث العينة
كان هناك تنوع بين القطاعات من مؤسسات الإقتصادية	أستهدف القطاع الخدمات القانونية	من حيث قطاع الدراسة

من حيث المتغيرات	تم الإعتماد على ثلاث متغيرات في هذه الدراسة: المتغير المستقل: معايير التدقيق الجزائية المتغير التابع: المراجعة الإلزامية	تناولت الدراسات السابقة متغيرات عديدة: معايير التدقيق الجزائية، جودة تقارير المدقق الخارجي، الرقابة الداخلية، حوكمة الشركات، المراجعة.
------------------	--	---

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على معطيات الدراسات السابقة

المبحث الثاني الدراسات الاجنبية ومكانة الدراسة الحالية فيها

المطلب الأول: الدراسات الأجنبية

1. نسرين محمد منصور، مدى تأثير معدل دورات مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الإستقلالية،

رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013

شهدت مهنة المراجعة في الوقت الحاضر مجموعة من الظواهر المعاصرة التي ترجع إلى التغيرات والتطورات في البيئة المحيطة بها، إذ تجلت ظاهرة الزيادة المطردة في حالات تغيير المراجعين بما قد يشير الكثير من الشكوك حول مسألة حياد واستقلال المراجع.

لذلك فقد جاءت هذه الدراسة للتعرف على مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الإستقلالية باستخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استخدام الاستبيان كأسلوب أساس لجمع البيانات من عينة الدراسة والتي بلغت 124 استبانة، وتم استرداد جميع الاستبانات، كما استخدمت الباحثة المقاييس الاحصائية المناسبة منها المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار (واختبار ألفا كرونباخ للوصول إلى النتائج التي خلصت لها الدراسة. وتبين من خلال النتائج أن إشراف لجنة المراجعة على مناقشة المراجع الخارجي في المشاكل التي صادفته أثناء عملية التدقيق من أهم العوامل المحددة لدور اللجنة، كما ارتبط مفهوم تغيير المراجع بالتزام مكتبه بعدم وجود عملاء يدقق لهم كأقارب من الدرجة الأولى مما يعزز استقلاله بالإضافة إلى أن تصميم وتنفيذ نظم معلومات مالية للعميل يعتبر من الخدمات المحظورة والتي توجب تغيير المدقق حفاظا على استقلاله .

ولقد توصلت الدراسة إلى توصيات أهمها ضرورة أن يتولى المجلس التشريعي وضع نظام عملي ينص على تغيير مراجع الحسابات كل فترة زمنية مناسبة وذلك حفاظاً على استقلالية، وضرورة التعريف بأهمية وجود فترة التهدة *cooling off period* لما لها من أثر واضح في الحد من الممارسات والضغوطات التي قد تمارسها الإدارة على مراجع الحسابات الخارجي وتحديدتها بعدد سنوات مناسب. كما أوصت بضرورة تغيير القوانين والتشريعات المنظمة لمزاولة مهنة التدقيق وذلك لعدم ملاءمتها للتطورات التي يشهدها القطاع المالي في قطاع غزة، وتوفير قواعد بيانات كاملة ومنشورة لهذا التغيير، وضرورة تفعيل دور الجمعيات المهنية في تثقيف المراجع فيما يخص اكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير هام على القوائم المالية مما يحد من عمليات التقاضي بينه وبين العميل ويحافظ على استقلاله.

في ضوء تحليل النتائج ومناقشتها تستنتج الباحثة أن تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية مبني على عدة مسببات وعوامل مؤثرة، وبناءً على التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها لتحقيق أهداف ومشكلة الدراسة، وبناءً على ما أسفر عليه اختبار الفرضيات الرئيسية للدراسة يمكن القول بأن نتائج الدراسة تتلخص في النقاط التالية:

1. أظهرت نتائج اختبار الفرضية الأولى بأن دور لجنة التدقيق في تغيير مراجع الحسابات له أثر على الاستقلالية، وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بدور لجنة التدقيق هو إشراف لجنة المراجعة على مناقشة المراجع الخارجي في المشاكل التي صادفته أثناء عملية التدقيق بنسبة وصل تأثيرها إلى 81.29% . أما أقل العوامل تأثيراً فكانت يتم استشارة لجنة المراجعة للتحقق من توافر كافة الحقائق المناسبة للتوصل إلى رأي مهني عن الأمور المطلوب التقرر عنها عند الرجوع للمراجعة في نفس الشركة بعد انقضاء فترة التهدة". وبصفة عامة تبين أن هناك أثر لدور لجنة التدقيق بوزن نسبي يصل إلى 80.03%

2. أظهرت نتائج اختبار الفرضية الثانية بأن هناك أثر لوجود فترة التهدة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية، وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بوجود فترة التهدة هو رجوع مراجع الحسابات بعد انقضاء فترة التهدة يساهم في الحد من الضغوط التي قد تمارسها ادارة الشركة ويعزز استقلاله بنسبة 77.42% . أما أقل العوامل تأثيراً فكانت " بقاء المراجع مدة محددة لمراجعة حسابات نفس العميل مع وجود فترة تهدئة ويحد من الفهم السليم لجوانب عمله بوزن نسبي يصل إلى 66.29%

3. أظهرت نتائج اختبار الفرضية الثالثة بأن هناك أثر للمصالح المالية المرتبطة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية ، وقد تبين أن أكثر العوامل المرتبطة بالمصالح المالية هو البند القائل " يتوطد مفهوم تغيير المراجع بالتزام مكتبه بعدم وجود عملاء يدقق لهم كأقارب له من الدرجة الأولى مما يعزز استقلاله" بوزن نسبي وصل إلى 83.55%. أما أقل العوامل تأثيراً فكانت " إن تغيير المراجع الخارجي يسمح له بتكوين علاقات استثمارية كامتلاك عملاء المكتب دون تأثر قاعدة الاستقلالية بوزن نسبي 75.16%

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها فإن الباحثة توصي بما يلي :

1. ضرورة أن يتولى المجلس التشريعي وضع قانون عملي ينص على دوران مراجع الحسابات.
2. عدم قبول مكاتب التدقيق لأي عملية تدقيق قد تؤدي إلى التعارض مع مصالحها المالية كوجود عملاء يدقق لهم مثل الأقارب من الدرجة الأولى .
3. ضرورة تفعيل الدور المشترك بين لجنة المراجعة ومراجع الحسابات الخارجي فيما يخص تسهيل دوران المراجع وإشراف اللجنة على ذلك.
4. ضرورة تفعيل دور الجمعيات المهنية في تثقيف المراجع فيما يخص اكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير هام على القوائم المالية مما يجد من عمليات التقاضي بينه وبين العميل ويحافظ على استقلاله.
5. العمل على توعية الشركات والمؤسسات التجارية بأهمية دوران مراجع الحسابات الخارجي لما في ذلك من مزايا للطرفين.
6. ضرورة التعريف بأهمية وجود فترة التهدئة **cooling off period** لما لها من أثر واضح في الحد من الممارسات والضغطات التي قد تمارسها الإدارة على مراجع الحسابات الخارجي وتحديدتها بعدد سنوات مناسب.
7. ضرورة التعريف بالخدمات المحظورة في قانون مزاولة المهنة والابتعاد عنها حفاظاً على استقلالية مراجع الحسابات الخارجي والارتقاء بمهنة التدقيق.
8. تفعيل البرامج التدريبية في مكاتب التدقيق لتعريف وتدريب المراجعين على الدوران سواء كان من خلال المراجعين في نفس المكتب أو الدوران للمكاتب المختلفة.

9. ضرورة تغيير القوانين والتشريعات المنظمة لمزاولة مهنة التدقيق وذلك لعدم ملاءمتها للتطورات التي يشهدها القطاع المالي في قطاع غزة، وتوفير قواعد بيانات كاملة ومنشورة لهذا التغيير. الخارجي كل فترة زمنية مناسبة وذلك حفاظا على استقلاليته.

10. كما ونوصي الجمعيات العالمية العربية منها والأجنبية بضرورة النظر بجديّة لقانون Sarbans ley ومحاولة تطويره بما يخدم مهنة مراجعة الحسابات في كل مكان، والاتفاق العالمي على ماهية الخدمات المحظورة لمراجع الحسابات الخارجي.

2. أرزاق أيوب محمد كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة .

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم اتباع المنهج العلمي وذلك بالاستعانة بتصميم استبانة مكونة من 6 أجزاء اعتمادا على الإطار النظري والدراسات السابقة، وزعت على مكاتب المراجعة في قطاع غزة وعددها (85) استبانة ، وبلغت الردود (75) استبانة.

كما قامت الباحثة باستخدام المعالجات الإحصائية الملائمة ، وقدمت الدراسة مجموعة من القوائم المالية وتأثيرها على القوائم المالية . النتائج أهمها:

- تبين أن استخدام العينة الإحصائية يؤدي إلى تخفيض مخاطر عملية المراجعة وتأثيرها على المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية .

- إن استخدام الحاسب الآلي في عملية المراجعة يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية.

- إن استخدام الحاسب الآلي في عملية المراجعة يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية.

وبعد التوصل إلى عدة نتائج نوصي بالتالي :

أولا : بالنسبة للعينة الإحصائية :

- أ. يجب على المراجع استخدام وتطبيق العينة الإحصائية بشكل صحيح، وأن يكون على دراية بالمصطلحات الإحصائية وقادراً على استخدام تلك المصطلحات في عملية المراجعة لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة.
- ب. يجب على المراجع مراعاة تحديد مستوى الثقة مقدماً لنجاح العينة قبل البدء في مراجعة العمليات المالية لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة .
- ت. يجب على المراجع مراعاة سحب العينة الإحصائية التي تحمل نفس الخصائص لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة .
- ث. يجب على المراجع أن يعتمد على السحب العشوائي قدر الإمكان لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة.
- ج. يجب على المراجع أن يعتمد المراجع على اختبارات العمليات والأرصدة والمراجعة التحليلية لتخفيض مخاطر عدم كفاية ومناسبة عينة المراجعة لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة .
- ح. يجب على المراجع نظام الرقابة الداخلية لتخفيض مخاطر الأخطاء الجوهرية عند إعداد القوائم المالية لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة.

ثانياً : بالنسبة للحاسبات الإلكترونية :

- أ. يجب على المراجع أن يكون على دراية بمكونات الحاسب الآلي وقاعدة البيانات المتعلقة بعملية المراجعة لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة . لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة .
- ب. يجب على المراجع أن يراعى بيئة المنشأة التي يقوم بمراجعتها.
- ت. يجب على المراجع التحقق من أن جميع العمليات المالية قد أدخلت بطريقة سليمة وتم اعتمادها وفقاً لترخيص عام أو خاص لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة على المراجع التحقق من أن جميع المخرجات تكون سليمة ولا يسمح بخروجها من الحاسب الآلي إلا بإذن خاص من المفوض بذلك لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة .
- ث. يجب على المراجع مراعاة البيانات الدائمة المحفوظ بها في الملف كونها سليمة وكاملة أيضاً لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة.

ثالثاً : بالنسبة للتأكد من صحة ودقة لمعلومات ومعقوليتها:

- أ. يجب على المراجع مقارنة التقديرات المعدة عن فترات سابقة مع النتائج الحقيقية لهذه الفترات لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة .
- ب. يجب على المراجع تقييم البيانات وتفهم الفروض التي بني عليها التقدير لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة
- ت. يجب على المراجع دراسة إجراءات اعتماد الإدارة للتقديرات المحاسبية لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة
- ث. يجب على المراجع التحقق من كفاية التقديرات المحاسبية لكل من الأصول المتداولة والأصول الثابتة ، ومن أي حساب هذه التقديرات والغرض منها وطريقة إظهارها وعرضها في الميزانية العمومية وقائمة الدخل لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة.
- رابعاً : بالنسبة لقيام المراجع بتحمل مسؤولياته تجاه اكتشاف الغش الخطأ والارتباطات غير القانونية :
- أ. يجب على المراجع ممارسة المراجع الشك المهني بدرجة ملائمة قد يساعده علي اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة .
- ب. يجب على المراجع الأخذ بعين الاعتبار خصائص الإدارة ومدى ميلها إلى التلاعب والتحايل : ، وظروف الصناعة التي ينتمي إليها المشروع ، والخصائص التشغيلية والاستقرار المالي لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة .
- ت. يجب على المراجع أن ينفذ عملية المراجعة بطريقة تؤدي إلى اكتشاف كل حالات الغش والتصرفات غير القانونية لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة .

المطلب الثاني: مكانة الدراسة الحالية في الدراسات الأجنبية

الجدول 03: مكانة الدراسة الحالية في الدراسات الأجنبية

الدراسات السابقة	الدراسة الحالية	
بالنسبة للحدود الزمنية كانت خلال الموسم 2008-2013	بالنسبة للحدود الزمنية كانت خلال الموسم 2022-2023	من حيث الإطار الزمني
كانت الدراسات السابقة في فلسطين	أما فيما يخص الحدود المكانية فتمثلت في مكاتب محافظتي الحسابات	من حيث الإطار المكاني

من حيث منهج الدراسة	تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري من خلال التطرق إلى مختلف الأسس النظرية والقانونية لمتغيرات الدراسة لمعايير التدقيق الجزائرية، وللمراجعة، أما في الجانب التطبيقي فقد إعتدنا على المنهج التحليلي من خلال تحليل إستمارة الإستيان.	تم الإعتماد في أغلب الدراسات على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي.
من حيث العينة	مكاتب محافضي الحسابات	مكاتب المراجعة ومحافضي الحسابات
من حيث قطاع الدراسة	الخدمات القانونية.	قطاع الخدمات
من حيث المتغيرات	تم الإعتماد على ثلاث متغيرات في هذه الدراسة: المتغير المستقل: معايير التدقيق الجزائرية المتغير التابع: المراجعة الإلزامية	تناولت الدراسات السابقة متغيرات عديدة: مخاطر المراجعة، المراجع الخارجي، معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي.

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على معطيات الدراسات السابقة

الخلاصة:

من خلال الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية توصلنا إلى أن المعايير الجزائرية للتدقيق بمثابة إرشادات يستطيع المدقق من خلال الاعتماد عليها القيام بعملية التدقيق بشكل يضمن الدقة والكفاءة في عمله، إذ تساهم معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من جودة عمل المدقق، من خلال تنظيم عمله وفقا للتوجيهات المنصوص عليها في هذه المعايير، وقد توصلنا أيضا يجب على المراجع التعاقدية التحقق من أن جميع العمليات المالية قد أدخلت بطريقة سليمة وتم اعتمادها وفقا لترخيص عام أو خاص لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة على

المراجع التحقق من أن جميع المخرجات تكون سليمة ولا يسمح بخروجها من الحاسب الآلي إلا بإذن خاص من المفوض بذلك لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة .

الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للمعايير التدقيق
الجزائرية ودورها في عمل المراجع دراسة حالة
مكاتب محافضي الحسابات

تمهيد:

بعد أن تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري لمتغيرات الدراسة وفي الفصل الثاني تحليل الدراسات السابقة ومقارنتها بدراستنا، سنستعرض في هذا الفصل إلى الدراسة التطبيقية لموضوع البحث من خلال توزيع إستمارة الإستبيان على مجموعة من مكاتب محافضي الحسابات، ولكن قبل ذلك سنقوم بعرض نموذج لمكتب محافظ الحسابات والهيكل التنظيمي له، والخدمات التي يقدمها، حيث قسمنا هذا الفصل إلى.

- المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة
- المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة
- المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة

المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية

من خلال هذا المبحث سنتعرف على مكتب محافظ الحسابات، والذي تم على مستواه إجراء الجانب التطبيقي المتعلق بموضوع البحث.

المطلب الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات

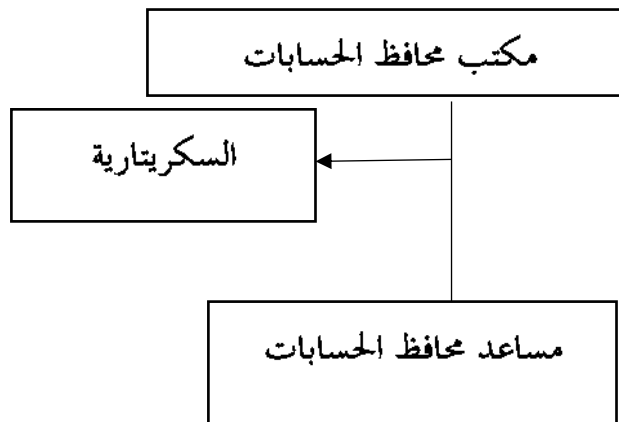
الفرع الأول: التعريف بمكتب محافظ الحسابات

إن المكتب محل الدراسة عبارة عن مكتب المحافظ حسابات، الذي يتمتع كمحافظ حسابات ومحاسب معتمد وفقا للاعتماد رقم ... المؤرخ في الصادر عن المصحف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر.

يقوم محافظ الحسابات بأداء اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة)، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية، حيث يمثل الرقم الجبائي, ورقم المادة, ويقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدر ب 12000,00 دج لدى الغرفة، ومن هنا يصبح مسجلا في الغرفة الوطنية.¹

وفيما يلي نبين الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات:

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي للمكتب محافظ الحسابات.



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات مقدمة من طرف محافظ الحسابات.

¹ معلومات مقدمة من مكتب محافظ الحسابات شافا حسين، اين تم إدراء فترة التريض التطبيقي.

الفرع الثاني: الخدمات التي يقوم بتقديمها مكتب محافظ الحسابات

إن مكتب محافظ الحسابات ينشط في الميدان المالي والمحاسبي حيث يقوم بتقديم ما يلي:

- مسك المحاسبة للأشخاص الطبيعيين كالأطبيب والمحامي والصيدلي، والأشخاص المعنويين كالمؤسسات.
- القيام بالتصريحات الجبائية الشهرية، واعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزيائته.
- تقديم خدمات استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، ولاية، وطنية).
- المصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية، اجتماعية، أو مهرجانات ولائية.
- القيام بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة.
- القيام بعمليات التصفية للمؤسسات التي أفلست أو أفت نشاطها التجاري.

الفرع الثالث: الإجراءات التمهيدية في قبول التوكيل

عند الاستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة، على محافظ الحسابات أن يمتنع عن إبداء قبوله بسهولة وهذا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ بحيث:

- يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية المنصوص عليها لاسيما في القانون التجاري والقانون 10-01 المنظم للمهنة؛
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية؛
- التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشويه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداوات جمعيتها المساهمين؛
- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة.

يجب على محافظ الحسابات عند قبول التوكيل الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية ، كما يجب عليه أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الغرفة الوطنية بإيداعه

في ظرف التالية لقبول التوكيل قبل بداية تنفيذ التوكيل ، يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات ، وهذه الرسالة تشير إلى مسؤولية المهمة ، المتدخلين ، طرق العمل المستعملة ، فترات التدخل والأجال القانونية التي يجب احترامها ، الأجل القانونية الإيداع التقارير ، الأتعاب .

الفرع الرابع: إجراءات التعرف بالمؤسسة

إن الطابع الدائم لمهمة محافظ الحسابات تفرض عليه ما يلي:

- اتباع طريقة للمراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه.
- يجري مدقق الإتصالات الأولية للتعرف على مسؤولي كل المصالح ومحاورهم.
- القيام بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على موقع المؤسسة، نشاطاتها وأهم وحداتها.
- إجراء مقابلات مع الموظفين في المؤسسة ومختلف الأشخاص الذين يمكنهم تقديم معلومات.
- تحليل الوثائق الداخلية والخارجية للمؤسسة والتركيز على الوثائق المالية.
- أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي.
- الإشراف على العمل الذي أجري من طرق المساعدين.
- اقتضاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها أية فائدة.
- القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الضخم.
- المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بإبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية.
- تدوين الأعمال التي أجريت والإختبارات المعمول بها، التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج بدون إهمال، تبرير الرأي المبدئي وتسهيل تحرير التقرير.
- وصف الأنظمة والمخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالمراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية، قوة وضعف الأنظمة وإجراءات الشركة المراقبة، أوراق العمل، استنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة والإجراءات المعمول بها وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات.

المطلب الثاني: المراحل العملية لممارسة مهنة محافظ الحسابات
الممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب على المدقق أن يمر هذه المراحل.

الفرع الأول: قبول المهمة

يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بخطوات حذرة ودقيقة منذ البداية القبول المهمة الموكلة اليه، حيث انه يستوجب على محافظ الحسابات ألا يقبل ويتابع المهمة الا بعد أن يتأكد النقاط التالية:

- التأكد من عدم الوقوع في حالات التنافي او الموانع المنصوص عليها؛
- التأكد امتلاك الموارد البشرية الكافية في مكتبه والتي تكفله عند قبول المهمة؛
- التأكد من وجود تفاهم مشترك بينه وبين الادارة؛
- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة.

بعد التأكد توافر هذه الشروط وقبل الشروع في عهدهته يجب على محافظ الحسابات أن يرسل للمؤسسة محل التدقيق " رسالة مهمة التدقيق " ويجب أن تتضمن المعلومات التالية:

1-الإشارة الى كل من:

هدف ونطاق عملية التدقيق، مسؤولية محافظ الحسابات ومسؤولية الادارة، مخطط وفريق التدخل الأتعاب وطريقة وآجال تسديدها، وجود خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط التدقيق وتنفيذه بشكل صحيح نظرا لحدود عملية التدقيق وكذا نظام الرقابة الداخلية.

2-الإشارة الى الزامية قيام الادارة ب:

تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للقوائم المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها، تقديم مشروع القوائم المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة، إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على القوائم المالية والتي قد تعلم ما في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على القوائم المالية.

من جهة أخرى يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية في حالة وقوعها: الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء، الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمين الكيان.

الفرع الثاني: ملف العمل

نظرا لتصادف مهمة محافظ الحسابات بالديمومة فان هذا يلزمه على مسلك نوعين من الملفات الأساسية، أن لم نقل انه لا يمكن الاستغناء عنها لإتمام مهمة التدقيق، وتتمثل هذه الملفات في

- أولا: الملف الدائم:

يتضمن هذا الملف كل العناصر المهمة للمؤسسة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذه المؤسسة، ويحتوي على:

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة (بطاقة فنية هُما ووحدهما، التنظيم العام، الوثائق العامة).
- نظام المراقبة (كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام، استمارات المراقبة الداخلية، خرائط التتابع ... الخ).
- معلومات محاسبية ومالية (مخططات وأدلة محاسبة مستعملة، طرق العمل المحاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح العمليات بحسب طبيعتها، طرق وإجراءات تقييم وإظهار الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة، السياسة المالية، وضعية الخزينة والتمويل، النسب المالية ذات المعنى).
- معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية (القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة الجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين، إن وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية).
- خصوصيات اقتصادية وتجارية (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في الفرع وفي السوق، الزبائن والسياسة التجارية).
- معلومات حول المعلوماتية (خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العناد والأنظمة المستعملة، البرامج والوثائق المطبوعة).

كما أنه يمكن للملف الدائم أن ينظم على شكل ملف فرعي يسهل ترتيب المراجع وفحصها، وهكذا يجب فتح ملف فرعي لكل عنصر من العناصر المذكورة أعلاه.

حتى يشكل الملف الدائم مجموعة معلومات مفيدة ذات الطابع الدائم حول المؤسسة المراقبة يستوجب:

- تعيين الملف الدائم بانتظام كلما طرأ تعديلا على عنصر دائم.
- اقتضاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها أية فائدة.

- القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الضخم.
- ثانيا: الملف السنوي
- على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل وتحديدته المحتمل، يتضمن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذه الدورة، ويحتوي هذا الملف على:¹
- تنظيم وتخطيط المهمة، البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين (تاريخ، فترة الزيارات ومكائنها، تواريخ تقديم التقارير)
- تقييم نظام المراقبة الداخلية (شرح الأنظمة، خرائط التابع واستمارات المراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية أوراق العمل " العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة «، خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم المعمول بما وآثارها على برنامج مراقبة الحسابات).
- مراقبة الحسابات السنوية (برنامج يتماشى وخصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأشغال المنجزة، والوثائق أو نسخ عنها) الحاصل عليها من المؤسسة أو من الغير المبررة لمبالغ الحسابات التي تم فحصها، حوصلة وتعليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة، الخاتمة العامة حول المصادقة)
- تدقيقات خاصة أو قانونية (فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانونا، إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها، الوثائق العائدة لهذه التدقيقات، فحص الأحداث العمليات ما بعد الميزانية الختامية)
- وثائق عامة (الرسائل المتبادلة. المؤسسة، ملاحظات حول اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين خاصة تلك التي لها أثرها على حسابات الدورة، أجوبة طلبات المصادقة الآتية من المتعلمين نسخ من المحاضر)
- إن المعلومات المحتواة في ملفات العمل سرية ويجب أن تبقى كذلك داخل وخارج مكتب محافظ الحسابات، قانون العقوبات، كما ينص القانون التجاري المادة 12 من جهة أخرى على أن تحفظ هذه الوثائق في الأرشيف المدة لا تقل عن 10 سنوات.

الفرع الثالث: الدخول إلى الوظيفة

بعد توفر جميع الشروط الأولية وقبول التوكيل يجب على محافظ الحسابات التأكد من:¹

¹ غصاب حمزة، نفس المرجع السابق، ص 35.

- يستلزم على محافظ الحسابات التأكد من شرعية تعيينه حسب طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة إما إذا تم تعيينه من طرف المجلس العام العادي يمضي المحضر مع الملاحظة " قبول التوكيل " وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا.
- في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية.
- يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوما من قبوله التوكيل.
- قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات
- هذه الرسالة تشير إلى: مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية للإيداع التقارير، الأتعاب.
- عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية
- يجب على محافظ الحسابات المغادر أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء، وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء احترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف مفردة أما في حالة رفض القبول
- إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيل أو يحاط علما بتعيينه رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو المنوعات القانونية أو التنظيمية ، عليه بإعلام المؤسسة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يوما من تاريخ عمله هذا الأمر ، إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع

¹ أمين عمارة و علاء الدين بوترة ، أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم التجارية ، المسيلة، 2016-2017، ص 12

الإجراء المنصوص في القانون التجاري ، و إذا سبق وان قامت المؤسسة بإجراء الإشهار القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل

الفرع الرابع: مراحل واجراءات عمل محافظ الحسابات

بهدف تكوين رأي وجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة فانه يستوجب على محافظ الحسابات أن يتبع مجموعة من المراحل والاجراءات، لذا سنحاول من خلال هذا المبحث ان نتعرف على أهم هذه المراحل والإجراءات:

- المراحل النظرية لعمل محافظ الحسابات

أولاً: التعرف والتوجيه العام للمهمة

في هذه المرحلة لا يبحث محافظ الحسابات على تكوين رأيه لكن يبحث على جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات حول المؤسسة ومحيطها لتحديد وجود الأخطار كندف توجيه مهمته. كما أن الهدف ليس المراقبة والتحقق من المعلومات وإنما جمعها ضمان تناسقها.

- تحديد اسباب وأهداف المهمة.
- التعرف العام على المؤسسة
- التعرف على محيط الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي
- تحديد مجالات الدلالة.
- تنظيم المهمة
- كتابة وصف المهمة

ثانياً: وضع خطط مقارنة المهمة (الرقابة الداخلية، الأحكام والتقديرية)

من خلال مرحلة التعرف والتوجيه العام للمهمة قام محافظ الحسابات تحديد الحسابات ذات الدلالة والآن جاء دوره للشروع في عملية تدقيق هذه الحسابات من خلال تحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر وتكيف خطة عمله معها:

- مقارنة تدقيق العمليات المتكررة مقارنة تدقيق العمليات غير المتكررة.
- مقارنة تدقيق الأحكام والتقديرية.
- تأكيد المخاطر مع المؤسسة.

الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للمعايير التدقيق الجزائية ودورها في عمل المراجع دراسة حالة مكاتب محافضي الحسابات

- اعداد مخطط مقارنة المهمة.

ثالثا: تنفيذ الاختبارات الرقابية:

- تنفيذ اختبارات التوافق
- تقدير الأخطاء المحتملة
- مراقبة الحسابات (اختبار الصلاحية)
- فحص القوائم المالية

رابعا: اعمال غاية المهمة

بعد القيام بمراقبة الحسابات، يستوجب على محافظ الحسابات القيام بأعمال غاية المهمة كالتالي:

الاحداث اللاحقة:

- استبيان نهاية المهمة
- ملخص المهمة
- اعداد التقارير

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة:

يتضمن هذا المبحث الإطار المنهجي للجانب التطبيقي، بحيث سنتطرق من خلاله الى مختلف أدوات الدراسة، وتم الاعتماد على البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية spss :

المطلب الأول: منهج الدراسة.

ويتضمن هذا المطلب مايلي:

أداة الدراسة: بهدف إجراء هذه الدراسة الميدانية، والمتمثلة في " فعالية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع من وجهة نظر المحاسبة، دراسة ميدانية على عينة من محافضي الحسابات، تم إختبار الإستييان كوسيلة لذلك. وقد تم أيضا إعداد الإستييان تحت إشراف وتوجيهات الأستاذ المشرف والأستاذ المؤطر، حتى توصلنا الى النموذج النهائي والذي تم توزيعه على أفراد عينة الدراسة. لقد قمنا بتقسيم الاستبيان إلى مايلي:

- المحور الأول: يختص بالمعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان.

- المحور الثاني: معايير التدقيق الجزائرية

- المحور الثالث: المراجع

وقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 04: مقياس ليكارت الثلاثي

الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	01	02	03	04	05

المصدر من إعداد الباحثة

1- مجتمع الدراسة وعينته:

تم اعتماد طريقة العينة العشوائية في اختيار عينة البحث والتي بلغ عددها 50 عينة، حيث تم توزيع الاستبانة عليهم عبر زيارة ميدانية، استرجع منها 50 استمارة، وبالتالي فإن عدد الإستبيانات القابلة للدراسة هي 50 استمارة إستبيان.

الجدول رقم 05: يمثل توزيع أداة الدراسة

عدد الاستبانات	التوزيع	المسترجع	النهائي
50	50	50	50

المطلب الثاني: مصادر وأساليب جمع البيانات والمعلومات

تم الحصول على البيانات من خلال تصميم استمارة وتوزيعها على عينة، وبعد افراد عينة الدراسة، تم تحليله باستخدام برنامج SPSS الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، ليسهل لنا البرنامج صنع القرار حيال موضوع الدراسة ، و ذلك باستخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1- التكرارات والنسب المئوية.

2- المتوسط الحسابي.

3- الانحراف المعياري.

4- معامل الثبات ألفا كرومباخ.

5- معامل الارتباط.

المطلب الثالث: ثبات وصدق أداة الدراسة وصدقها.

من اجل معرفة إجراءات ثبات وصدق الاستبيان ، تم حساب قيمة ألفا كرومباخ ، كما هي موضحة في

الجدول التالي:

جدول رقم 06: قيمة معامل الثبات ألفا كرومباخ.

البيان	عدد العبارات	قيمة الثبات
محاور الاستبيان	24	0,903

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على معطيات برنامج spss.

من خلال الجدول نلاحظ أن معامل ألفا كرومباخ لهذا الاستبيان قد بلغ 0,903 وهذا ما يدل على أن المقياس يتسم بدرجة مقبولة من الثبات، وتم حساب معامل الارتباط بيرسون بالنسبة للدرجة الكلية للاستبيان وكانت النتائج كالآتي:

جدول رقم 07: معامل بيرسون لقياس صدق الداخلي للاستبيان .

Corrélations				
		المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع
المحور الثاني	Corrélacion de Pearson	1	,833**	,656
	Sig. (2-tailed)		,000	,001
	N	50	50	50
المحور الثالث	Corrélacion de Pearson	,833**	1	,556
	Sig. (2-tailed)	,000		,006
	N	50	50	50
المحور الرابع	Corrélacion de Pearson	,656	,556	1
	Sig. (2-tailed)	,001	,006	
	N	50	50	50

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على معطيات برنامج spss

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة:

يتناول هذا المبحث تحليل بيانات الدراسة من خلال الأداة "إستمارة الإستبيان"، حيث تمت الإجابة على أسئلة الدراسة، وستقوم بعرضها فيمايلي.

المطلب الأول: خصائص أفراد عينة الدراسة:

والذي يتضمن البيانات لأفراد عينة الدراسة ويتكون من 05 فقرات.

توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس:

لقد تضمنت الدراسة كلا من الجنسين وذلك لتمثيل المجتمع بطريقة سليمة، والجدول التالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.

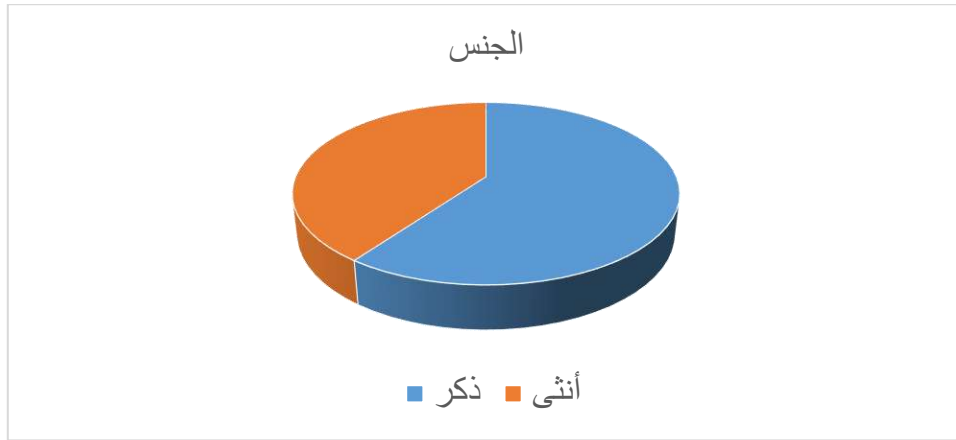
1- جدول رقم 08: يمثل توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	27	54 %
أنثى	23	46 %
المجموع	50	100 %

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول فقد بلغ الحجم الإجمالي 50 فرد عينة ، ونلاحظ أن 27 فرد يمثلون حجم الذكور بنسبة بلغت 54 %، وبالنسبة للإناث فقد بلغ عددهم 23 بنسبة قدرت بـ 46 %، وهذا كما هو موضح من خلال الشكل .

شكل رقم 02: توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على برنامج SPSS

2- توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر:

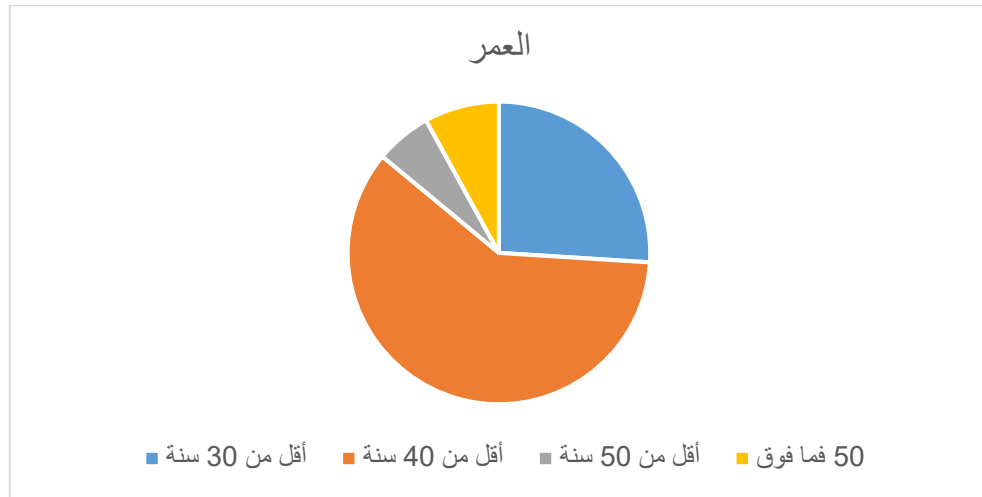
جدول رقم 09: توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة %	التكرار	السن
26	13	أقل من 30 سنة
60	30	أقل من 40 سنة
06	03	أقل من 50 سنة
08	04	50 فما فوق
100	50	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 50 فرد، نلاحظ أن 05 أفراد يمثلون حجم الذين بلغت أعمارهم أقل من 30 سنة بنسبة بلغت 26 %، أما حجم الذين بلغت أعمارهم أقل من 40 سنة فقد كان عددهم 30 فرداً بنسبة بلغت 60 %، و أقل من 50 سنة بلغت نسبتها 06 %، و 50 فما فوق بلغت نسبتها 08 %، وهذا ما هو موضح من خلال الشكل .

شكل رقم 03: توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على برنامج SPSS

3- توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية:

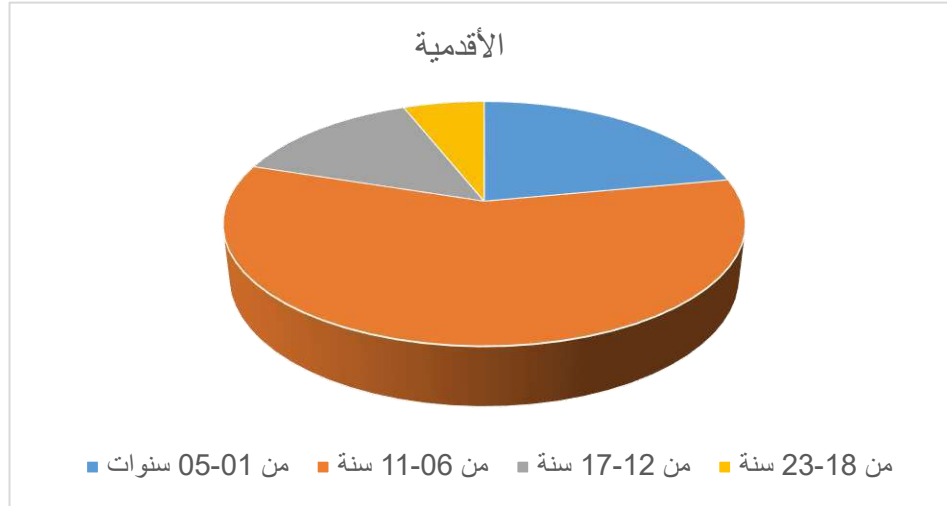
جدول رقم 10: أفراد العينة حسب الأقدمية

الأقدمية	التكرار	النسبة (%)
من 05-01 سنوات	11	22
من 11-06 سنة	29	58
من 17-12 سنة	07	14
من 23-18 سنة	03	06
المجموع	50	100

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 50 فرد، نلاحظ أن 11 من الأفراد هم من فئة من 05-01 سنوات، بنسبة بلغت 22%، أما أصحاب الفئة من 11-06 سنة، فقد بلغ عددهم 29 فرد بنسبة قدرت بـ 58%، ثم تليها فئة م من 17-12 سنة والبالغ عددهم 07 افراد بنسبة قدرت 14%، وفي الأفراد من 23-18 سنة بنسبة 06%، وهذا ما هو موضح من خلال الشكل .

شكل رقم 04: توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية.



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على برنامج SPSS

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لمعطيات الاستبيان

1- تحليل نتائج محور معايير التدقيق الجزائرية محل الدراسة. ولقد جاءت نتائج الاستبيان في هذا المحور كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 11: يمثل إجابات أفراد العينة المحور الثاني: معايير التدقيق الجزائرية

الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للمعايير التدقيق الجزائرية ودورها في عمل المراجع دراسة حالة مكاتب محافظي الحسابات

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
01	التكرار	16	33	01	--	4.30	0.505	02	مرتفعة
	النسبة%	32	66	02	--				
02	التكرار	16	34	--	--	4.32	0.471	01	مرتفعة
	النسبة%	32	68	--	--				
03	التكرار	19	29	--	02	4.30	0,678	03	مرتفعة
	النسبة%	38	58	--	04				
04	التكرار	18	27	03	02	4.22	0,737	07	مرتفعة
	النسبة%	36	54	06	04				
05	التكرار	16	32	02	--	4.28	0,536	04	مرتفعة
	النسبة%	32	64	04	--				
06	التكرار	17	31	01	01	4.28	0.607	05	مرتفعة
	النسبة%	34	62	02	--				
07	التكرار	14	27	08	01	4.08	0.724	08	مرتفعة
	النسبة%	28	54	16	02				

الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للمعايير التدقيق الجزائرية ودورها في عمل المراجع دراسة حالة مكاتب محافضي الحسابات

مرتفعة	06	0.822	4.24	--	03	03	23	21	التكرار	اعتماد معيار وطني للتدقيق رقم 510 يـحسن جودة التدقيق من خلال ترتيب عملية التدقيق	08
				--	06	06	46	42	النسبة %		

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا ان عبارات المحور كانت متفاوتة حسب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة، والتي تم ترتيبها تنازليا وفقا لأعلى قيم المتوسط الحسابي، ووفقا لأقل قيمة للانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط كما يلي:

- 1- جاءت العبارة رقم (02): يتم استخدام المعايير في عمل المراجع إجباريا: بالترتيب الأول بمتوسط حسابي 4,32 و انحراف معياري 0,471، و مستوى الأهمية مرتفع، مما يعني ان يتم استخدام المعايير في عمل المراجع إجباريا.
- 2- جاءت العبارة رقم (01): للمعايير أثر في ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل: بالترتيب الثاني بمتوسط حسابي يقدر بـ 4,30 و انحراف معياري قدره 0,505 و مستوى الأهمية مرتفعة، مما يعني أنه للمعايير أثر في ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل.
- 3- جاءت العبارة رقم (03): اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 560 يحسن جودة التدقيق من خلال تحديد الالتزامات مدقق الحسابات اتجاه الاحداث اللاحقة لإقفال الحسابات: بالترتيب الثالث بمتوسط حسابي 4,30 و انحراف معياري 0,678، و مستوى الأهمية مرتفع، مما يعني اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 560 يحسن جودة التدقيق من خلال تحديد الالتزامات مدقق الحسابات اتجاه الاحداث اللاحقة لإقفال الحسابات .
- 4- جاءت العبارة رقم (05): معيار التدقيق الوطني رقم 210 يحسن جودة التدقيق من خلال وضع برنامج ووضع الخطة مع تحديد عينة الدراسة: بالترتيب الرابع بمتوسط حسابي 4,28 و انحراف معياري 0,536، و مستوى الأهمية مرتفع، مما يعني معيار التدقيق الوطني رقم 210 يحسن جودة التدقيق من خلال وضع برنامج ووضع الخطة مع تحديد عينة الدراسة.
- 5- جاءت العبارة رقم (06) بالترتيب الخامس: استخدام المعيار 700 والذي يهتم بتوضيح الأدلة في التقارير في عمل المراجع التعاقدية: وذلك بمتوسط حسابي 4,28 و انحراف معياري 0,607، و مستوى الأهمية بدرجة مرتفعة، مما يعني انه استخدام المعيار 700 والذي يهتم بتوضيح الأدلة في التقارير في عمل المراجع.

- 6- جاءت العبارة رقم (08): اعتماد معيار وطني للتدقيق رقم 510 يحسن جودة التدقيق من خلال ترتيب عملية التدقيق: بالترتيب السادس بمتوسط حسابي يقدر ب 4,24 و انحراف معياري قدره 0,822، و مستوى الأهمية مرتفع، مما يعني انه اعتماد معيار وطني للتدقيق رقم 510 يحسن جودة التدقيق من خلال ترتيب عملية التدقيق.
- 7- جاءت العبارة رقم (04): اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 300 يحسن جودة التدقيق من خلال تخطيط خطة استراتيجية لعملية التدقيق: بالترتيب السابع، بمتوسط حسابي 4.22 و انحراف معياري 0.737، و مستوى الأهمية مرتفع، مما يعني اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 300 يحسن جودة التدقيق من خلال تخطيط خطة استراتيجية لعملية التدقيق
- 8- جاءت العبارة رقم (07): اعتماد معيار وطني لتدقيق رقم 500 يحسن جودة التدقيق من خلال العمل على الحصول على الأدلة مقنعة حول بعض الشكوك: بالترتيب الثامن بمتوسط حسابي 4.08 وانحراف معياري 0.724 ومستوى الأهمية مرتفع، مما يعني اعتماد معيار وطني لتدقيق رقم 500 يحسن جودة التدقيق من خلال العمل على الحصول على الأدلة مقنعة حول بعض الشكوك.

جدول رقم 12: يمثل إجابات أفراد العينة على المحور الثالث: المراجع

الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للمعايير التدقيق الجزائرية ودورها في عمل المراجع دراسة حالة مكاتب محافضي الحسابات

العبارات	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
01	يساهم المراجع في الرفع من مصداقية التقارير والإفصاح الدوري في القوائم المالية	التكرار	10	40	--	4,02	0.515	05	مرتفعة
		النسبة%	20	80	--				
02	مهمة المراجع في الكشف عن مواطن الخطأ والغش في القوائم المالية	التكرار	18	29	03	4.30	0.580	03	مرتفعة
		النسبة%	36	58	06				
03	يقوم المراجع بإجراء المراجعة التحليلية للقوائم المالية	التكرار	23	26	01	4.40	0.639	01	مرتفعة
		النسبة%	46	52	02				
04	المراجع يطبق معيار المراجعة الدولي 240 للكشف عن الغش	التكرار	23	27	--	4.34	0.798	02	مرتفعة
		النسبة%	46	54	--				
05	التأهل العلمي والعملي للمراجع يساعده في إتباع الإجراءات اللازمة لإكتشف الغش	التكرار	21	19	10	4.14	0.881	04	مرتفعة
		النسبة%	42	38	20				
06	المراجع الغير مسؤول عن أي أخطاء تواقفي في المؤسسة	التكرار	04	15	18	3.10	1.093	06	مرتفعة
		النسبة%	08	30	36	10			
07	يمارس المراجع الشك المهني وذلك في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة	التكرار	21	18	11	2.76	1.135	07	مرتفعة
		النسبة%	42	36	22				
08	يجب على المراجع إستفسار الإدارة عن صحة البيانات المالية	التكرار	10	29	09	2.63	1.138	08	مرتفعة
		النسبة%	20	58	18	04			

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا ان عبارات المحور الثالث، كانت متفاوتة حسب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة، والتي تم ترتيبها تنازليا وفقا لأعلى قيم المتوسط الحسابي، ووفقا لأقل قيمة للانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط كما يلي:

- 1- جاءت العبارة رقم (03): يقوم المراجع بإجراء المراجعة التحليلية للقوائم المالية: بالترتيب الأول بمتوسط حسابي 4,40 و انحراف معياري 0.580، و مستوى الأهمية مرتفع، مما يعني يقوم المراجع التعاقدية بإجراء المراجعة التحليلية للقوائم المالية.
- 2- جاءت العبارة رقم (04): المراجع يطبق معيار المراجعة الدولي 240 للكشف عن الغش: بالترتيب الثاني بمتوسط حسابي يقدر بـ 4,34 و انحراف معياري قدره 0,798 و مستوى الأهمية مرتفعة، مما يعني أنه المراجع يطبق معيار المراجعة الدولي 240 للكشف عن الغش
- 3- جاءت العبارة رقم (02): مهمة المراجع في الكشف عن مواطن الخطأ والغش في القوائم المالية: بالترتيب الثالث بمتوسط حسابي 4,30 و انحراف معياري 0,580، و مستوى الأهمية مرتفع، مما يعني أنه إن مهمة المراجع في الكشف عن مواطن الخطأ والغش في القوائم المالية.
- 4- جاءت العبارة رقم (05): التأهل العلمي والعملي للمراجع يساعده في إتباع الإجراءات اللازمة لإكتشف الغش: بالترتيب الرابع بمتوسط حسابي 4,14 و انحراف معياري 0,881، و مستوى الأهمية مرتفع، مما يعني التأهل العلمي والعملي للمراجع يساعده في إتباع الإجراءات اللازمة لإكتشف الغش.
- 5- جاءت العبارة رقم (01) بالترتيب الخامس: يساهم المراجع في الرفع من مصداقية التقارير والإفصاح الدوري في القوائم المالية: وذلك بمتوسط حسابي 4,02 و انحراف معياري 0,515، و مستوى الأهمية بدرجة مرتفعة بالنسبة يساهم المراجع في الرفع من مصداقية التقارير والإفصاح الدوري في القوائم المالية.
- 6- جاءت العبارة رقم (06): المراجع الغير مسؤول عن أي أخطاء توافني في المؤسسة: بالترتيب السادس بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.10 و انحراف معياري قدره 1.093 مما يعني تشتت كبير

في إجابات أفراد العينة، و مستوى الأهمية متوسط بالنسبة للمراجع الغير مسؤول عن أي أخطاء توافقي في المؤسسة.

7- جاءت العبارة رقم (07): يمارس المراجع الشك المهني وذلك في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة: بالترتيب السابع، بمتوسط حسابي 2.76 وانحراف معياري 1.135، ومستوى الأهمية متوسط (يوجد تشتت كبير في إجابات أفراد العينة حول هذه العبارة، مما يعني أنه يمارس المراجع الشك المهني وذلك في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة.

8- جاءت العبارة رقم (08): يجب على المراجع إستفسار الإدارة عن صحة البيانات المالية: بالترتيب الثامن، بمتوسط حسابي 2.63 وانحراف معياري 1.138، ومستوى الأهمية متوسط (يوجد تشتت كبير في إجابات أفراد العينة حول هذه العبارة، مما يعني أنه يجب على المراجع إستفسار الإدارة عن صحة البيانات المالية.

جدول رقم 13: يمثل إجابات أفراد العينة المحور الرابع: فعالية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع.

الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للمعايير التدقيق الجزائرية ودورها في عمل المراجع دراسة حالة مكاتب محافضي الحسابات

العبارات	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
01	التكرار	21	28	01	--	4.40	0.535	01	مرتفعة
	النسبة%	42	56	02	--				
02	التكرار	22	24	04	--	4.36	0.631	02	مرتفعة
	النسبة%	44	48	08	--				
03	التكرار	21	24	04	01	4.30	0.707	04	مرتفعة
	النسبة%	42	48	08	02				
04	التكرار	20	27	02	01	4.32	0.653	03	مرتفعة
	النسبة%	40	54	04	02				
05	التكرار	21	25	01	03	4.28	0.784	05	مرتفعة
	النسبة%	42	50	02	06				
06	التكرار	13	24	10	01	3.90	0.953	08	مرتفعة
	النسبة%	26	48	20	02				
07	التكرار	15	29	06	--	4.18	0.629	06	مرتفعة
	النسبة%	30	58	12	--				
08	التكرار	13	29	04	04	4.02	0.820	07	مرتفعة
	النسبة%	26	58	08	08				

الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للمعايير التدقيق الجزائية ودورها في عمل المراجع دراسة حالة مكاتب محافضي الحسابات

											تقريره
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--------

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا ان عبارات المحور الرابع، كانت متفاوتة حسب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة، والتي تم ترتيبها تنازليا وفقا لأعلى قيم المتوسط الحسابي، ووفقا لأقل قيمة للانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط كما يلي:

1- جاءت العبارة رقم (01): هناك تأثير لمعايير التدقيق الجزائرية على أداء المراجع بالترتيب الأول بمتوسط حسابي 4,40 و انحراف معياري 0.535، و مستوى الأهمية مرتفع، مما يعني هناك تأثير لمعايير التدقيق الجزائرية على أداء المراجع.

2- جاءت العبارة رقم (02): تفرق معايير التدقيق الجزائرية بين مهام مختلف أنواع المراجعين بما فيهم المراجع: بالترتيب الثاني بمتوسط حسابي يقدر بـ 4,36 و انحراف معياري قدره 0,631 و مستوى الأهمية مرتفعة، مما يعني تفرق معايير التدقيق الجزائرية بين مهام مختلف أنواع المراجعين بما فيهم المراجع.

3- جاءت العبارة رقم (04): العمل بمعايير التدقيق الجزائرية يرفع من كفاءة المدقق التعاقدية من حيث مصداقية تقاريره: بالترتيب الثالث بمتوسط حسابي 4,32 و انحراف معياري 0,653، و مستوى الأهمية مرتفعة، مما يعني العمل بمعايير التدقيق الجزائرية يرفع من كفاءة المدقق التعاقدية من حيث مصداقية تقاريره.

4- جاءت العبارة رقم (03): تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يساهم في تطوير مهنة التدقيق التعاقدية في الجزائر: بالترتيب الرابع بمتوسط حسابي 4,30 و انحراف معياري 0,707، و مستوى الأهمية مرتفعة، مما يعني تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يساهم في تطوير مهنة التدقيق التعاقدية في الجزائر.

5- جاءت العبارة رقم (05) بالترتيب الخامس: الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يحسن من جودة التدقيق التعاقدية من خلال تقليص فجوة التوقعات: وذلك بمتوسط حسابي 4.28 و انحراف معياري 0,784، و مستوى الأهمية بدرجة مرتفعة، مما يعني الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يحسن من جودة التدقيق التعاقدية من خلال تقليص فجوة التوقعات.

الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للمعايير التدقيق الجزائرية ودورها في عمل المراجع التعاقدية دراسة حالة
مكاتب محافظي الحسابات

6- جاءت العبارة رقم (07): هل هناك علاقة بين معايير التدقيق الجزائرية وأتباع المدقق التعاقدية:
بالترتيب السادس بمتوسط حسابي يقدر ب 4.18 و انحراف معياري قدره 0.629 و مستوى
الأهمية مرتفعة هل هناك علاقة بين معايير التدقيق الجزائرية وأتباع المدقق التعاقدية.

7- جاءت العبارة رقم (08): العمل بمعايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يحدد للمدقق التعاقدية
العناصر الدنيا الواجب توفرها في تقريره: بالترتيب السابع، بمتوسط حسابي 4.02 وانحراف
معياري 0.820 ، ومستوى الأهمية مرتفعة، مما يعني يتم العمل بمعايير التدقيق الجزائرية من شأنه
أن يحدد للمدقق التعاقدية العناصر الدنيا الواجب توفرها في تقريره

8- جاءت العبارة رقم (06): تساهم معايير التدقيق الجزائرية في زيادة الثقة للأطراف ذات العلاقة
بالتقرير النهائي للمدقق التعاقدية: بالترتيب السابع، بمتوسط حسابي 3.90 وانحراف معياري
0.953، ومستوى الأهمية مرتفعة، مما يعني تساهم معايير التدقيق الجزائرية في زيادة الثقة
للأطراف ذات العلاقة بالتقرير النهائي للمدقق التعاقدية

اختبار الفرضية الرئيسية

لاختبار الفرضية الرئيسية والتي تنص على انه: معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع ، نستخدم
الأسلوب الإحصائي معامل الارتباط بيرسون لمعرفة العلاقة بين المتغيرين كما هي مبينة في الجدول:

جدول رقم 14: يمثل العلاقة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع التعاقدية

المتغيرات	حجم العينة	معامل الارتباط المحسوبة R	SIG
معايير التدقيق الجزائرية	50	++0.833	0.000
تحسين أداء المراجع			

من خلال الجدول رقم (13) نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بيرسون المحسوبة بين معايير التدقيق
الجزائرية في تحسين أداء المراجع ، قدرت قيمته بـ ++0.833 ، وهي قيمة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية
0.000، وهي قيمة اصغر من مستوى الدلالة 0.05 مما يمكن القول انه: توجد علاقة ارتباطية موجبة ذات
دلالة إحصائية بين دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع

الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للمعايير التدقيق الجزائرية ودورها في عمل المراجع التعاقدية دراسة حالة مكاتب محافظي الحسابات

الجدول رقم 15: يوضح تحليل التباين الأحادي لفحص أثر التغير حول البيانات الشخصية وعلاقتها بمتغيرات الدراسة.

		ANOVA				
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
الجنس	Intergruppes	3,264	12	,272	1,099	,389
	Intragruppes	9,156	37	,247		
	Total	12,420	49			
العمر	Intergruppes	4,764	12	,397	,541	,873
	Intragruppes	27,156	37	,734		
	Total	31,920	49			
المؤهل	Intergruppes	15,067	12	1,256	,809	,640
	Intragruppes	57,433	37	1,552		
	Total	72,500	49			
الإقامة	Intergruppes	8,320	12	,693	1,188	,327
	Intragruppes	21,600	37	,584		
	Total	29,920	49			
الفئة	Intergruppes	22,511	12	1,876	1,251	,288

الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للمعايير التدقيق الجزائرية ودورها في عمل المراجع التعاقدى دراسة حالة
مكاتب محافظي الحسابات

	Intragroupes	55,489	37	1,500		
	Total	78,000	49			

نلاحظ من الجدول وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية بين المتوسط إستجابة الأفراد عينة الدراسة حول معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع ، قيمة المحسوبة F فكانت على التوالي 1.099 ، 0.541 ، 0.809 ، 1.188 ، 1.251 .

وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة معنوية 0.05، ومنه تنفي وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات البيانات الشخصية حول معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع.

الخلاصة:

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بإجرائها، كانت أغلب عبارات الإستبيان إجاباتها موافق، ومنه فإن هناك علاقة قوية بين معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع ، فمعايير التدقيق الجزائرية لها أهمية من حيث أنها تنظم وتضبط عمل المراجع ، وتحفظ على إستقلاليتته، كما أنها الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يحسن من جودة التدقيق التعاقدى من خلال تقليص فجوة التوقعات، و تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يساهم في تطوير مهنة التدقيق التعاقدى في الجزائر.

الخاتمة العامة

قد توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي يمكن من خلالها الإجابة على الإشكالية المطروحة

كيف تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع من وجهة نظر المحاسبة؟

بالإضافة إلى إختبار صحة الفرضيات، حيث تمثلت هذه النتائج في:

نتائج الدراسة:

- للمعايير أثر في ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل؛
- اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 300 يحسن جودة التدقيق من خلال تخطيط خطة استراتيجية؛
- يساهم المراجع في الرفع من مصداقية التقارير والإفصاح الدوري في القوائم المالية؛
- اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 210 يحسن جودة التدقيق من خلال وضع برنامج ووضع الخطة مع تحديد عينة الدراسة؛
- المراجع يطبق معيار المراجعة الدولي 240 للكشف عن الغش؛
- يمارس المراجع الشك المهني وذلك في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة؛
- يجب على المراجع إستفسار الإدارة عن صحة البيانات المالية؛
- أن المدققين الخارجيين في موقع يتيح لهم تحديد ومعرفة إمكانية فشل الشركة وإمكانية إستمرارها وذلك يوفر السبل اللازمة التي تساعد على إكتشاف الأخطاء وأعمال الغش في نظام الرقابة الداخلية؛
- اعتماد معيار وطني لتدقيق رقم 500 يحسن جودة التدقيق من خلال العمل على الحصول على الأدلة مقنعة حول بعض الشكوك.

نتائج إختبار الفرضيات:

من خلال النتائج التي تم الوصول إليها يمكن إختبار مدى صحة فرضيات الدراسة:

1. الفرضية الاولى: صحيحة من أجل هناك العديد من معايير التدقيق الجزائرية التي تهتم بتنظيم إلتزامات ومهام المراجع.
2. الفرضية الثانية: صحيحة من أجل تهدف معايير التدقيق الجزائرية في تنظيم عمل المراجع مما ينعكس على جودة مخرجاته، ويقلص من فجوة التوقعات.

3. الفرضية الثالثة: صحيحة من أجل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.5$ بين معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع من وجهة نظر المحاسبة

الإقتراحات:

- إعداد الدورات والندوات للتعريف بمعايير التدقيق الجزائرية وأهميتها في المؤسسات الجزائرية.
- تطوير معايير التدقيق وألزام المدققين بها بأهميتها.
- الأستمرار في عمل الدراسات والبحوث في سبيل تطوير وتحديث وتعديل معايير التدقيق الجزائرية لكي تكون بالمستوى المطلوب.

أفاق الدراسة

- أهمية المراجع في تحسين جودة المعلومات المالية للمؤسسة.
- أثر معايير التدقيق الجزائرية على تقييم الأداء الفعلي للمؤسسة الإقتصادية.
- معايير التدقيق الجزائرية ومدى انسجامها مع معايير التدقيق الدولية

قائمة المراجع

قائمة الكتب

1. احمد جامد مجاح، كمال السيد بن سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة دار المريخ للنشر الطبعة الأولى، الرياض، 1989
2. احمد عبد المولى الصباغ واخرون، اساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة. جامعة القاهرة، 2008
3. احمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015،
4. رزق ابوزيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2015
5. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2012
6. محمد بوتين، المراجعة ومراقبته الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005
7. محمد نصر الهوارى، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية، كلية التجارة، مصر، 1999
8. منصور محمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003

قائمة المذكرات

1. أرزاق أيوب محمد كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008
2. أمين عمارة و علاء الدين بوترعة ، أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم التجارية ، المسيلة، 2016-2017
3. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2011-2012
4. عامر الحاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017-2018
5. نسرين محمد منصور، مدى تأثير معدل دورات مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الإستقلالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة

قائمة المحلات والملتقيات والندوات

1. حراث نخله، بن حمو عصمت محمد، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 11، العدد 02، جامعة مستغانم، 2022

2. سيد محمد وبغراة احمد شمس دين مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، ملتقى دولي جامعة سعيد دحلب 13-14 ديسمبر 2012

قائمة المراجع باللغة الأجنبية

1. Khellassi reda, laudit interne, 3em edition houma alger2010

قائمة الملاحق

استمارة الاستبيان

تحية احترام وتقدير

نضع بين أيديكم استمارة استبانة تتعلق بموضوع الدراسة " فعالية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع التعاقدية من وجهة نظر المحاسبة"، وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة أهمية معايير التدقيق الجزائرية في تقليص فجوة التوقعات من وجهة نظر محافظي الحسابات ، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في التدقيق ومراقبة التسيير، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة وذلك عن طريق وضع العلامة (X) أمام الإجابة المناسبة وفي الخانة المخصصة لذلك، مع تأكيد على أن البيانات والمعلومات الواردة في استمارة الاستبانة سوف تحاط بالسرية التامة وتستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام.

تحت اشراف الدكتورة:

الطالبة:

- أمال مهاوة

- حكيمة بدة سعداني

المحور الأول: بيانات عن الموظف الذي قام بملء الاستبانة

الجنس: ذكر أنثى

العمر: أقل من 30 سنة أقل من 40 سنة أقل من 50 سنة أكثر من 50 سنة

الخبرة المهنية: من 01 إلى 05 سنوات من 06 إلى 11 من 12 إلى 17
من 18 إلى 23 أكثر من 23

المحور الثاني: معايير التدقيق الجزائرية

الرقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	للمعايير أثر في ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل					
02	يتم استخدام المعايير في عمل المراجع إجباريا					
03	اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 560 يحسن جودة التدقيق من خلال تحديد الالتزامات مدقق الحسابات اتجاه الاحداث اللاحقة لإقفال الحسابات					
04	اعتماد معيار التدقيق الوطني رقم 300 يحسن جودة التدقيق من خلال تخطيط خطة استراتيجية لعملية التدقيق					
05	معيار التدقيق الوطني رقم 210 يحسن جودة التدقيق من خلال وضع برنامج ووضع الخطة مع تحديد عينة الدراسة					
06	إستخدام المعيار 700 والذي يهتم بتوضيح الأدلة في التقارير في عمل المراجع التعاقدية					
07	اعتماد معيار وطني لتدقيق رقم 500 يحسن جودة التدقيق من خلال العمل على الحصول على الأدلة مقنعة حول بعض الشكوك					
08	اعتماد معيار وطني للتدقيق رقم 510 يحسن جودة التدقيق من خلال ترتيب عملية التدقيق					

المحور الثالث: المراجع التعاقدى

الرقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يساهم المراجع التعاقدى في الرفع من مصداقية التقارير والإفصاح النوري في القوائم المالية					
02	مهمة المراجع التعاقدى في الكشف عن مواطن الخطأ والغش في القوائم المالية					
03	يقوم المراجع التعاقدى بإجراء المراجعة التحليلية للقوائم المالية					
04	المراجع التعاقدى يطبق معيار المراجعة الدولي 240 للكشف عن الغش					
05	التأهل العلمي والعملية للمراجع التعاقدى يساعده في إتباع الإجراءات اللازمة لإكتشف الغش					
06	المراجع التعاقدى الغير مسؤول عن أي أخطاء تواقئي في المؤسسة					
07	يمارس المراجع التعاقدى الشك المهني وذلك في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة					
08	يجب على المراجع التعاقدى إستفسار الإدارة عن صحة البيانات المالية					

المحور الرابع: فعالية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء المراجع التعاقدية

الرقم العبارة	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	هناك تأثير لمعايير التدقيق الجزائرية على أداء المراجع التعاقدية					
02	تفرق معايير التدقيق الجزائرية بين مهام مختلف أنواع المراجعين بما فيهم المراجع التعاقدية					
03	تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يساهم في تطوير مهنة التدقيق التعاقدية في الجزائر					
04	العمل بمعايير التدقيق الجزائرية يرفع من كفاءة المدقق التعاقدية من حيث مصداقية تقاريره					
05	الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يحسن من جودة التدقيق التعاقدية من خلال تقليص فجوة التوقعات					
06	تساهم معايير التدقيق الجزائرية في زيادة الثقة للأطراف ذات العلاقة بالتقرير النهائي للمدقق التعاقدية					
07	هل هناك علاقة بين معايير التدقيق الجزائرية وأتباع المدقق التعاقدية					
08	العمل بمعايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يحدد للمدقق التعاقدية العناصر الدنيا الواجب توفرها في تقريره					

وشكرا

معامل الفا كرونباخ:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,903	24

البيانات الشخصية:

الجنس		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	ذكر	27	54,0	54,0	54,0
	انثى	23	46,0	46,0	100,0
	Totale	50	100,0	100,0	

العمر		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	أقل من 30 سنة	13	26,0	26,0	26,0

	أقل من 40 سنة	30	60,0	60,0	86,0
	أقل من 50 سنة	3	6,0	6,0	92,0
	50 فما فوق	4	8,0	8,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

الإقدمية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	من 01-05 سنوات	11	22,0	22,0	22,0
	من 06-11 سنة	29	58,0	58,0	80,0
	من 12-17 سنة	7	14,0	14,0	94,0
	من 18-23 سنة	3	6,0	6,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

Corrélations				
		المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع
المحور الثاني	Corrélacion de Pearson	1	,833**	,656
	Sig. (2-tailed)		,000	,001
	N	50	50	50
المحور الثالث	Corrélacion de Pearson	,833**	1	,556
	Sig. (2-tailed)	,000		,006
	N	50	50	50
المحور الرابع	Corrélacion de Pearson	,656	,556	1
	Sig. (2-tailed)	,001	,006	
	N	50	50	50

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
الجند س	Intergroupes	3,264	12	,272	1,099	,389
	Intragroupes	9,156	37	,247		

	es					
	Total	12,420	49			
العمر	Intergroup es	4,764	12	,397	,541	,873
	Intragroup es	27,156	37	,734		
	Total	31,920	49			
المؤهل	Intergroup es	15,067	12	1,256	,809	,640
	Intragroup es	57,433	37	1,552		
	Total	72,500	49			
الإقامة	Intergroup es	8,320	12	,693	1,188	,327
	Intragroup es	21,600	37	,584		
	Total	29,920	49			
الفئة	Intergroup es	22,511	12	1,876	1,251	,288
	Intragroup es	55,489	37	1,500		
	Total	78,000	49			

