جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكادمي

الميدان :علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة : علوم التسيير

التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

من اعداد الطالب : الجموعي شوراب

بعنوان :

فعالية التدقيق الخارجي على ضوء تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الصادرة 2016

(دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمهنيين بولاية ورقلة)

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ 2017/05/14

امام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ / بوغابة محمد الحافظ (أستاذ محاضر – جامعة ورقلة)..... رئيسا

الدكتور / بابنات عبد الرحمان (أستاذ محاضر – جامعة ورقلة)..... مشرفا

الدكتور / مقدم خالد (أستاذ محاضر – جامعة ورقلة) .....مناقشا

السنة الجامعية 2017/2016

الإهداء

اهدي هذا العمل المتواضع:

الى مذهلي الاول المتعاظم بالجنان الى التي تمتلك جواز سفري للجنة

- والدتي الكريمة اطال الله في عمرها-

الى قدوتي الدائمة في الحياة الى نبراس العطاء المبذول ومعلمي الاول الى

الشمعة التي تحرق كي تنير لي طريق العلم

- ابي الغالي حفظه الله-

الى اخواتي والى جميع اصدقائي اللذين هم مثال للوفاء والتعاون والى جميع زملائي

الطلبة دفعة تدقيق ومراقبة التسيير اللذين قضيت معهم احلى اللحظات

الجموعي شوراب

شكر و تقدير

بعد بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

أولا الحمد لله على نعمة الإسلام والإيمان وعلى نعمة الصحة والعناء و

بعد :

أتقدم بشكر خاص إلى : الى الاستاذ المشرف **باينات عبد الرحماني** و الى الاخوة الطاهر بن عمارة،عبد الرزاق مقدود، جمال بن عطية، مختار بونقاب ، وشاوش الله حجة.

ما اتقدم بالشكر المسبق الى اعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة ؛ وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل اكبر استفادة من الدراسة واشكر كل الاساتذة اللذين مدو الينا يد العون في انجاز هذا العمل المتواضع.

والى كل دفعة تدقيق ومراقبة التسيير الذين قضينا معهم احلى اللحظات طيلة هذا المشوار الدراسي.

والى كل من ساعدنا في نجاحاتنا طوال مسيرتنا الدراسية

الجموعي شوراب

الملخص:

تهدف الدراسة الى معرفة دور معايير التدقيق الجزائرية في تحقيق فعالية التدقيق الخارجي، من خلال القيمة المضافة التي تضيفها في جودة التدقيق، ولمعالجة هذه الاشكالية اقتضى الباحث دراسة فعالية التدقيق الخارجي والعناصر التي تؤثر فيه من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، ولتعزيز هذا الجانب النظري تم توزيع استبيان على محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وأساتذة جامعيين بولاية ورقلة لمعرفة وجهة نظرهم حول إشكالية الدراسة وقد تباينت ارائهم حول ان المعايير الجزائرية سوف تزيد من فعالية التدقيق الخارجي،

وفي الاخير، تم نفي فرضية واحدة وقبول فرضيتين، حيث توصلنا الى ان فعالية التدقيق الخارجي تكون بالاستجابة الى تطلعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير المدقق؛ وان معايير التدقيق الجزائرية تؤثر في التدقيق المالي وتدعم فعاليته.

الكلمات المفتاحية: تدقيق خارجي، فعالية، معايير جزائرية، محافظ حسابات.

Abstract:

The present study is aiming at investigating the role of the Algerian norms for auditingù for accuracy. With the audit value for the very verify action.

To deal with this issue. The researcher opted for stuaying the efficacity of the external audit and the potenial element the mighlt influenceit in afflying the Algerian norms. This was supported by a questionnaire that was given te the accountant chiefs .accountant experts and Algerian university professers at UKMO ts know then point of views about the issue our study is tackeling.

Their views were divergent. Two hypothesis were dis approved and one is approved. The study concluded with the fill owing: the auditer can be achieved in response to the views of the users of the financial reports and the verify accountant chief. In addition, the Algerian audit norms may of course influence the financial auditing and support ist efficacy.

keywords: external audit, Efficacity, Algerian norms, Account chief.

قائمة المحتويات

الإهداء ..... **III**

الشكر ..... **IV**

الملخص ..... **V**

قائمة فهرس المحتويات..... **VI**

قائمة الجداول..... **VII**

قائمة الاشكال..... **IX**

قائمة الملاحق..... **VI**

المقدمة ..... أ

الفصل الاول الاطار النظري للتدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الجزائرية..... 2

المبحث الأول الأدبيات النظرية لفعالية التدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الجزائرية..... 3

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي وفعاليته.....4

المطلب الثاني التدقيق الخارجي في الجزائر.....11

المطلب الثالث معايير التدقيق الجزائرية.....16

المبحث الثاني الأبحاث والدراسات العلمية السابقة.....20

المطلب الأول الدراسات العلمية الوطنية.....20

المطلب الثاني الدراسات الأجنبية.....22

المطلب الثالث : العلاقة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.....23

الدراسة الميدانية.....26

المبحث الأول إجراءات الدراسة والأدوات المستخدمة.....27

المطلب الاول عرض الاستبيان.....27

المطلب الثاني مجتمع الدراسة وصدق الاستبيان.....31

المبحث الثاني تحليل الاستبيان وعرض النتائج.....34

المطلب الاول دراسة وصفية لعينة الدراسة.....34

المطلب الثاني نتائج الدراسة.....42

الخاتمة 51

المراجع.....54

الملاحق.....58

الفهرس.....73

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
2–1	دراجات مقياس ليكارت الثلاثي	30
2–2	معايير تحديد الاتجاه	31
2–3	الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	32
2–4	معامل الفاكرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	33
2–5	توزيع افراد العينة حسب الجنس	34
2–6	توزيع افراد العينة حسب العمر	36
2–7	المؤهل العلمي لأفراد العينة	39
2–8	وظيفة افراد العينة	40
2–9	عدد افراد العينة المطلعة عل معايير التدقيق الجزائرية	42
2–10	درجة اطلاع افراد العينة	43
2–11	عرض فقرات المحور الاول	44
2–12	عرض فقرات المحور الثاني	46
2–13	عرض فقرات المحور الثالث	48

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
2–1	متغيرات الدراسة	29
2–2	توزع افراد العينة حسب الجنس	35
2–3	يوزع أعمار أفراد العينة	37
2–4	التأهيل العلمي لأفراد العينة	39
2–5	الوظيفة لأفراد العينة	41
2–6	يوضح درجة اطلاع افراد العينة عل المعايير التدقيق الجزائرية	

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	معايير التدقيق الجزائرية	58
2	اسماء الحكمين	67
3	نتائج spss	67
4	استمارة الاستبيان	70

مـــقدمـــــة:

قصد مواصلة الاصلاحات التي تم البدء بها لتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر لإعادة تنظيم مهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، عبر القانون 10-01 والذي اعطى للمجلس الوطني للمحاسبة صلاحيات من خلال متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.

وتظهر الحاجة الى محافظ الحسابات في الجزائر في ظل ضعف انظمة الرقابة الداخلية لدى بعض المؤسسات، وعدم تقيد هذه الاخيرة بإجراءات وسياسات هذه الأنظمة، مما لا يوفر القدر الكافي من الرقابة والدعم لأنظمة المعلومات المحاسبية، من اجل توفير معلومات تلبي حاجات الاطراف المستفيدة منها مع القدر المطلوب من الثقة في محتوياتها، وتمكن من الحصول على اتخاذ قرار مناسب من حيث الوقت والتكلفة. ويعتبر مدقق الحسابات الوكيل او الضامن لسلامة وشرعية الحسابات وصدق القوائم النهائية للمؤسسة.

وهذا ما أدى بالجزائر الى زيادة هذا التطوير من خلال إصدار معايير تدقيق خاصة بها لتحسين المهنة، وذالك في الاتجاه الذي يزيد من فعالية التدقيق الخارجي في الجزائر.

وتهدف هذه الدراسة الى استكشاف فاعلية التدقيق الخارجي وأهمية معايير التدقيق الجزائرية.

ومن مجمل ما سبق فان السؤال الاساسي الذي تحاول هذه المذكرة الاجابة عليه؛ يمكن صياغته في الاشكالية التالية

1. اشكاليـــة الدراســـــــة

- ✓ **ما مدى مساهمة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في فعالية التدقيق الخارجي؟**

وتتفرع الاشكالية الى الاسئلة التالية:

- ✓ فيما تتمثل فعالية التدقيق الخارجي؟
- ✓ ما هي اهمية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في التدقيق الخارجي؟
- ✓ هل تواكب معايير التدقيق الجزائرية لمعايير التدقيق الدولية؟

2. فـــرضيـــات الـــــدراســـة:

- ✓ تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في التدقيق يدعم فعاليته.
- ✓ تواكب معايير التدقيق الجزائرية وتتجانس مع البيئة الاقتصادية.

✓ تكون فعالية التدقيق الخارجي بالاستجابة لتطلعات مستخدمي القوائم المالية.

3. اسبـــــاب اختيـــــار المـــــوضـــــوع:

يعود اختيار الموضوع للأسباب التالية:

- **اسبـــــاب ذاتيـــــــــة:**
- رغبة الطالب في الاطلاع على كل ما هو جديد في هذا الموضوع.
- اهمية الموضوع في الميدان العلمي.
- **اسبـــــاب الموضـــــوع:**
- التطورات التي تشهدها الجزائر في مجال التدقيق.
- اهمية التدقيق في الجزائر وما تنتجه من مخرجات لفائدة مستخدمي القوائم المالية.
- المساهمة في اثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع المتعلقة بالتدقيق الخارجي.

4. اهميـــــــــة الـــــــبحث:

تكمن اهمية الدراسة في كونها تعالج موضوع يعتبر من اهم المواضيع ؛ والتي تعتبر من مواضيع الحالية حيث انها تعالج اشكالية فعالية التدقيق الخارجي عند تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

كما تعتبر هذه الدراسة بمثابة اختبار لمعايير التدقيق الجزائرية كونها لازالت حديثة الصدور؛ حيث يعتبر البحث في ميدان التدقيق نقطة الوصول بين الدراسات العلمية والممارسة المهنية، وهذا ما يعطي الموضوع اهمية نسبية لدى الهيئات المهنية كما ان الدراسة في هذا الموضوع تتيح امكانية مواصلة البحث في هذا الموضوع.

5. محـــــــددات البحـــــــث:

نحاول من خلال هذه الدراسة اختبار معايير التدقيق الجزائرية، وذلك من خلال استطلاع على اراء مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين والأساتذة الجامعيين في ولاية ورقلة حول فعالية التدقيق الخارجي عند تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، وقد ارتبطت الدراسة الميدانية بمجال زمني، حيث امتد توزيع الاستبيان مع تحكيمه من بداية مارس الى غاية بداية افريل.

6. اهـــــــــداف البحـــــث:

يهدف البحث الى:

- اكتشاف فائدة التدقيق الخارجي من خلال المخرجات.
- اختبار معايير التدقيق الجزائرية ومدى توافقها مع النظام المحاسبي المالي.
- معرفة القيمة المضافة التي ستضيفها هذه المعايير الى التدقيق الخارجي.

7. منـــهجيـــة الـدراســة والأدوات الـــمستعملـــــة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج التحليلي من خلال التطرق الى الجانب النظري للتدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الجزائرية؛ ثم عرض ملخصات حول الدراسات السابقة في هذا الموضوع؛ ونحاول تقيمها بهدف ابراز موقع البحث منها؛ وكذلك استخدم منهج دراسة الحالية من خلال تأسيس استبيان وتوزيعه على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين ؛ لاختبار فعالية هذه المعايير وتم استخدام بعض ادوات الاحصاء في التحليل بالاستعانة ببرنامج التحليل الاحصائي spss.

8. صـــعـــــوبـات الـــبحـــــث:

من الصعوبات التي وجهتنا هي:

- ضيق الوقت.
- صعوبة استرجاع الاستمارات من قبل بعض المستجوبين.

9. خـطـــة وهـيكـــل الـــبحـــــث:

لإنجاز هذه الدراسة تم تقسيمها إلى فصلين؛ تضمنت تلخيصا عاما واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث؛ وعرضا لنتائج التي توصلنا اليها؛ وفي الاخير قدمنا بعض التوصيات التي رأينا بأنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل اليها.

الفصل الأول والذي تم تقسيمه الى مبحثين الأول حول الادبيات النظرية لموضوع الدراسة؛ حيث تم التطرق فيه الى مفهوم التدقيق الخارجي وفعاليته وعرض لمعايير التدقيق الجزائرية؛ أما المبحث الثاني فقد تضمن الدراسات السابقة سواء كانت وطنية أو خارجية.

أما الفصل الثاني فخصص لدراسة الميدانية؛ حيث تم التطرق فيه إلى توزيع الاستبيان على مجمع الدراسة؛ وشملت الدراسة الميدانية أيضا مبحثين؛ المبحث الأول تم التطرق فيه لإجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة؛ أما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة وعرض نتائج الاستبيان ثم تفسيرها ومناقشة النتائج المتوصل اليها وفي الاخير توصلنا إلى مجموعة من الاستنتاجات حول موضوع الدراسة.

تـــــمهيـــــــــد :

لقد عرفت مهنة التدقيق تطورات عديدة وهذا بتأثرها بالواقع الاقتصادي على مر العصور، خاصة في ظل الواقع الاقتصادي الجديد (اقتصاد السوق) الذي أحدث تحولات كبيرة في العالم خاصة على مستوى الانشطة الصناعية والتجارية؛ وتعدد أشكال المؤسسات من الناحية القانونية وكذا من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي والوطني تبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات؛ ولذلك كان لابد من إحالة الأمر للإداريين والمسيرين. مما جعله لا يطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة، وهذا ما خلق الحاجة لوجود طرف ثالث يحمي أموال المؤسسة من تلاعبات المسيرين.

وأصبح المدقق الخارجي يعمل على إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية بفعالية عالية، لتحقيق أهداف التدقيق الخارجي من حيث التأكد من جميع العمليات المحاسبية والمالية وفق المبادئ المحاسبية المتعرف عليها، ولإثراء الموضوع أكثر فإننا نحاول اليوم تسليط الضوء في درستنا على مدى تأثير هذه المعايير على فعالية التدقيق الخارجي.

ولتوسع أكثر في هذا الموضوع فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين؛ المبحث الأول يتضمن الأدبيات النظرية لفعالية التدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الجزائرية؛ أما المبحث الثاني فيتضمن الأبحاث والدراسات العلمية السابقة.

المبحـث الأول : الأدبيـات النظريـة لفعاليـة التدقيـق الخارجـي ومعاييـر الـتدقيق الجزائريـــــة:

من خلال هذين المبحثين، سنتطرق في المبحث الاول الى التعريف بمفهوم التدقيق الخارجي والتعريف بفعاليته، وعرض للمعايير الجزائرية والتدقيق الخارجي في الجزائر، وأهم تطوراته، اما المبحث الثاني فسوف نستعرض فيه الدراسات السابقة الوطنية منها والخارجي ايضا.

المطلـب الأول: مـاهيـــة الـــتدقيـــق الخـارجـــي وفعـاليتـــه:

تعتبر عملية التدقيق العمل الانتقادي لما قام به المحاسب؛ وذلك لتحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق والمتمثل في إبداء رأي فني محايد عن صدق وصحة القوائم المالية؛ عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية التدقيق.

1- مفهـــوم الـتدقيـق الـخارجـــي:

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعار يف التدقيق الخارجي؛ وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم إلا أنها تصب في نفس الهدف ونذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي:

1-1- جاء تعريف جمعيـة الـمحاسبـة الامريكيـة American accounting associator كـما يـلـي:

التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادي؛ وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبلغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.[1]

1-2 – كـمـا عـرف إتـحـاد الـمحـاسبيـــن الامـريكيـيـــن الـتدقيـــق الـــمحـــاسبـــــي:

على أنه " اجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو الأرصدة الاقتصادية والأحداث وتقيمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين[2].

من خلال التعريفين يمكن استخلاص ما يلي:

- عملية التدقيق عملية منظمة، وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق.
- يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن إثبات؛ يبني المدقق رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها.
- أن يلتزم المدقق الحياد في جمع الأدلة.
- أن تتعدى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي؛ والذي يعتبر المصدر لهذه المعلومات .
- إيصال المدقق لتقرير يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له.

1-3 جـاء تـعـريـف BONNAULT ET GERMOND للـتدقيـــــق:

[1]- عبد الرحمان توفيق ، منهج المهارات المالية والمحاسبية والرقابة المالية والتدقيق الداخلي، مركز الخبرات المهنية للإدارة، –مصر الطبعة الثالثة – 2004– ص 2.

[2]-Lionnel, c et Geradv, Audit control intenne – aspects, financiens, op èrationnels is et stnatègiques Dollo2 e paris, 1992,p 21.

على أنه " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة؛ وعلى مدى احترام الواجبات في اعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة.[1]

1-4 بنـــاء علـى تـعـريـف مصـف الـخبـراء الـمحـاسبيـن الـمعتمـديـن الـفرنســي:

فان التدقيق " فحص من مهني مؤهل ومستقل لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما."

بناء على التعريف الثالث والرابع يمكن استخلاص ما يلي:

- التدقيق هو فحص انتقادي بناء للمعلومات المالية.
- إضافة إلى عنصر الكفاءة؛ يشترط في شخص المدقق عنصر الاستقلالية.
- رأي المدقق يكون معلل؛ أي أن يتضمن مجموعة من الأدلة.
- أن يتأكد المدقق من التقييد بالقوانين والمبادئ المحاسبية.

بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه:

" فحص انتقادي مخطط يقوم به شخص محترف ومستقل؛ للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة؛ وكذا النظام المحاسبي؛ يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقريره.

كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاثة نقاط أساسية:

- **الفحص** ويقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العماليات التي تم تسجيلها تحليلها وتبويبها؛ أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.
- **التحقيق** ويقصد به الحكم على مدى نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري؛ كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة في فترة زمنية معينة.

نشير أن الفحص والتحقيق عمليتان مرتبطتان ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد؛ فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

- **التقرير** ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية؛ سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.[2]

[1]-Bernard GERMOND, Audit financer guide poude laudit de linformation des entreprises, Dunod , paris, 1991, p28.

[2] – مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر، مجلة الباحث العدد الاول، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية جامعة ورقلة – 2000– ص 65.

2 – مـــفهـــوم فعـــاليـــة الـــتدقيـــق الـــخارجـــــي:

كثيرا ما يحتوي مفهوم الفعالية بعض الغموض وهو الأمر الذي يفرض علينا مفهوم الفعالية بصورة كبيرة في مختلف المجالات؛ للتعبير عن معاني قد تختلف عن بعضها البعض؛ مما يجعل الغموض حول التحديد الصحيح لمفهوم الفعالية.

تـعريـــف (1): الفعالية هي القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك؛ أي تهدف إلى قياس مدى تحقيق الأهداف بغض النظر عن الإمكانيات التي استخدمت في تحقيقها. [1]

تـعـريـف (3):كما قد عرفها كل من باشتمان واتربوني؛ على اعتبارها على أنها هي قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية.[2]

تعريـف(4): تتمثل هذه الفعالية في تحقيق أهداف التدقيق الخارجي؛ من حيث التأكد من جميع العماليات المحاسبة المالية؛ التي تم تسجيلها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛ وبأن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفات؛ر وبأن تقرير المدقق يشهد بعدالة تمثيل هذه البيانات لنتائج الأعمال عن فترة معينة والمركز المالي في تاريخ معين؛ استنادا إلى معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وأدلة التدقيق الكافية والملائمة؛ وبأن يعبر التقرير عن مدى خلو هذه البيانات من الأخطاء والتحريفات المادية؛ وعدم إعطاء رأي في البيانات المالية التي تعدها الادارة. [3]

تـعـريـف (5): وعرفت أيضا فعالية التدقيق بأنها مقياس لمدى تنفيذ لجان التدقيق للنشطات أو المهمات المطلوبة أو المتوقعة منها من قبل مجلس الإدارة، وهذا النشاطات تتمثل في تعيين المدققين الخارجيين والاستشارة مع المدققين الداخليين والخارجيين والمبادرة بالتحقيق من الفساد والخداع المكتشف وإبلاغ الإدارة العليا بنتائج التدقيق.[4]

ويمكننا أن نبين هنا أن أغلب التعريفات السابقة تربط مفهوم الفعالية بالأهداف؛ فلكل منظمة أو نظام توضح أهداف مسبقة واضحة ومحددة وتقاس درجة فعالية هذا النظام من خلال المدى الذي يتم بلوغه في تحقيق هذه الأهداف تبعا لأولوية كل هدف منها.

2-1 العنـــاصـــــر الأســـاسيـــة لفعـاليـــة الـــتدقيـــق الخـــارجـــــي: [5]

إن فعالية التدقيق الخارجي على صلة بالعناصر التالية:

1- رقابة الجودة على أعمال التدقيق.

---

[1] - عبد الرزاق بن حبيب ، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر -200- ص 126.

[2] – صالح بن نوارة ، فعالية التنظيم في المؤسسة الاقتصادية ، مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة ، قسنطينة ، 2006ص196.

[3] – السيوطي موسى، تطوير انموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الاردنية وتأثيرها في فعالية واستقلالية التدقيق الخارجي، اطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2006 ص56.

[4]-spangler. Wiliam D.Braiotta, louise, (1990), leadership and corporate Audit committee Effectivenss, Group Organization Management, Vol.(15) isse 2, p.134

[5] – معيار رقابة جودة مراجعة القوائم المالية، 220.

2- استقلالية المدقق.

3- أتعاب المدقق.

4- مؤهلات المدقق.

5- استمرارية المدقق الخارجي.

2-1-1 رقـابـــة الـــجودة علـــى أعمـــال الـــمدقـــق:

تعرف الرقابة على جودة أعمال المدقق بأنها جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب التدقيق؛ والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات التدقيق بدرجة عالية من النوعية والجودة؛ فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكتب التدقيق التأكد إلى حد معقول بان الآراء التي يبديها في عملية التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق الدولية؛ أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه كما تشجع الرقابة على الجودة أيضا مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المدقق؛ والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادر عن المجامع المحاسبية؛ ومن المهم أن تصمم هذه المقاييس بقصد تكوين رأي صحيح للمدقق عن القوائم المالية؛ بالإضافة إلى صياغة هذا الرأي بصورة واضحة تقوي من قابلية الاعتماد عليها من قبل مستخدمي القوائم المالية. [1]

كما وقد عرفها (Arens.): بأنها الوسائل التي يتبعها مكتب التدقيق للتأكد من مدى مقابلة المسؤولية المهنية. [2]

وعرفها التميمي؛ بأنها إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مؤسسة التدقيق نفسها؛ للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة. [3]

وينص المعيار الدولي (220 الرقابة على جودة أعمال التدقيق). بأنه يجب على مؤسسة التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات على رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كافة التدقيقات قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية؛ اوالمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة. [4]

هذا ويمكن توضيح سياسات الرقابة على جودة أعمال التدقيق؛ من خلال المتطلبات المهنية؛ المهارات والكفاءة؛ توزيع المهام؛ التفويض؛ التشاور؛ القبول والمحافظة على العملاء المراقبة. [5]

أما فيما يتعلق بالتشريعات الجزائرية؛ فقد اهتم القانون 10-01 بهذا الجانب من خلال المواد التي أصدرها والتي تنص على إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعينه محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها .(القانون 10-01). [6]

2-1-1-1 أهميـــة رقـابـــة الـــجودة علـــى أعمـــال الـــتدقيـــــق:

[1] – الاتحاد الدولي للمحاسبين؛ اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين؛ عمان؛ الاردن، 2006 ص337-349.

[2] - Arens. Loebecke.Auditing An Integrated Approach .8 th ed prence-Hall Internationai.Inc.N.J.USA.2000.p33

[3] - التميمي هادي عباس، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، (2004)ص68.

[4] – مرجع سابق ذكره.

[5] – حسين القاضي، حسين دحدوح، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، 2003. ص 79.

[6] – القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 الصادر عن الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 42.

أن تطبيق رقابة الجودة على أعمال التدقيق بالنسبة لمتخذ القرارات في بيئة الأعمال على المستويين المحلي والدولي له أهمية قصوى في قرارات الاستثمار؛ فلم يعد قاصر تقرير المدقق على استخدامه من إدارة الشركة أو ملاكها للحكم على كفاءة إدارتها لموارد المؤسسة؛ بل تعدى ذلك وصولا لاعتماد كثير من متخذي القرار على تقارير التدقيق؛ من مستثمرين أجانب ومستثمرين مرتقبين جودة عمليات التدقيق؛ وقد اهتمت العديد من الدراسات برقابة الجودة؛ ولهذا فهو أمر مهم يجب الاهتمام به لما له من أثر كبير على قرارات الاستثمار وتأكيدا لدور مراجع الحسابات في بيئة الأعمال.[1]

لقد شكل المحاسبون في الولايات المتحدة منظمة جديدة خاصة غير ربحية؛ هدفها تعزيز الثقة بشركات التدقيق المحاسبي بعد أن أدت عدت أزمات إلى تراجع الثقة بالمدققين؛ وقد دعم معهد المحاسبين القانونيين وشركات التدقيق الكبرى المؤسسة الجديدة في العاصمة واشنطن؛ وهدفه الأول كما تقول المديرية التنفيذية هو رفع مستوى جودة التدقيق؛ وزيادة ثقة المستثمرين بالمدقق والبيانات المالية يتكون مجلس الإدارة من 12 عضو سبعة من معهد المحاسبين القانونيين الامريكيين IACPA واثنان من شركات التدقيق الكبرى؛ وثلاثة مستقلين ويقول المؤيدون للمركز أنها مؤسسة جديدة بلا ماضي اسود يمكنها تعزيز الثقة المتراجعة بشركات التدقيق.[2]

2-1-1-1-2 عنـاصـــر رقـابـة الـــــــجودة (Elements of qulity control):

تشمل الرقابة على الجودة السياسات والإجراءات؛ التي ينبغي على مؤسسة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة؛ بشكل عام أو بمهمات التدقيق الخاصة أي على المؤسسة ككل؛ وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذالك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب؛ وبما يتفق مع معايير التدقيق وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاق حجم مؤسسة التدقيق؛ وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال؛ وتتأثر كذلك بتكاليف والمنافع المتوقع تحقيقها منها وتشمل عناصر رقابة الجودة مايلي:

أ)- الـحيـاد والأمـانـة والـمـوضـــوعيـــة: وتنص على أنه يجب أن يتوفر في كافة الأفراد الذين يقومون بكافة المسؤوليات لأي جهة بكل موضوعية وكرامة؛ حيث يتم التأكد من استقلاليه وكرامة وموضوعية المدقق؛ من خلال إجابة الشريك أو المدقق او أي عضو في عملية التدقيق على قائمة الاستقصاء سنويا؛ وتشمل هذه القائمة اسئلة مثل امتلاك أسهم أو عضو في مجلس إدارة في الشركة محل التدقيق.

ب) إدارة الأفـــــراد: هي السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتوفر تأكيد مناسبا؛ عن توفر التأهل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد وتخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارات فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب؛ وإشراك كافة الأفراد في برنامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكلة إليهم؛ بناء على المؤهل والكفاءة لإنجاز أعمالهم حيث يتم تقيم المدققين من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية تدقيق.

---

[1] – دهمش رالي، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الاردن، رسالة ماجستير؛ الجامعة الاردنية عمان، 1994.

[2] – محمد مفلح محمد الجعافرة، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فعالية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الاردنية، رسالة ماجستير؛ جامعة الشرق الاوسط الأردن؛ 2008 ص 27.

ج) **قـبول واستمـرار عـلاقـات العمـلاء والعمليـات المحـــددة:** يجب على الشركة وضع السياسات وإجراءات لقبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة المصممة لتزويدها بتأكيد معقول؛ بأنها سوف تقيم أو تستمر فقط في علاقاتها من حيث نزاهة العميل؛ وتستطيع الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة ولديها القدرات والوقت والموارد لإجراء ذلك.[1]

كما يجب على الشركة الحصول على المعلومات الضرورية في حال قبول عملية التدقيق؛ وعند اتخاذ قرار الاستمرار مع العميل.

د) **أداء عـمليـة الـتدقيـــــق:** على مؤسسة التدقيق وضع السياسات والإجراءات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المدققين تم حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في مؤسسة التدقيق.[2]

هـ) **الـمتابعـة أو المراقبـــة:** وهو وضع السياسات والإجراءات للتأكد من تطبيق جميع عناصر رقابة الجودة الأربعة على نحو فعال.[3]

و) **الاستشـــــــارات:** وهي أن تكون الاستشارات داخل مؤسسة التدقيق اوخارجها، من قبل من يملكون خبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة.[4]

2-1-2 استقلاليـــة المدقـــق الـخارجـــــي:

لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلاليه مدقق الحسابات الخارجي ولكن يمكن التميز بين مفهومين لهذه الاستقلالية :

الـمفهـــوم الأول الاستقـلال العقلـــي (الذهني):

وهي الحالة العقلية التي تتيح للمدقق تقديم رأي بدون ان يتأثر بالمؤثرات التي تضعف حكمه المهني؛ وتتيح له بأن يتصرف بنزاهة وأن يمارس الموضوعية والتشكيك المهني.

الـــمفهـــوم الـــثانـــي الاستقـــلال الـــظاهـــــري:

والذي يقتضي بأن يتجنب المدقق الحقائق والظروف المهمة التي تظهره بأنه في وضع يؤثر على حياديته واستقلاليته؛ من وجهة نظر الغير وبما يقلل من نزاهته وموضوعيته لدى إبداء الرأي حول البيانات المالية.[5]

كما عرفها (siege)؛ على أنها الحرية من جميع الضغوط والعوامل الأخرى التي تؤثر أو من المتوقع أن تؤثر على قدرة المدقق على اتخاذ قرارات تدقيق عادلة وغير متحيزة.[6]

2-1-2-1 الـعنـاصـــر التـــي تـدعـــم استقـــلاليـــة الـــمدقـــق الـخارجـــي:

[1] – مرجع سبق ذكره، ص58.

[2] – الذنيبات علي، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيقية، المكتبة الوطنية الأردنية، (2006) ص 86.

[3] – ارينز، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد الديسيطي، مرجعة احمد حجاج، دار المريخ للنشر الرياض السعودية، (2002). ص 46.

[4] – الذنيبات مرجع سابق ذكره ص68.

[5] – الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 258.

[6] مرجع سبق ذكره،ص60.

إن مواجهة الضغوط التي قد تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي تعتمد بصفة أساسية على نزاهة كل من المدقق ومكتب التدقيق؛ ويناقش الباحثون بعض الاقتراحات التي تهدف إلى تدعيم استقلالية المدقق الخارجي والتي تتعلق بما يلي:

أ) لـجنـة الـتدقيـق: وتتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين بالشركة بهدف المساهمة في تدعيم استقلالية المدقق عن طريق:

- فحص خطط الإدارة للارتباط بالمدقق الخارجي لتنفيذ خدمات قيد التدقيق؛ مع مراعاة طبيعة تلك الخدمة والأتعاب المقدرة والتأكد من أنها لا تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي.
- فحص جوانب الخلاف بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة محل التدقيق؛ ومحاولة التوافق بينهم مع المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي أيضا.

ب) أداء خـدمـات غيـر خـدمـات الـتدقيـق: لقد اوصت لجنة Treadway بضرورة أن تفحص لجنة التدقيق بالمؤسسة خطط الإدارة لارتباطها بالمدقق الخارجي؛ لتنفيذ الخدمات الاستشارية وأن تحصل إدارة المؤسسة على موافقة من لجنة التدقيق قبل التعاقد مع المدقق الخارجي؛ ويجب على اللجنة التأكد من أن هذه الخدمات لا تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي.

ج) الـتغييـر الإلـزامـي للـمدققيـن: يوجد هناك بعض الاقتراحات التي تتعلق بتغير مكتب التدقيق المسؤول عن تدقيق عمليات المؤسسة؛ أو تغير المدققين مع الاحتفاظ بنفس مكتب التدقيق وذلك بهدف تدعيم استقلالية المدقق الخارجي.

د) تعييـن الـمدقـق بواسطـة جهـة خـارجيـة: اقترح بعض الباحثين تعيين المدققين وتحديد أتعابهم عن طريق جهة حكومية؛ وذلك لتدعيم استقلالية المدقق الخارجي؛ او إنشاء ديوان لتدقيق يكون من واجبه الإشراف على مكاتب التدقيق؛ ويقوم أيضا بفحص عمليات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي للتأكد من فعاليتها والتأكد أيضا من استقلالية المدقق الخارجي.

هـ) فحـص الـمعاييـر الـمحـاسبيـة: تتضمن المعايير المحاسبية مجال للاختيار ما بين الطرق والسياسات التي يمكن تطبيقها على موقف معين وبهدف تدعيم استقلالية مدققي الحسابات؛ فقد شكلت هيئة خاصة بواسطة كل من هيئة تداول الأوراق المالية الامريكية والمجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين؛ ويعتقد رئيس هيئة تداول الأوراق المالية الامريكية أن هذا المجلس سوف يدعم استقلالية المدقق الخارجي في الحقيقة والمظهر والمحافظة على ثقة المستثمرين.[1]

2-1-3- أتعاب الـمدقـق:

وهي المبالغ والأجور التي يتقاضاها المدقق نظير قيام بعملية التدقيق لحسابات المؤسسة؛ حيث يتم تحديد حجم الأتعاب بناء على الاتفاق الذي تم بين العميل والمدقق؛ ويكون ذالك وفقا لزمن الذي ستستغرقه عملية التدقيق ونوع الخدمات المطلوبة؛ وهناك العديد من الأمور التي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب عملية التدقيق وهي:

- طبيعة عمل المؤسسة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.[2]
- الوقت المطلوب للتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.
- عدد المدققين أو المساعدين الذين سيقومون بعملية التدقيق.
- حجم المؤسسة الخاضعة للتدقيق.

[1] - مرجع سبق ذكره، ص، 61.
[2] - دانيال جورج غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة، (2001) ص 38-40.

- مدى صعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة لها.
- سمعة المؤسسة محل التدقيق وقدرتها على دفع الأتعاب.
- عدد التقارير المطلوبة للعميل.

2-1-3-1 أشكـال أتعـاب الـتدقيـــق:

أ) **الأتعـــاب الـمتغيـــرة:** هناك عدة أشكال لتدقيق منها ما هو قانوني وغير مخالف لمبادئ التدقيق؛ ومنها ما هو مخالف لمبادئ التدقيق والقانون يعاقب عليه، وأشكال أتعاب التدقيق هي كالتالي:

ب) **الأتعـاب الـثابـــة:** وهي المبالغ الذي تحدد مسبقا كمبلغ غير قابل لزيادة؛ ولكن يجب أن تكون أتعاب التدقيق مناسبة مع الجهد والوقت المبذولين لإنجاز عملية التدقيق وعدد الموظفين وقدرة العميل على دفع الأتعاب؛ وتحدد هذه الاتعاب حسب الوقت الذي سوف تستغرقه عملية التدقيق؛ ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل تستغرق عملية التدقيق.[1]

ج) **الأتعـاب الـشرطيـــة:** وهي الأتعاب التي تتوقف قيمتها على نتائج مستقلة كالاتفاق مع العميل على نسبة من الأرباح؛ وهذا النوع من الاتعاب مخالف للقانون ولآداب المهنة.

ويرى الباحثون بضرورة تشديد الرقابة على قيمة الأتعاب التي تحصل عليها مكاتب التدقيق؛ خاصة الاتعاب المشروطة والتي تؤثر بشكل كبير على استقلالية المدقق وبالتالي التأثير على فعالية التدقيق الخارجي.[2]

2-1-4 مـؤهـلات الـمدقـق الـخـارجـــي:

مدقق الحسابات هو الشخص الذي تتوفر فيه المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة؛ والذي يتخذ من أعمال التدقيق مهنة منتظمة يمارسها بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهة الرسمية في الدولة؛ كما يجب أن تتوفر في مدقق الحسابات الكفاية العلمية إلى جانب الكفاية العملية إضافة إلى معرفته بجميع فروع المحاسبة وأنواعها؛ حيث أن معظم الدول في العالم نصت على توفير المؤهلات العلمية والعملية في مدقق الحسابات.

2-1-5 استمـــراريـــة الـمدقـــق الـخـارجـــي:

هناك عدة عوامل تؤثر على استمرارية مدقق الحسابات الخارجي في اداء مهمته أو تجديد عهدته؛ وهي قسمين قسم مرتبط بالمدقق نفسه أو مكتب التدقيق وقسم مرتبط بالمؤسسة محل التدقيق.

[1]- عبد الله خالد امين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان الأردن، (2004)ص 160.

[2]- عبد الله خالد امين، مرجع سابق ذكره،ص42.

2-1-5-1 الـعوامـــل الـــمرتبطـــة بالـــمؤسســـة:

أ) **تـغييـــر الإدارة** : فغالبا ما تقوم الإدارة بعزل المدقق السابق بسبب ارتباطه بالإدارة السابقة؛ أو من أجل تعيين مدقق يرتبط بعلاقة قوية معهم أو بسبب إثبات الوجود للإدارة الجديدة.

ب) **رغبـــة الإدارة فـــي الـــحصـــول علـــى مـــدقـــق يتـوافـــق مـــع سيـاســاتهـــا:** ترغب المؤسسات محل التدقيق في الحصول على مدقق يتوافق مع سياستها من أجل تحقيق أهدافها؛ مثل تطبيق سياسات محاسبية معينة أو عدم الإفصاح في القوائم المالية عن بعض التجاوزات؛ وفي هذه الحالة يكون على المدقق إبداء رأي متحفظ أو سلبي فإذا رفض المدقق الامتثال إلى رغبات الإدارة تقوم الإدارة بتغيير مدقق الحسابات؛ وهذا الاجراء غير قانوني يؤدي بالنهاية إلى الحصول على عملية تدقيق لا تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة.

2-1-5-2 العـــوامـــل الـــمرتبطـــة بمكتـــب الـــتدقيـــق:

أ) **الـرغبـــة فـــي التعامـــل مـــع مكاتـــب تـــدقيـــق كبيـــرة ذات سمعـــة وشهـــرة:**

إن اختيار المؤسسة محل التدقيق لمكاتب التدقيق يعتمد أساسا على انطباعات إيجابية مثل التخصص بالعمل و الصمعة الجيدة من أجل الحصول على فعالية تدقيق عالية؛ وذلك لما تضيفه هذه المكاتب من ثقة بالمؤسسة ومجلس إدارتها من قبل المساهمين؛ حيث يلاحظ أن المكاتب التي تتمتع بالسمعة والشهرة الكبيرة تكون نسبة تغيرها أقل من المكاتب الأخرى.[1]

ب) **عـــدم رضـــا الإدارة عـن جـودة الـتدقيـــق التـــي يـــقدمـــها مكتـــب الـــتدقيـــق:**

تسعى المؤسسات محل التدقيق للحصول على عمليات تدقيق ذات فعالية؛ ينتج عنها قوائم مالية تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة؛ مما يزيد من ثقة المساهمين وجميع من له علاقة مع المؤسسة؛ وأحيانا يكون للمؤسسة أيضا فائدة كبيرة مثل الحصول على قروض وغيرها؛ لذلك تقوم المؤسسة محل التدقيق أحيانا بعزل المدقق نتيجة عدم الرضاء عن عمليات التدقيق التي يقدمها بسبب انخفاض فعالية التدقيق التي يقوم بها.

ج) **ضعـــف التـأهيـــل العلمـــي والمهـــني للعاملـيـــن بمكتـــب التـــدقيـــق:**

يلعب التأهيل العلمي والمهني للمدققين العاملين بمكتب التدقيق دورا أساسيا في إنجاز عملية التدقيق بشكل صحيح؛ وكلما زاد التأهيل العلمي والمهني زادت فعالية التدقيق الخارجي للمؤسسة محل التدقيق؛ كما ترغب المؤسسة محل التدقيق في التعامل مع فريق تدقيق مؤهل علميا ومهنيا؛ ويعتبر ضعف التأهيل العلمي والمهني للعاملين بمكتب التدقيق من العوامل التي تؤدي إلى تغيير مدقق الحسابات الخارجي.[2]

المطلـــب الثـانـــي: الـــتدقيـــق الـــخارجـــي فـــي الـــجزائـــر:

تـــطـــور الـــتدقيـــق الـــمالـــي فـــي الـــجـــزائـــر:

مر التدقيق المالي في الجزائر بمراحل توافق التطور الاقتصادي للبلد. وسنتطرق فيما يلي لحيثيات هذا التطور:

[1] محمد مفلح محمد الجعافرة، مرجع سابق ص46.

[2] hadj Ali samir, le commissaire Aux comptes, carctèristique EtMissions,lnRevue Algèrienne De comptabilitè Et Audit. , sociètè Nationale De comptabilitè, N03, Alger, 3 Trimestre, 1994, p10.

1- الـتـــدقيـــق المـالـــي مـــن الاستقـــلال إلـــى سنـــة 1969:

تميز الاقتصاد الجزائري بمرحلة ما بعد الاستقلال ودخوله مباشرة في تجربة أولى، بمحاولة تبني النظام الاشتراكي دون وضوح في الرؤية، وصدور قانون لتشجيع الاستثمار الخاص، أمام بقايا من المؤسسات الخاصة في مختلف القطاعات، مع دخول البعض منها في نموذج التسيير الذاتي.

وفي 1965 بدأ الإعداد لنظام مركزي أكثر وضوحا يعتمد على قطاع المحروقات في تمويل التنمية ضمن إستراتيجية الصناعات المصنعة، لتنطلق الاستثمارات بالشركات الوطنية بالمخطط التجريبي 1967- 1969.

ففي إطار محيط اقتصادي موجه شبه كلي مركزيا، مع انطلاق النسيج الصناعي، وانقسام المؤسسات العمومية إلى جزء يسير ذاتيا من طرف العمال وفق هذا النظام، والبعض من طرف مدراء معينين مركزيا. وفي الحالتين لعبت آليات التسيير الداخلي للمؤسسات دورا في تكريس دور الدولة في حماية الملكية العمومية، ولم يكن للتدقيق تأثير يذكر.

وكان تعيين مندوبي الحسابات بالمؤسسات يتم بقرار يصدر عن وزير المالية، وذلك كلما أنشئت مؤسسة، حيث أن قرار الإنشاء يتضمن نصا يذكر فيه ذلك (أن مندوبي الحسابات يتم تعيينهم من قبل وزير المالية). وما يلاحظ في هذه المرحلة أن اختصاصات مندوبي الحسابات لدى المؤسسات الاشتراكية غير محدود ويشار إليها كذلك ضمن قانون الإنشاء.[1]

2- الـــتدقيـــق المـــالـــي فـــي الفتـــرة مـــابيـــن 1970 إلى 1979:

عرف الاقتصاد الوطني في هذه المرحلة انطلاقته الحقيقية بمخططي التنمية الرباعيين 1970-77، وما شهدته مصادر التمويل الوطنية من تطور جراء ارتفاع أسعار المحروقات سنة 1973. وهي الفترة التي شهدت استكمال برامج وبناء هيئات الدولة الاشتراكية بانتخاب الرئيس والبرلمان الوطني، والمصادقة على الميثاق والدستور الوطنيين سنة 1976.

كما عرفت المرحلة دخول قانون التسيير الاشتراكي للمؤسسات بخصائصه المرتبطة بمشاركة الأطراف المختلفة في التسيير، مع بعض التشابه بالتسيير الذاتي وهيئاته الداخلية.

وفيها أيضا كان صدور أول مخطط وطني للمحاسبة سنة 1975، ليطبق بداية من جانفي للسنة التي بعدها، بعد أن استعمل المخطط الفرنسي قبل ذلك. وعرف التدقيق تنظيمه، بحيث أن ممارسة محافظة الحسابات في المؤسسات العمومية الجزائرية نظمت لأول مرة سنة 1970 بموجب الأمر رقم 69- 107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970، والذي ينص في الفقرة 39 منه:[2] "يتوجب على وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط تعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والهيئات العمومية (établissements publiques)، ذات الطابع الصناعي والتجاري أو في الشركات أو أي تنظيم عمومي (un organisme publique)، التي تملك فيها الدولة حصة من رأس المال الاجتماعي، بغرض التأكد من شرعية وصدق الحسابات وتحليل الوضعية المالية لأصولها وخصومها.

أما فيما يتعلق بمهام وواجبات (les missions et les obligations) محافظ الحسابات فقد تم تحديدها بواسطة المرسوم 70-17، الذي جعل من محافظة الحسابات مراقبة دائمة لتسيير المؤسسات العمومية وشبه العمومية توكل ممارستها لموظفي الدولة الذين ينتمون إلى إحدى الفئات التالية: المراقبون العامون للمالية؛ المراقبون الماليون؛ مفتشو المالية؛ وبصفة استثنائية موظفو وزارة المالية المؤهلون. ويوكل لهؤلاء الموظفون المهام التالية:

---

[1]- سايح فايز، اهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة البليدة ، الجزائر، ص133.

[2]- Nacer-Eddine SADI, et Ali MAZOUZ : **La pratique du commissariat aux comptes en Algérie**, T1, SNC, Alger, 1993, p27.

- مراقبة بعدية (à postereriori) لتنفيذ العمليات المالية التي يمكن أن يكون لها انعكاس مالي أو اقتصادي مباشر أو غير مباشر على التسيير.
- متابعة تنفيذ الحسابات(les comptes)، الميزانيات (les budgets)، وجداول الحسابات الختامية التقديرية (les états prévisionnels) وفقا للمخطط.
- مراقبة مصداقية وصحة الجرد وحسابات النتائج الموجودة في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية للشركة.

و إضافة إلى ما سبق فإن له سلطة تقييم أداء التسيير ومراقبة مصداقية وقانونية الحسابات (le contrôle de la régularité et de la sincérité)، أي أن له مهمتين إضافيتين وهما:

- تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة المراقبة.
- الإشارة إلى الأخطاء المرتكبة في التسيير وتقديمها إلى الوزارة الوصية ووزارة المالية.

وفي هذا الصدد تطرح الملاحظات التالية حول نقائص التدقيق:

- غياب الاستمرارية في مراقبة المحاسبات والناتجة أساسا عن نقص الإمكانيات والعدد الكبير من المؤسسات.
- عدم تحديد مهام المدقق بمدة زمنية محددة.
- مهام المدقق المتضمنة في المرسوم 70-173 تحتوي على مهام متعارضة وهذا خلافا للمعايير المعمول بها دوليا وإقليميا.
- مهام المدقق لا تشتمل فقط على المراقبة بل تمتد حتى إلى أمور التسيير وتقديم أراء حولها والتي تستلزم موافقة وزارة المالية.

ففي هذه المرحلة يمكن أن نستنتج عدة عناصر ندرك من خلالها طبيعة التدقيق الذي يعنيه النصان في بداية أول عملية ترسيم له:

1- خلال هذه الفترة وما تميز به الاقتصاد الوطني من توجيه وتسيير بمختلف الآليات، بداية من الخطة الوطنية إلى تدخل البنوك في تسيير قروض الاستثمار، ضمن الضبط الوطني، وارتباط المؤسسات الاقتصادية بهيئات الإدارة المركزية والعمومية الأخرى، أصبحت تعتبر كملحقات إدارية يغيب فيها الجانب الاقتصادي، بالإضافة إلى دخول قانون التسيير الاشتراكي حيز التطبيق بآلياته، فغابت عنها الأهداف الاقتصادية وحماية الأصول من خلال نظام المراقبة الداخلية الذي يعتبر جوهر التدقيق المالي، والمساهم في الاستغلال الجيد للموارد المالية بهدف اقتصادي.

2- عملية تعيين هؤلاء المحافظين من طرف الوزير المعني، وهنا يمكن طرح تساؤلات حول مدى استقلاليتهم في أداء مهامهم واحترامهم للمعايير. وهذا ما يؤكد على المركزية والصبغة العمومية لهم فهم موظفون عموميون في مؤسسات عمومية، ليؤكد أيضا أن هذا النوع من المراقبة لتدعيم الآليات الأخرى في يد المركز، وهنا يمكن الإشارة إلى الشبه بين هذا وما تم تطبيقه في القرن الثالث قبل الميلاد في أوربا[1].

3- من ناحية التخصص فالمحافظون المعنيون لم يتم التطرق إلى تحديد مستواهم التكويني والمهني، وهل يجب الحصول على شهادة محددة، وهو ما وجد في بدايات التدقيق في العديد من الدول (بريطانيا، الولايات المتحدة...).

4- من ناحية محتوى الأعمال المنوطة بالمحافظ حسب المرسوم 70-173، فمهامه بالإضافة إلى مراقبة مصداقية وشرعية الحسابات، فالأخرى تعتبر من الأعمال الإدارية ومراقبة التسيير، التي تهتم بمدى استعمال الموارد المختلفة في المؤسسة بغرض تحقيق الأداء (la performance)، الذي يجمع بين كل من الفعالية (l'efficacité) (مستوى تحقيق الأهداف) والكفاءة

[1] - مرجع سبق ذكره، ص، 134.

(l'efficience) (مستوى استغلال الموارد) ومتابعتها وتقييمها، في حين أن التدقيق المالي يهتم بالمصداقية والإنتظام، أي بمدى احترام المعايير الداخلية والخارجية خاصة، في عمليات المؤسسة ولا يهتم بالتسيير بل بالعكس لا يجب أن يتدخل فيه.

5- بالإضافة إلى ما سبق فإن عدم توحيد الطرف الذي يؤدي دور المدقق حسب المرسوم رقم 70-173، يؤدي إلى اختلاف في الطرق والأهداف والدوافع، وهذا ما جعل التدقيق في هذه المرحلة بالجزائر يتسم بعدم الوضوح.

وفي الأخير يمكن أن نصل إلى القول بأن هناك خلطا في هذه المرحلة بين المراقب المالي للدولة والمدقق المالي، فالمدقق المعين يعتبر في الواقع انطلاقا من مهامه وتدخله في التسيير، كمراقب لممتلكات الدولة والقطاع العام وممثل أو وسيط عنه، ولا يعبر في شكله هذا عن التدقيق رغم اقترابه إلى حد ما من التدقيق في بداياته بأوروبا في القرون الوسطى، أين كان المدقق يقوم بمراقبة وتقديم حسابات عن المؤسسات الحكومية إلى الوزراء والملك أو الدولة التي تملك وسائل الإنتاج فيها.[1]

3- الـتدقيـق المـالـي فـي الفتـرة مـا بيـن 1980 إلى 1988:

أهم ما ميز بداية هذه المرحلة هو القيام بعملية تقييم للمرحلة التنموية السابقة في البلاد وما شابها من مشاكل وعراقيل، ثم إعادة الهيكلة الأولى (1980-1984) أين تم تقسيم وتفريع المؤسسات الوطنية، ما نتج عنه زيادة عدد المؤسسات، وبالتالي نمو درجة تعقيد القطاع العام. وهو ما جعل الرقابة بشكلها السابق تصبح غير فعالة للحصول على ضمانات بشأن مطابقة نشاط المؤسسة للأهداف المسطرة مسبقا، وضمان فعالية التسيير في إطار احترام الإجراءات القانونية والتشريعية (dans le respect des dispositions et réglementaires)، وبذلك زادت المشاكل وزادت الحاجة إلى المراقبة المالية والتدقيق.

تحت تأثير دستور 1976 الذي عرف وأعاد تنظيم وظيفة المراقبة، قام المشرع الجزائري بإنشاء أول هيئة مهنية لتنظيم هذه الوظيفة والمتمثلة في مجلس المحاسبة بواسطة القانون80-05[2] والذي تنص المادة 05 منه: "يقوم مجلس المحاسبة بمراقبة مختلف المحاسبات التي تعكس العمليات المالية والمحاسبية التي يتأكد من صحتها (l'exactitude) ويراقب شرعيتها (la régularité) ومصداقيتها(la sincérité).

ومما سبق يتضح استمرار الغموض أيضا في هذه المرحلة حسب القانون 80-05، بين عمل ودور المدقق ومراقبي المحاسبات، حيث لم يتم الفصل وتعريف من يقوم بمراقبة المحاسبات في صورة مدقق مالي مستقل يخضع لإطار منهجي محدد. حيث اسند دور هذا النوع من المراقبة لمجلس المحاسبة الذي يعتبر في الواقع مراقبا ماليا وليس مدققا بالمعنى المعترف به في الأدبيات والتطبيقات الرأسمالية، سواء من حيث الاستقلالية والشروط والمعايير، أو من ناحية المهام والدور.

4- فتـــرة إعـــادة تنظيـــم الـــمهنـــة سنـــة 1988 وتطـــورهـــا إلـــى 2016:

أهم ما ميز هذه المرحلة هو صدور القانون التوجيهي 01-88 للمؤسسات العمومية الاقتصادية والذي نص على استقلالية المؤسسات، والقانون التجاري المعدل والمتمم في نفس اليوم والسنة، وكذا قانون صناديق المساهمة كوسيط عن الدولة، حيث تم الفصل بين الملكية العمومية والتسيير، ضمن سلسلة قوانين استقلالية المؤسسات العمومية، وهي مرحلة حاسمة في انطلاق إعداد عملية التوجه إلى اقتصاد السوق، حيث لأول مرة في تاريخ المؤسسة العمومية بالجزائر يتم إدخال هذه التغييرات الجذرية.

[1]- مرجع سبق ذكره، ص135.

[2]- القانون 80-05 المؤرخ في 1980/03/10 المتعلق بنشاط ووظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.

وفي هذه القوانين أصبحت هذه المؤسسات خاضعة للمعايير الاقتصادية التجارية ولإفلاس، وإدخال آليات التسيير الحديثة من مجلس إدارة ومدير عام والتخلي إلى حد كبير عن قانون التسيير الاشتراكي في غير موضوع التمثيل العمالي في مجلس الإدارة.

كما تميزت الفترة فيما بعد، بدخول الجزائر في برامج التعديل الهيكلي لاقتصادها منذ رسالة النية التي وجهتها الحكومة إلى صندوق النقد الدولي سنة 1989، وما تبعها من تطورات حتى سنة 1994، أين انطلق بشكل آخر وأوضح البرنامج بتدخل من الصندوق وكذا البنك الدولي حتى نهاية سنة 1998 حيث حققت الجزائر استقرارا اقتصاديا نسبيا، في انتظار الانطلاقة الحقيقية للنمو. وهذه المرحلة هي في الحقيقة الأكثر حرجا، خاصة بعد توفر الإمكانات المالية مع ارتفاع أسعار المحروقات، وبقاء هذه الأخيرة المصدر الأساسي لتمويل الاقتصاد وتصبغ عليه بذلك صفة الريعية، رغم محاولة تطوير البورصة التي صدر قانونها سنة 1993 أيضا، لأن بغياب مقابل المحروقات المصدرة تتوقف العملية الاقتصادية ككل، لعدم تمكن خروج الاقتصاد من هذه المشكلة منذ الاستقلال والاعتماد على مايخلقه من ثروة خارج المحروقات.

كذلك صدور القانون رقم 91-08[1]، الذي حدد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية وكذا الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات. وفي نفس الفترة صدر التعديل الخاص بالمخطط المحاسبي لتكييفه مع متطلبات الاقتصاد الذي دخلت فيه الجزائر، والشراكات مع مؤسسات أجنبية، من خلال القوانين الخاصة بذلك حيث سمح قانون النقد والقرض لسنة 1990 والمعدل بعد ذلك في سنة 1993، بإنشاء مؤسسات مصرفية ومالية برأسمال أجنبي، ويأتي قانون الاستثمار لسنة 2003 في نفس الاتجاه.

وهي المرحلة التي شهدت دخول الجزائر في مفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة وانضمامها إلى اتفاقيات الدول المغاربية مع منظمة السوق الأوربية المشتركة والتي دخلت حيز التنفيذ في سبتمبر 2005.

وهذه العناصر تؤكد التوجه الصريح إلى اقتصاد أكثر صرامة واعتماد على الأنشطة المؤدية إلى خلق الثروة في الخروج، وهي الصرامة والتوجه نحو المردودية المالية، والقيام بتأهيل المؤسسات، بالإضافة إلى تطبيق نظام الحوكمة وعناصرها فيها، والتي سمحت لمختلف الاقتصاديات سواء بالنجاح في التحسن أو على الأقل من منطقة الركود، مثل الاقتصاد الأمريكي بداية تسعينات القرن الماضي. وفيها تلعب الآليات المختلفة وعلى رأسها التدقيق المالي ومحافظة الحسابات، والهيئات المهنية ودورها في تطوير المهنة ومعاييرها، مع تدخل هيئات جديدة من خلال تطبيق توصيات تقرير ساربينز-أوكسلي، وكذا اللجان الخاصة بالسوق المالية كمدافع عن حقوق المستثمرين والادخار الخاص وبناء الثقة بينهم وبين المؤسسات المسعرة.

إلا أن تجربة الاقتصاد الوطني كغيرها من التجارب الخاصة بالتعديل الهيكلي تشكو من بعض المشاكل مثل بقاء المؤسسات ومسيريها يتصرفون وفق سلوكاتهم في النظام المركزي السابق، وظهور القطاع الخاص بشكل غير مرتكز على القواعد التي تم تبنيها بالدول الرأسمالية، واستادفته من ظروف غير اقتصادية في غياب المنافسة الحقيقية، بالإضافة إلى التأثر السلبي بالعولمة...إلخ.

[1]- القانون رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411ه الموافق 27 أفريل 1991م، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 20 الصادرة في 01 ماي 1991.

وبالمقابل مع انطلاق إصلاح النظام المالي والمحاسبي في الجزائر، وإصدار النظام المحاسبي المالي(SCF) وفق المعايير الدولية التي تفرض إتباع التدقيق المالي وفق نفس المعايير، كذلك إصدار القانون: 10-01، ومختلف المراسيم التنفيذية: 11- 24...32، 11-202[1]، هذا سيوفر التكيف مع هذه الظروف، ويعطي لذوي المهنة الدور المطلوب في متابعة متطلباتها وتطورها.

5- صـــدور الـــمقـــرر رقـــم 002 الـــمؤرخ فـــي04 /2016/02:

والذي كان يتضمن المعايير الجزائرية لتدقيق ويهدف هذا المقرر إلى وضع معايير جزائرية حيز التنفيذ وهي ثمانية معايير والتي سوف نعرض محتواها لاحقا [2].

المطلـــب الثالـــث: معاييـــر الـــتـدقيـــق الـجزائريـــــة:

باعتبار أن التدقيق جزء لايتجزا من النظام الاقتصادي، فان الجزائر تسعى إلى تطويره من خلال إصدارها الاخير إلى ثمانية معايير تلائم البيئة الاقتصادية، وهذه المعايير هي:

1- الـمعيـــار الأول -210- اتـفـاق حـــول أحكـــام مهمـــة الـــتدقيـــــق:

✓ **مـــجـــال تـــطبيـــق الـــمعيـــــار:**

- يعالج هذا المعيار الجزائري لتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء؛ مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة؛ حول مهمة التدقيق.

---

[1]- القانون رقم 10 - 01 المؤرّخ في 16 رجب عام 1431هـ الموافق 29 جوان 2010م، يتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 42، الصادرة في 11 جويلية 2010.

- المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق27 يناير سنة2011م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ص04.

- المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق27 يناير سنة2011م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، ص07.

- المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق27 يناير سنة2011م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، ص10.

- المرسوم التنفيذي 11-27 المؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق27 يناير سنة2011م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، ص13.

- المرسوم التنفيذي 11-28 المؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق27 يناير سنة2011م، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها، ص16

- المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق27 يناير سنة2011م، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص 20.

- المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق27 يناير سنة2011م، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص22.

- المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق27 يناير سنة2011م، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، ص23.
الصادرة في الجريدة الرسمية عدد 07، الصادرة في 02 فيفري 2011.

- المرسوم التنفيذي رقم:11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432هـ الموافق 26مايو 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية عدد 30 الصادرة في 01 جوان 2011.

-كذلك القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434هـ الموافق 24 جوان سنة 2013م، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية عدد 24، الصادرة في 30 أفريل 2014.

[2]- المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 عن وزارة المالية.

- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الجزئية أو الكلية وكذا المهام الملحقة مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكيفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.

يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

✓ **هـــــدف الـمعيـــــــار:**

إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها:

أ) ضمان أن الشروط المسبقة لتدقيق مجتمعة.

ب) بعد التأكد من وجود تفاهم مشتركة بين المدقق والإدارة؛ وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة؛ على أحكام مهمة التدقيق.

ت) يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل (**انظر الملحق رقم 1**)

2- الـمعيـار الـثانـــي:-300- تـــــخطط تـــدقيـــق الكشـــوف الـماليـــة:

✓ **مـــــجـال الـتطبيـــــق:** يدرس المعيار التزامات؛ المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية يخص هذا المعيار التدفقات المتكررة.

تعالج على حد المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

✓ **هـــــدف المعيـــــار:** يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية في هذا الإطار

1- استراتيجية التدقيق.

2- برنامج العمل.

3- التعديلات المدرجة في استراتيجية التدقيق وبرنامج العمل (**انظر الملحق رقم 2**).[1]

1-3 الـمعيـــار الـــثالـــث : - 500- الـعناصـــر الـــمقنعـــة:

[1]- المقرر رقم 150 الصادر عن وزارة المالة 2016.

- ✓ **مـجـال الـتطبيـــق:** يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية؛ ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها تأسيس رأيه.
- ✓ **هـــدف الـــمعيـــار:** يهدف المدقق إلى تصور واضح ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شانها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه (**انظر الملحق رقم 3**) .[1]

2-4 الـمعيـار الـرابـع: -505- التـأكيـدات الـخارجيـــة:

- ✓ **مـجـال تـطبيـــق:** يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.
- ✓ **هـــدف الـــمعيـــار:** هدف المدقق الذي يلجا إلى اجراءات التأكيدات الخارجية هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الاجراءات بهدف الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية (**انظر الملحق رقم4**).[2]

2-5- الـــمعيار الـخامـــس : -510- مـهام الـتدقيـق الأوليـة (الارصـدة الافتتـاحيـة):

- ✓ **مـجـال الـتطبيـــق:** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة ألافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.

تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية العناصر الموجودة في بداية الفترة .

مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها:

- لم تكن موضوع تدقيق.

- تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

- ✓ **هـــدف الـــمعيـــار:** يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان:

1- قد تم عند إعادة ألافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة السابقة بشكل صحيح.

2- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة ألافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية.

3- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضها بشكل صحيح (**انظر الملحق رقم 5**).[3]

---

[2]- مرجع سبق ذكره.

[3]- مرجع سبق ذكره.

2-6 الـمعيـار الـسادس -560- الأحـــداث الـــلاحقـــة:

✓ **مـــجـال تـــطبيـــق الـمعيـــار**: يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية .

✓ **هـــدف الـــمعيـــار:**

1- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية؛ وتاريخ تقريره والتي تطلب تعديلات على الكشوف المالية أو معلومات متضمنة فيها.

2- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد اصدار تقريره، والتي كانت لتؤدي به إلى أحداث تعديلات على محتواه أن هو علم بها قبل ذلك التاريخ (**انظر الملحق رقم 6**).[1]

2-7-الـمعيـــار الســـابـــــع -580- الـــتصـــريحـــات الـكتـابيـــة:

✓ **نـــطـــاق الـــمعيـــار :**

1- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 الزامية تحصيل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الادارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.

2- الواجبات المطلوبة في المعيار الجزائري للتدقيق الاخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

3- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة او في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

✓ **هـــدف الـــمعيـــار:** أهداف المدقق هي:

1- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة

2- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية إذا اعتبره المدقق ضروريا (**انظر الملحق رقم 7**).[2]

2-8-الـمعيـار الـثامـن -700- تـأسيـس الـرأي وتـقـريـر الـتدقيـق على الكشـوف الماليـة:

✓ **نـطـاق الـمعيـار**: يعالج المعيار -700- ما يلي:

1- التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية.

2- شكل ومضمون تقرير المدقق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

[1]- مرجع سبق ذكره.

[2] - مرجع سبق ذكره.

الرأي الغير معدل هو ذالك الذي يعبر عنه المدقق حين خلص إلى أن اعداد الكشوف المالية في كل جوانبها المهمة؛ قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

✓ **هـــدف الـــمعيـار**: تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

1- تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقيم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة .

2- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذالك الرأي (**انظر الملحق رقم 8**).[1]

الـمبحـــث الثانـــي: الأبـــحـــاث والـــدراســـات الـــعلميـــة الـــسـابقـــة :

الـــمطلـــب الأول: الـــدراســـات الـــعلميـــة الـــوطنيـــة:

1- دراســـة عـــزه الأزهـــر (مـــاي 2009).

إشكالية الدراسة : هل عرض ومراجعة القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي معدة في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ؟

لقد تمحورت رسالته حول تبيان كيفية عرض ومراجعة القوائم المالية لنظام المحاسبي المالي SCF في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية واعتبر ان النظرية المحاسبية لم تشمل كل الجوانب؛ وأنها جاءت نتيجة خلاصة تجارب ودراسات لمفكرين اهتموا بهذا المجال.

وقد حاول إبراز أهمية وأهداف مراجعة الحسابات والدور الذي تلعبه اتجاه العديد من الأطراف وقد كان هدفه الأساسي من الدراسة هو تقديم وصف ما مكن لحال واقع المهنة في الجزائر؛ وقد تطرق إلى أهم المجهودات التي بذلتها هيئات الإشراف على المهنة في الجزائر قصد تحسين أداء المهنة وتطويرها من نظام المحاسبي المالي الذي اعتبره خطوة هامة ستدفع بالجزائر إلى الأمام وهذا بإعداده وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية الدولية؛ وقد تم التوصل إلى النتائج التالية :

- المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة الموحدة تقرب الممارسات الدولية وتشجع ألاستثمارات الأجنبية.
- القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية تسمح بإنتاج معلومات صادقة.
- ضرورة توافق وانسجام المراجعة الوطنية للتوجيهات وقيود العمل الدولية.
- المخطط المحاسبي الوطني في بعض الأحيان يكون عاجز عن توليد معلومات ذات مصداقية.[2]

2- دراســـة عـــمـــورة جمـــال (2012/2013ISA).

إشكالية الدراسة: هل الجزائر مستعدة لفتح المجال لممارسة مهنة المراجعة والتدقيق المحاسبي والاستشارة المحاسبية والمالية والمصادقة على القوائم المالية امام مكاتب الخبرة الدولية في الوقت الراهن مع الإبقاء على العمل وفق القواعد والمعايير المحلية ؟

---

[1]- مرجع سبق ذكره.

[2] – دراسة عزه الأزهر؛ عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية؛ كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب البليدة؛ ماي 2009.

لقد سلط الباحث الضوء على واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وعلى مدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق؛ وركز في ذلك على إجراء دراسة مقارنة بين ما تنص عليه هذه المعايير؛ وما جاءت به النصوص القانونية التي أصدرتها السلطة الجزائرية في هذا المجال؛ خاصة القانون -10-01- المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ وأهم ما جاء في هذا القانون الأخير للتنظيم الجديد للمهنة وما عقبه من مراسيم تنفيذية لاسيما أن الجزائر خاضعة إلى إصلاحات محاسبية عميقة في تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة.

وقد خلص في دراسته إلى:

- اعتماد المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع المعايير الدولية للمحاسبة.
- الاستفادة من الاجتهادات المهنية الصادرة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبيين في مجال المحاسبة والمراجعة.
- اصلاح وتنظيم وضبط المهنة وتكوين المراجعين والمحاسبين تكوينا مبدئيا.
- ربط الجامعات وكفاءتها بالهيئات المكلفة بالمعايير وتنظيم المهنة.[1]

3- دراســـــة سيـــــد مـــحمـــــد، و بوعـــرار أحمـــد شمـــــس الـــديـــن، (2013):

إشكالية الدراسة: مامدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 10-01؟

لقد اعتمد البحثان على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها ألا وهو الاستبيان؛ ومن ثم تحديد النتائج المترتبة على هذه النتائج.

لقد تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين فئة الأكاديميين متمثلة في الأساتذة الجامعين وطلبة الدراسات العليا المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق وفئة المهنيين متمثلة في المحاسبين ومحافظي الحسابات؛ ومدراء المالية والمحاسبة في المؤسسات الخاضعة للتدقيق.

وقد تم التوصل إلى أهم النتائج:

- من الضروري تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي؛ وذالك بغرض خلق توافق بين التدقيق في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق.
- بيئة التدقيق في الجزائر حاليا لا تساعد على تبني المعايير الدولية لتدقيق.
- تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر سيؤدي بالضرورة إلى تبني المعايير الدولية للتدقيق؛ نظرا لكون مخرجات نظام المحاسبة هي مدخلات نظام التدقيق.
- التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية أثرت بشكل كبير على بيئة التدقيق؛ مما أدى إلى ضرورة انتهاج التوجه أو التوافق بين ممارسات المهنيين بين الدول.[2]

4- دراســـــة بـــــن دادة سعيـــــدة (جـــوان 2014):

[1] دراسة عمورة جمال، (ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة؛ كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب البليدة؛ 2013.

[2] - دراسة سيد محمد، و بوعرار احمد شمس الدين، اصلاح النظام المحاسبي في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب البليدة 2013.

إشكالية الدراسة : ما مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على شكل ومضمون تقارير المراجعة الخارجية مستقبلا؟

لقد حاول الباحث الوقوف على واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر؛ ومدى تكيفها مع المعايير المحاسبية الدولية؛ ومن خلال هذه الدراسة حاولت تسليط الضوء على عدة جوانب منها تقارير المراجعة الخارجية والمعايير المحاسبة الدولية؛ وإستراتيجية الجزائر في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال النصوص القانونية التي أصدرتها السلطة الجزائرية في هذا المجال خاصة القانون -10-01- المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ والقانون 11-07 المتضمن تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة.

وقد اعتمدت في دراستها على توزيع استبيان على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين وبعض الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والمراجعة؛ وقد خلصت الى اهم النتائج منها:

- أن الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال تطبيق معايير المحاسبة سيحسن من جودة المراجعة الخارجية ،كون مخرجاتها هي مدخلات نظام المراجعة.[1]
- هناك أسس ومبادئ يجب توفرها في المراجع الخارجي كي يتمكن من إبداء رأي فني محايد.
- المراجعة الخارجية جاءت بناءا على الحاجة إليها وتطورها كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي.
- الدور الكبير الذي تلعبه المنظمات المهنية للمراجعة للارتقاء بمهنة المراجعة الخارجية في العالم؛ وتوحيد الممارسات المهنية للمراجعين الخارجيين بين الدول.

الـــمطلـــب الثـانـــي الـــدراسات الأجـــنبيـــة:

1- دراســـة مـــوسى الـــسيـــوطـــي : (2006):

أظهرت هذه الدراسة مدى فعالية لجان التدقيق في الأردن وأثر بعض العوامل الخاصة بالشركة فيها من خلال معرفة مدى قيام لجان التدقيق لأداء مسؤولياتها المحدد في القوانين والتشريعات الأردنية؛ ومدى فاعلية لجان التدقيق في تحقيقها لعدد من المنافع المتوقعة؛ واهم المحددات والمعوقات واثر بعض العوامل التي تؤثر على فاعليتها من حيث حجم الشركات وحجم مديونيتها والصفات التي يتمتع بها مجلس إدارتها من خلال وجود ها في تلك الشركات؛ واستخدم الباحث في دراسته على أسلوب الاستبانة؛ حيث وزعت على[2] مكاتب التدقيق الخارجية و وكشفت نتائج الدراسة أن فاعلية لجان التدقيق في الأردن قليلة جدا؛ كما رأى مدققوا الحسابات أن لجان التدقيق تؤدي مسؤوليتها القانونية المطلوبة بدرجة محدودة فقط. والمنافع المتوقعة من تلك اللجان التي تمت تغطيتها في الاستبيان؛ كما أظهرت الدراسة أن حجم الشركة ومديونيتها لايؤثران في الفاعلية بينما تركيبة مجلس إدارة الشركة له أثر محدود على فاعلية لجان التدقيق للشركة.

[1] - دراسة بن دادة سعيدة ؛اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر؛كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة جوان 2014 .

[2] - دراسة موسى السيوطي : (مدى فاعلية لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الاردنية واثر بعض خصائص الشركات عليها من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن؛ جامعة عمان العربية للدراسات العليا؛عمان الأردن؛ 2006).

2- دراســـــة مـــحمـــد مـفلـــح مـحمـــد الـجعـافـــرة (2008):

إشكالية الدراسة: ما مدى مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي حول الفشل المالي ؟وعلاقة ذالك بمدى فاعلية عملية التدقيق التي يقوم بها للبيانات؟

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية؛ وقد تم الاعتماد على تصميم استبانة مكونة من 30 فقرة كل ست فقرات منها تقيس عنصر من عناصر فاعلية التدقيق الخارجي؛ وقد تم توزيع الاستبانة على عينة من مكاتب التدقيق كبيرة وصغيرة بناء على عدد العاملين فيها.[1]

وقد خلصت إلى النتائج التالية:

- تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة في الأردن العناصر الأساسية لرقابة الجودة على أعمال التدقيق.
- تتوفر في مكاتب التدقيق الأردنية عناصر فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية.
- هناك فروق ذات دلالة إحصائية في وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين العاملين في المكاتب الكبيرة والعاملين في المكاتب الصغيرة؛ حول مدى توفر عناصر فاعلية التدقيق وقد كانت الفروق لصالح مكاتب التدقيق الكبيرة.

3- دراســـــة عـــادل خـــلـيـــل علـــي قـــطيشـــات (2010):

إشكالية الدراسة: هل تتوفر في لجان التدقيق المشكلة في الشركات المساهمة العامة الأردنية الخصائص اللازمة لتحسين الفاعلية ؟

قام الباحث باستخدام المنهج النوعي القائم على دراسة المحتوى أو المضمون من خلال الإطلاع على المعلومات الواردة في التقارير السنوية لشركة ؛ لمعرفة مدى توافقها مع إجابات أفراد العينة؛ من خلال المقابلة المباشرة للأطراف المعنيين بالايجابية عن تلك الأسئلة في الشركة ، واستخدم أيضا المنهج التحليلي لاستخراج النسب وقد تم التوصل إلى النتائج التالية : [2]

- غالبية الشركات تقوم بتشكيل لجان تدقيق لديها حسب الشروط والمتطلبات اللازمة لتحسين فاعليتها.
- بينت الدراسة أفضلية القطاع المالي في تحقيق لتلك الشروط والمتطلبات.

[1] - دراسة محمد مفلح محمد الجعافرة، (مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الاردنية كلية العلوم الادارية والمالية، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، الاردن 2008).

[2] - دراسة عادل خليل علي قطيشات، (مدى توفر الشروط اللازمة لتحسين فاعلية لجان التدقيق المشكلة في شركات المساهمة العامة الاردنية؛ كلية الاعمال جامعة الشرق الاوسط الأردن؛ 2010).

- أظهرت الدراسة أن غالبية الشركات تقوم لجان التدقيق لديها بممارسة مهامها تجاه كل من مجلس الإدارة والمدقق الخارجي.
- أظهرت الدراسة أن هناك تقصير في ممارسة اللجنة لتلك المهمات.

4- دراســـة Alain MIKOL (مـــاي 2011):

اعتبر الباحث ان مخاطر المراجعة هي المخاطر التي يقع فيها مدقق الحسابات من خلال تعبيره عن رأي مختلف وإصداره لرأي مخالف لواقع القوائم المالية.

وقد اعتمد في الدراسة على مقارنة في فرنسا في الفترة مابين 2000 و2010. وشهدت هذه الفترة العديد من التغيرات الهامة بداء بظهور المعايير المهنية ، وقد شهدت هذه الفترة الموافقة على مراجعة جديدة وفقا لمعايير وزارة العدل، وقد تم تعديل البيانات المالية بانتظام منذ ظهورها.

وقد خلص الباحث الى عدم انكار الكم الهائل من النصوص التشريعية لمدة 10 سنوات التي زادت من مهام المدقق؛ علاوة على ذالك ما يقرب من جميع معايير المراجعة التي كانت موجودة في عام 2000 وقد افسحت الطريق للمعايير المهنية التي وفق عليها حافظ الأختام؛ ولكنه يرى ان المخاطر تبقى موجودة لأن مدة 10 سنوات سوف يحدث فيها العديد من التغيرات والتطورات الاقتصادية. [1]

الـمطلـــب الـــثالـــــث : الـعـــلاقـة بيـن الـدراسـات الـسـابقـة والـدراســة الـحـاليـــة:

يتضح من العرض السابق عدة دراسات التي تناولت موضوع فعالية التدقيق الخارجي سواء الدراسات الوطنية أو الخارجية منها؛ حيث أنهم يرون أن لمدقق الحسابات الدور البارز في زيادة فعالية التدقيق من عدمها؛ ويحملونه أيضا المسؤولية في حين عدم تحقيق أهداف التدقيق المرجوة وتتفق الدراسات على أن الفعالية هي تحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق،وفي عملية البحث عن الدراسات السابقة وجدنا أن معظم الدراسات تتناول معايير المحاسبة أكثر من تنولها لمعايير التدقيق؛ ولهذا فان للدراسة الحالية أهمية لما ستضيفه لهذا الموضوع من معلومات ، خاصة وأنها مرتبطة بالمعايير الجزائرية لتدقيق الصادرة في 2016، وبرغم من توافق الدراسات السابقة على فعالية التدقيق الخارجي في العديد من الجوانب إلا وأن لهذه الدراسة أهمية خاصة في الجزائر؛ لأنها وليدة البيئة الاقتصادية الجزائرية أي أنها منسجمة مع الواقع الاقتصادي الحالي؛ ووجود ضوابط وحدود ونصوص تشريعية لممارسة المهنة كالقانون 10 -01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في الجزائر؛ وما يميز هذه الدراسة أن هذه المعايير سوف تساهم من تقريب مهنة التدقيق في الجزائر من الممارسة العالمية للمهنة وفق ركيزة ومرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛ من خلال إصدار معايير تدقيق جديدة تلائم البيئة الاقتصادية؛ والتي

[1] - دراسة Alain MIKOL (مخاطر المراجعة وجودة مراجعة الحسابات؛ HAL مركز البحوث العامة والخاصة الارشيف المفتوح متعدد التخصصات، مونبيليه فرنسا؛ ماي 2011).

ستساعد على اعداد معلومات دقيقة تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛ وذالك من خلال استجابتها لتطلعات الأطراف ذوي المصلحة من جهة ولتخفيض من مخاطر المراجعة من جهة أخرى

خـــلاصـــــة الـــــفصـــــــل:

نظرا لأهمية التدقيق الخارجي ومواصلة الاصلاحات التي اعتمدها الجزائر، بداء بإصلاح المخطط الوطني المحاسبي وإصدار القانون 10-01 الذي اعطى للمجلس الوطني للمحاسبة صلاحيات تطوير مهنة التدقيق في الجزائر، مما ادى بها الى اصدار معايير تدقيق جزائرية، وقد كان إصدار هذه المعايير من أجل تدعيم فعالية التدقيق المالي في الجزائر والاستجابة لتطلعات الاطراف ذوي المصلحة من جهة ولتخفيض مخاطر المراجعة من جهة أخرى.

وأصبح تطوير أداء المدققين للارتقاء بجودة مهامهم أمر في غاية الأهمية للوصول إلى الأهداف المنشودة لمنظمات الأعمال المعاصرة، إضافة إلى تلك المعايير فقد وضعت الجهات الوصية للمنة مجموعة الواجبات والمسؤوليات التي تحكم علاقة محافظ الحسابات مع المؤسسة محل التدقيق، وذلك بغية الوصول الى ابدى رأي فني محايد يعبر عن المركز المالي الحقيقي ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية والذي يوضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية سواء داخل المؤسسة او خارجها.

تـــمـهـيـد:

نحاول في هذا الفصل دراسة ومعرفة دور فعالية التدقيق الخارجي على ضوء تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، وذلك باختيار عينة عشوائية من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين وأساتذة جامعين في ولاية ورقلة ومحاولة اسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري على الدراسة التطبيقية وذلك بتقديم استبيان موجه إلى الفئات المذكورة أعلاه؛ وقد احتوت الدراسة على استبيان متكون من ثلاثة محاور سوف نحاول من خلالها الاجابة على التساؤلات في الدراسة التطبيقية.

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والأدوات المستخدمة:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسياً يتم من خلاله انجاز الجانب الميداني من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع البحث، وبالتالي بلوغ الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها.

المطلب الأول: عرض الاستبيان:

سوف نتطرق في هذا المطلب لمختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تمت فيها صياغته، بدءً من مرحلة إعداد الاستمارة ومحاور الاستبيان وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مروراً بتقديم وصف حول المنهج المتبع، والأدوات المستخدمة في نشر وتوزيع الاستمارات، وكذا جمع بيانات الدراسة، وانتهاءً بتناول هيكل الاستبيان وكذا مجتمع وعينة الدراسة.

أولا: منهج الدراسة:

تتضمن هذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي كونها تعالج إشكالية مدى فعالية التدقيق الخارجي على ضوء تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الصادرة 2016، لذلك اعتمدنا المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها من خلال استبيان تم إعداده لهذا الغرض وتحليله باستخدام برنامج الاحصائي **SPSS version 20**.

ولمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال استبانة، صممت خصيصا لهذا الغرض، ووزعت على عينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين وأساتذة جامعيين.

ثانيتا: خطوات بناء الاستبيان:

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها عند القيام بجمع البيانات والمعلومات من الواقع حول موضوع الدراسة، لذا قام الباحث بإعداد أداة الدراسة لمعرفة دور معايير التدقيق الجزائرية في زيادة فعالية التدقيق الخارجي، ولكي تكون الاستبانة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة، الوضوح والمضمون، فقد تم تصميمها على ثلاثة مراحل هي:

1- مرحلة التصميم الاولي:

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، حيث وبعد إطلاع الباحث على الأدبيات النظرية والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، قام بوضع الأسئلة التي تخدم إشكالية البحث، حيث قسم الاستبيان إلى ثلاثة محاور، كل محور يجيب على إشكالية جزئية معينة، ولقد راعينا عند صياغة أسئلة الاستبيان ما يلي:

- استعمال لغة سليمة.
- صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل.
- تقسيم الاستبيان إلى عدة محاور كل محور يخدم إشكالية جزئية معينة.

- ترتيب الأسئلة ترتيبا منطقيا، بحيث تكون متسلسلة ومرتبطة بالأهداف المرجوة من الدراسة.

بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في مجال التدقيق، بغية تحديد أبعاد الاستبانة والتأكد من سلامة صياغة أسئلتها، بالإضافة إلى تفادي الاخطاء المنهجية والتقنية التي تحول دون بلوغ الأهداف المنشودة.

للإشارة عُرض الاستبيان على 4 محكما من ذوي الاختصاص في الموضوع، استجاب كلهم، حيث قدموا مجموعة من الملاحظات واقترحوا بعض التعديلات تم أخذها بعين الاعتبار.

2- مرحلة التصميم النهائي:

بعد الاطلاع على الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين، وفي ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض أسئلة الاستبانة من حيث الحذف، الإضافة أو التعديل لتستقر الاستبانة في صورتها النهائية على 21 سؤالاً.

بعد اتمام النسخة النهائية للاستبيان قام الباحث بتوزيعه على عينة مكونة من 41 مكتب تدقيق وأساتذة، أما عن طرق استرجاع الاستمارات فقد تم عن طريق الحصول على الإجابات مباشرة من المستجوبين وقد تم استرجاع (36) استبانة أي بمعدل 87.80%.

ثالثا: متغيرات الدراسة:

أ. المتغير المستقل: معايير التدقيق الجزائرية وتتمثل في المعايير التالية:

- اتفاق حول احكام مهمة التدقيق.
- تخطيط تدقيق الكشوف المالية.
- العناصر المقنعة.
- التأكيدات الخارجية.
- مهام التدقيق الاولية-الارصدة الافتتاحية.
- الاحداث اللاحقة(احداث تقع بعد اقفال الحسابات).
- التصريحات الكتابية.
- تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.

ب. المتغير التابع : فعالية التدقيق الخارجي والتي تتحقق من خلال:

- رقابة الجودة على أعمال التدقيق.
- استقلالية المدقق.
- أتعاب المدقق.
- مؤهلات المدقق.
- استمرارية المدقق.

الشكل رقم (2-1) متغيرات الدراسة

من إعداد الطالب

رابعا: هيكل الاستبيان (أداة الدراسة):

تم إعداد استبانة حول"فعالية التدقيق الخارجي على ضوء تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الصادرة 2016(دراسة تطبيقية على عينة من مكاتب محافظي الحسابات والخبراء والأساتذة)"، تتكون من جزئين هما:

الجزء الأول: يوضح المعلومات الشخصية والوظيفية للمستجوب؛ واحتوى هذا الجزء على أربع فقرات هي (الجنس؛ السن؛ المؤهل العلمي، الوظيفة)، والتي يتوقع أن تساعد الباحث في تفسير النتائج.

الجزء الثاني: وهو الجزء الذي يعالج إشكالية الدراسة، حيث قسم إلى ثلاثة محاور كل محور يجيب عن إشكالية جزئية معينة، ويتكون من 21 سؤالاً، موزع على 03 محاور:

المحور الأول: يحتوي على ثمانية اسئلة، ويجيب عن الإشكالية الجزئية الاولى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في التدقيق المالي.

المحور الثاني: يحتوي على 05 أسئلة، ويجيب عن الإشكالية الجزئية الثانية: مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية.

المحور الثالث: يحتوي على 08 أسئلة؛ ويجيب عن الإشكالية الجزئية الثالثة: مدى فعالية التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب الجدول رقم (1)

الجدول رقم (2-1) درجات مقياس ليكارت الثلاثي

الاستجابة	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	1	2	3

المصدر: فايز جمعة، والنجار، نيل جمعة، والزعبي، ماجد راضي، اساليب البحث العلمي- منظور تطبيقي، عمان، الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع،2010.

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري ثم نحدد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي كما يلي:

الجـــــدول رقم (2-2) معايير تحديـد الاتجـــاه

المتوسط الحسابي	الرأي
من 1 إلى 1.66	**غير موافق**
من 1.67 إلى 2.33	**محايد**
من 2.34 إلى 3	**موافق**

مـــن اعـــداد الطالـــب

المطلـــب الثانـــني: مجتمـــع الدراســـة وصدق الاستبيـــان:

أولا: مجتمـــع وعينـــة الدراســـة:

1- مجتمـــع الدراســـة:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبذلك فان مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون موضوع البحث. وبناءً عليه فالمجتمع المستهدف يشمل (اساتذة جامعين؛ ومحافظي الحسابات؛وخبراء محاسبيين) الذين يعملون في مجال المحاسبة والمراجعة.

2- عينـــة الدراســـة:

استخدم الباحث طريقة العينة العشوائية، حيث تم توزيع 41 استبيان على عينة الدراسة، أُسترجع منها 36، أي بنسبة 87.80%.

والجدول التالي يوضـــــــح ذلك :

الجـــدول رقـــم (2-3) الاحصـــائيـــات الخاصـــة باستمـــارة الاستبيـــان

البيان	التكرارات	النسبة المئوية %
الاستمارات الموزعة	**41**	**%100**
الاستمارات غير المسترجعة	**5**	**%12.195**
الاستمارات الملغاة	**06**	**%14.634**
الاستمارات الصالحة للتحليل	**30**	**%73.171**

المصـــــدر: مـــــن إعـــداد الطالـــب اعتمـــاد على نتائج برنامج spss.

يبين الجدول رقم (3) العدد الاجمالي للاستمارات الموزعة والبالغ عددها 41 استمارة منها 36 تم استرجاعها، وباقي الاستمارات غير مسترجعة، وبعد تفحصنا للاستمارات المسترجعة تبين لنا عدم صلاحية 06 استمارات من مجموع الاستبيانات الموزعة، وذلك نظرا لعدم الجدية في الإجابة، وبالتالي تم إلغاؤها، ليصبح بذلك العدد النهائي للاستمارات الصالحة للتحليل 30 استمارة أي ما يعادل نسبة 73.171%.

3- صـــــدق الاستبيـــــان:

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

3-1 صـــــدق المحكميـــــن (الأداة):

عرض الباحث الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من 04 محكمين متخصصين التدقيق وغيره، وأسماء المحكمين مذكورة في(**الملحق رقم 02**)، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف، تعديل وإضافة في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية (**انظر الى الملحق رقم 04**).

2-3 ثبـــــات الاستبـــانـــــة:

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط ، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال: **معامل ألفا كرونباخ**.

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول رقم (2-4).

الجـــدول رقم (2-4) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبـــات الاستبـــانـــة

المجال	التكرارات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق*
مجال الاستبيان	19	0.569	0.754

***الصدق= الجذر التربيعي الموجب لألفا كرونباخ.**

يتضح من النتائج الموضحة في جدول (**2-4**) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ في مجال الاستبانة. (0.569) **انظر إلى الملحق رقم (3-2).**

ثانيـــا: البرامـــج و الأدوات الإحصائيـــة المستخدمـــة في معالجـــة المعطيـــات:

تمت الاستعانة بحزمة البرمجيات الإحصائية مختلفة منها EXCEL و**SPSS version 20** في تحليل البيانات التي تم جمعها، أما اختيار الأسلوب الإحصائي المناسب فقد اعتمد بالدرجة الأساس على طبيعة البيانات المتوافرة، والهدف من التحليل، واستخدمت الدراسة الأساليب الإحصائية المتنوعة بغية إثراء الدراسة علمياً وتوظيف البيانات المهيأة لخدمة أهداف البحث، وفيما يلي أهم المقاييس الإحصائية المستخدمة :

- الأساليب الإحصائية الوصفية مثل التوزيع التكراري، والنسب المئوية.
- مقاييس النزعة المركزية (الوسط الحسابي، معامل ألفا كرونباخ).

المبحث الثاني: تحليل الاستبيان وعرض النتائج:

في هذا المبحث سنقوم بدراسة وتحليل محاور الاستبيان لاختبار الفرضية المقدمة، كل محور يختبر فرضية، وذلك بالاعتماد على الطريقة الاحصائية المقدمة من برنامج spss بالاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من محاور الاستبيان.

المطلب الأول: دراسة وصفية لعينة الدراسة :

وفيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات:

1- الجنس:

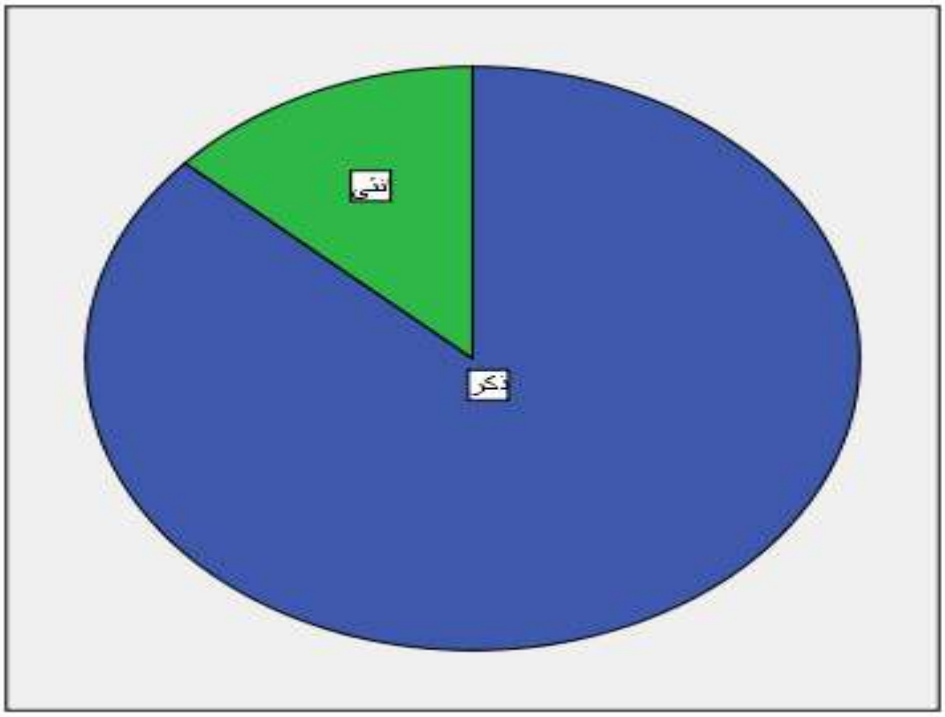
الجدول رقم (2-5) : توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة
ذكر	25	%83.33
أنثى	05	%16.66
المجموع	30	%100

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss.

والشكل يلخص نتائج الجدول:

الشكـــــل رقـــم (2-2) **توزيع أفراد العينــة حسب الـــــــــــجنس**



المصـــدر : مـــن إعـــداد الطالـــب اعتمـــادا على نتائـــج برنامج spss.

يلاحظ من الجدول رقم (5) زيادة عدد الذكور في العينة بشكل ملحوظ عن عدد الإناث حيث بلغ عدد الذكور (25) فردا بما نسبته (83.33%) في حين بلغ عدد الإناث (05) أي بنسبة (16.66%) من إجمالي العينة. و يمكن الاستدلال من هذه النتيجة على قلة مشاركة المرأة الجزائرية في مجال المراجعة والمحاسبة، و هذا ما أكدته العديد من الدراسات التي أجريت في بيئة العمال الجزائرية.

2- العمـــــــــــر

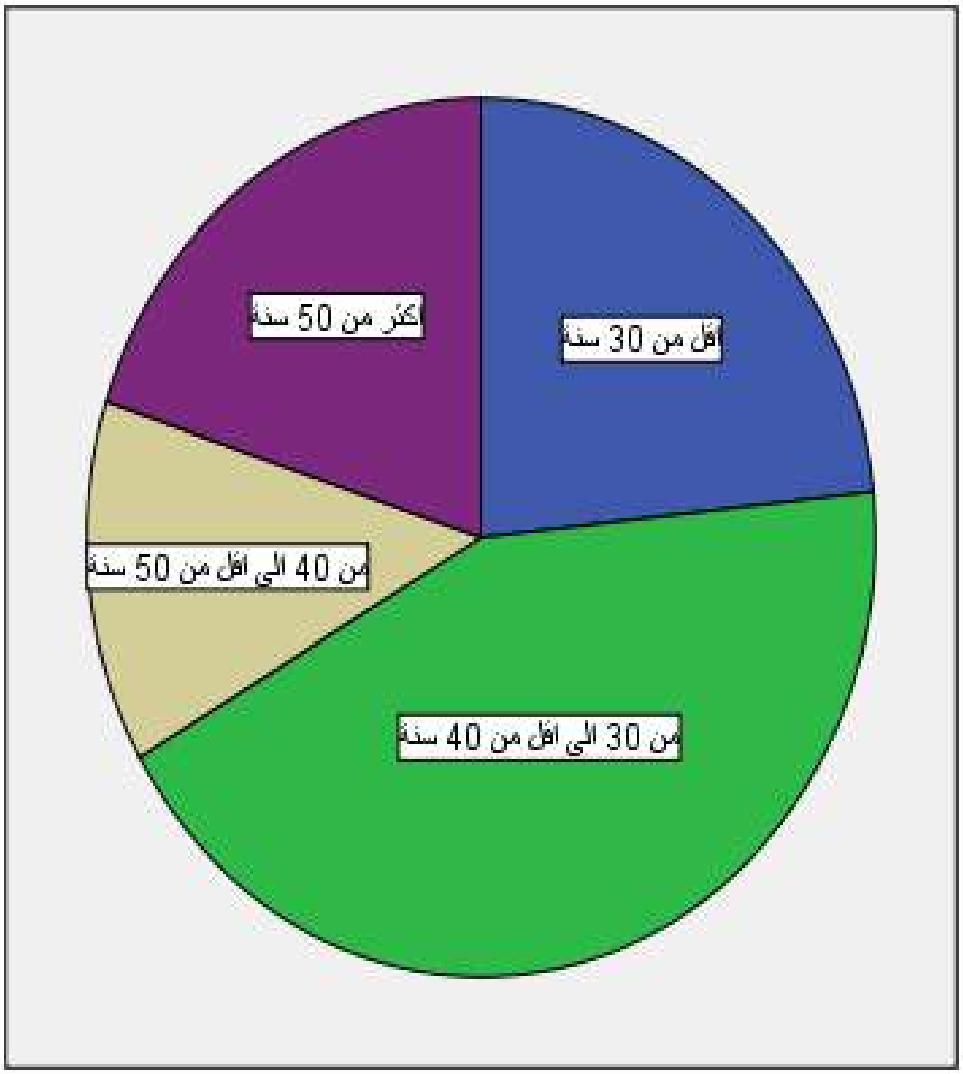
الـــــجدول رقـــــم (2-6): توزيـــع أفـــراد العينـــة حسب العمـــــر

العمر	العدد	النسبة
أقل من 30	**07**	**%23.33**
من 30الى اقل من0 4	**13**	**%43.33**
من40الى اقل من 50	**04**	**%13.33**
أكبر من 50	**06**	**%20**
المجموع	**30**	**%100**

الـــــمصدر : مـــــن إعـــداد الطالـــب اعتمـــادا علـــى نتائـج برنامج spss.

والشكل يلخص نتائج الجدول:

الشكل رقم (2-3) يوزع أعمار أفراد العينة



المصدر : من إعداد الطالب اعتماد على نتائج برنامج spss.

أشارت النتائج في الجدول رقم (6)أن عدد أفراد العينة الذين تقل أعمارهم عن 30 سنة بلغ (07) أي ما نسبته (23.33%) في حين كان عدد الأفراد الذين تتراوح أعمارهم ما بين (30- 40 سنة) 13 فردا بنسبة (43.33%)، بين ما بلغ عدد ا لذين تتراوح أعمارهم ما بين (40-50) 04 أفراد أي بنسبة (13.33 %) في

حين كان عدد الأفراد الذين تفوق أعمارهم عن(50 سنة) 6 أفراد أي بنسبة (20 %). وتدل هذه النتائج على أن أعلى نسبة من متوسطات لأفراد عينة- الدراسة تقع ضمن الفئة العمرية (30-40 سنة) و هي الفئة التي تمثل العدد الأكبر.

3- الـــــمؤهل العلمـــــــي:

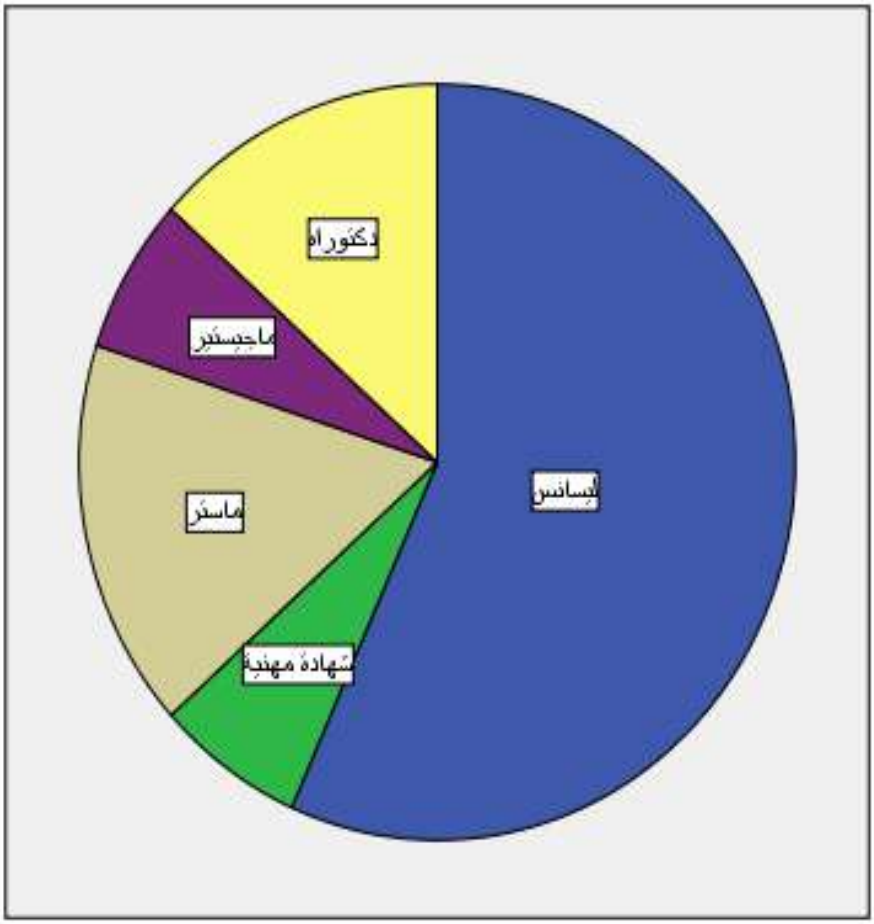
الـــجدول رقـــم (2-7) الـــمؤهل العلمـــي لأفراد العينـــة

المستوى التعليمي	العدد	النسبة
شهادة مهنية	02	%6.66
ليسانس	17	%56.66
ماستر	05	%16.66
ماجستير	02	%6.66
دكتوراه	04	%13.33
المجموع	30	%100

الـــــمصدر : مـــن إعداد الطالـــب اعتمـــادا على نتائـــج برنامج spss.

والشكل يلخص نتائج الجدول:

الشكل رقم (2-4) التأهيل العلمي لأفراد العينة



المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول اعلاه ان ما نسبته 6.66 % من اصحاب الشهادات المهنية؛ وما نسبته 56.66% حاصلون على شهادة ليسانس وهم النسبة الاكثر في هذه الدراسة؛وما نسبته 16.66% من حاملي شهادة الماستر؛ وما نسبته 6.66% من حاملي شهادة الماجستير؛ وما نسبته 13.33% من حاملي شهادة الدكتوراه.

4- الـــوظيفـــــة:

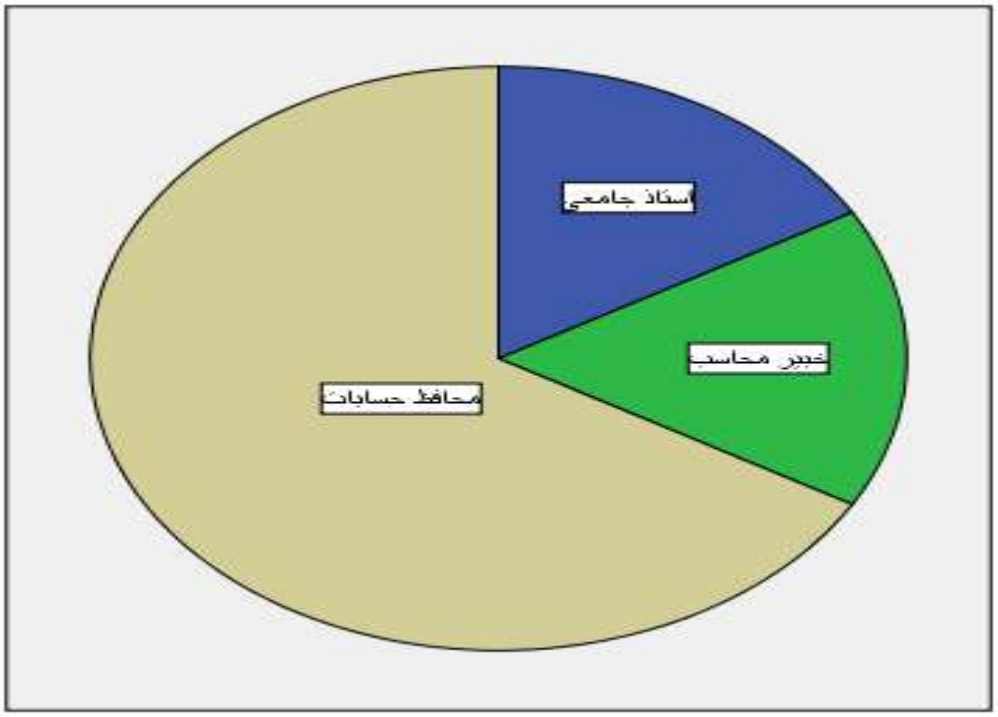
الـــجدول رقـــم (2-8) يوضـــح وظيفـــة أفراد العينـــة

الوظيفة	العدد	النسبة المؤوية
استاذ جامعي	03	%10
خبير محاسب	03	%10
محافظ حسابات	24	%80
المجموع	30	%100

الـــمصدر : مـــن إعـــداد الطالـــب اعتمـــادا على نتائـــج برنامج spss.

والشكل يلخص نتائج الجدول:

الشكل رقم (2-5) يوضح الوظيفة لأفراد العينة



المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss.

يتضح من خلال الجدول اعلاه ان معظم افراد العينة من محافظي الحسابات بنسبة 73.33**%**؛والنسبة الباقية منقسمة بين خبراء محاسبيين بنسبة 16.66**%**؛والأساتذة بنسبة 10%من اجمالي افراد العينة محل الدراسة.

المطلب الثاني : نتائج الدراسة:

في هذا المطلب سوف نقوم بدراسة وتحليل الاستبيان المتعلق بمدى فعالية التدقيق الخارجي على ضوء تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛ وذلك من خلال المحاور الاساسية للاسئلة.

1- عرض فقرات المحور الأول:

أ. عرض فقرات المتعلقة بمدى الاطلاع على معايير التدقيق الجزائرية:

يحتوى هذا المحور على (8) عبارات، وقد استهدف الباحث من خلال تلك الفقرات التعرف على مدى الاطلاع على معايير التدقيق الجزائرية.

1- العبارة الاولى: كما هي موضحة في الجدول ادناه:

الجدول رقم (2-9) عدد افراد العينة المطلعة على معايير التدقيق الجزائرية

العبارة	الاجابة	العدد	النسبة
هل انت مطلع على المعايير الجزائرية للتدقيق	نعم	30	%100
	لا	0	%0

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج spss.

ب. تحليل الفقرات المتعلقة بمدى الاطلاع على معايير التدقيق الجزائرية:

يتضح من الجدول ان افراد العينة مطلعة على معايير التدقيق الجزائرية اي بنسبة 100% لكن درجة الاطلاع تختلف حسب كل فرد من العينة.

2- العبارة الثانيـــة: قياس درجة الاطـــلاع:

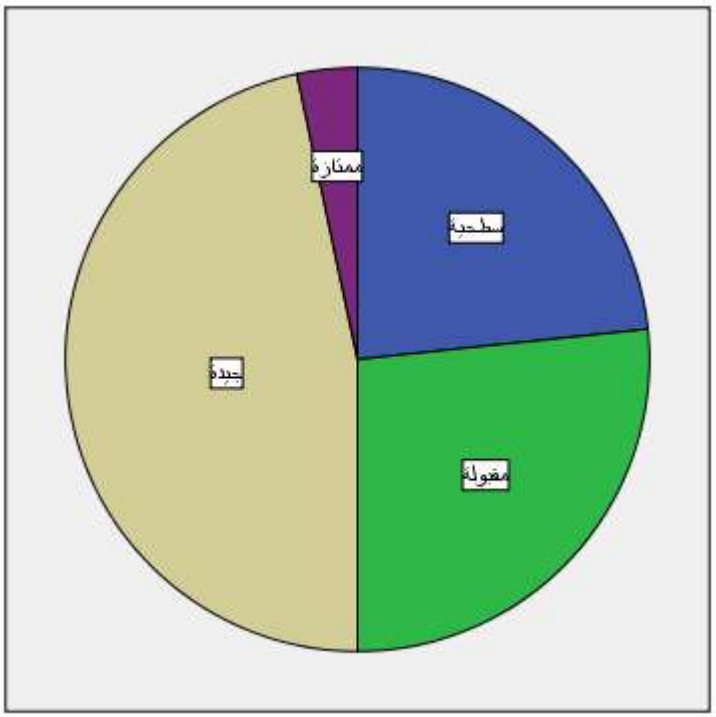
الـــجـدول رقـــم(2-10) درجـــة اطلاع افراد العينـــة

العبارة	الاجابة	العدد	النسبة
اذا كانت اجابتك بنعم ما هي درجة اطلاعك	سطحية	07	%23.33
	مقبولة	09	%30
	جيدة	13	%43.33
	ممتازة	01	%3.33
المجموع	/	30	%100

الـــمصدر : مـــتن إعـــداد الطالـــب اعتمـــادا على نتائـــج برنامج spss.

والشكل يلـــــخص نتائـــج الجـــدول:

الـــــشكل رقـــم (2-6) درجة اطـــلاع العينـــة على معايير التدقيق الجزائرية:



المصدر: مـــن إعـــداد الطالـــب اعتمـــادا علـــى نتائـــج برنامج Spss

يتضح من الجدول ان النسبة الاكبر من افراد العينة مطلعة على معايير التدقيق الجزائرية بدرجة جيدة بنسبة 43.33%؛ ونسبة 30% مقبولة؛ ونسبة 23.33 سطحية؛ اما درجة الاطلاع الممتازة فكانت هي اقل نسبة ب 3.33% (**انظر الملحق رقم 3-1**).

3- عرض فقرات المحور الأول: مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في التدقيق المالي:

الجدول رقم (2-11) عرض فقرات المحور الاول:

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة	الرتبة
		التكرار	التكرار	التكرار				
		النسبة	النسبة	النسبة				
1	المعايير الجزائرية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومات المالية.	28	01	01	2.9	0.403	موافق	01
		%93.3	%3.3	%3.3				
2	معايير التدقيق الجزائرية تساعد على تحسين اداء المدقق.	24	05	01	2.767	0.504	موافق	02
		%80	%16.7	%3.3				
3	المعايير الجزائرية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات احسن.	22	08	00	2.733	0.449	موافق	03
		%73.3	%26.7	00				
4	اصدار معايير جزائرية للتدقيق سوف تحسّن من البيئة المحلية للتدقيق.	16	09	05	2.367	0.765	موافق	05
		%53.3	%30	16.7%				
5	معايير التدقيق الجزائرية امتداد لمعايير التدقيق الدولية.	21	07	02	2.633	0.615	موافق	04
		%70	%23.3	%6.7				
6	معايير التدقيق الجزائرية تخفض من خطر التدقيق.	14	11	05	2.3	0.749	محايد	06
		46.7%	%36.7	%16.7				
متوسط اجمالي الاجابات		/	/	/	2.617	0.581	موافق	/

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج spss.

✓ **تحليل نتائج المحور الأول مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في التدقيق المالي:**

يظهر من رقم (2-11) رأي افراد العينة فيما يخص تأثر معايير التدقيق الجزائرية في التدقيق المالي والتي تدعم فعاليته، فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي للإجابات المحور المقدرة ب 2.617 والانحراف المعياري والمقدر ب 0.581 حيث كان اتجاه العينة نحو الاتجاه الموافق حول ان معايير التدقيق الجزائرية تأثر في التدقيق المالي وتدعم فعاليته.

ويتبين تأثير معايير التدقيق الجزائرية في التدقيق المالي من خلال الفقرات التالية والتي تصل نسبة الموافقة في اغلبها الى 70 في المئة:

- المعايير الجزائرية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومات المالية.
- معايير التدقيق الجزائرية تساعد على تحسين اداء المدقق.
- المعايير الجزائرية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات احسن.
- اصدار معايير جزائرية للتدقيق سوف تحسّن من البيئة المحلية للتدقيق.
- معايير التدقيق الجزائرية امتداد لمعايير التدقيق الدولية.

وهناك فقرة كانت اراء المستجيبين فيها متفاوتة بين التأييد والحياد في ان معايير التدقيق الجزائرية تخفض من خطر التدقيق اين كان فيها اتجاه العينة نحو الاتجاه المحايد وهذا راجع لكون ان معايير التدقيق الجزائرية لازالت حديثة الصدور (**انظر الملحق رقم 3-3**).

وبناء على نتائج فقرات المحور الاول والمتوسط الحسابي لإجابات المحور تقبل الفرضية الاولى حول تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في التدقيق المالي تدعم فعاليته ونثبت صحتها.

4- عرض فقرات المحور الثاني: مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية:

الجدول رقم (2-12) عرض فقرات المحور الثاني:

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة	الرتبة
		التكرار	التكرار	التكرار				
		النسبة	النسبة	النسبة				
1	يوافق تطور التدقيق في الجزائر تطور الواقع الاقتصادي الوطني	12	10	08	2.133	0.403	محايد	04
		%40	%33.3	26.7%				
2	يوجد انسجام وتوافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق و النظام المحاسبي المالي.	10	11	09	2.033	0.808	محايد	05
		%33.3	%36.7	%30				
3	هناك ضرورة لتكيف التدقيق في الجزائر مع البيئة الاقتصادية الوطنية	16	10	04	2.40	0.723	موافق	02
		%53.3	%33.3	%13.3				
4	تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر	21	07	02	2.633	0.614	موافق	01
		%70	%23.3	%6.7				
5	المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة	11	13	06	2.167	0.746	محايد	03
		%36.7	%43.3	%20				
متوسط اجمالي الاجابات		/	/	/	2.273	0.658	محايد	/

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج spss.

✓ **تحليل نتائج المحور الثاني تتوافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية الجزائرية:**

يظهر الجدول رقم (2-12) رأي افراد العينة فيما يخص تتوافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية الجزائرية فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي للإجابات المحور المقدر ب 2.273 والانحراف المعياري 0.658 حيث كان اتجاه العينة نحو الاتجاه المحايد حول ان معايير التدقيق الجزائرية تتوافق مع البيئة الاقتصادية.

ويتبين عدم الموافقة على ان معايير التدقيق الجزائرية تتوافق مع البيئة الاقتصادية من خلال الفقرات التالية والتي تصل نسبة الحياد وعدم الموافقة فيها الى قرابة 54 في الميئة:

- يوافق تطور التدقيق في الجزائر تطور الواقع الاقتصادي الوطني.
- يوجد انسجام وتوافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق و النظام المحاسبي المالي.
- المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة.

ويظهر ايضا من خلال الجدول رقم (2-12) اراء افراد العينة حول الموافقة على ان هناك ضرورة لتكيف التدقيق في الجزائر مع البيئة الاقتصادية الوطنية؛ وان معايير التدقيق الجزائرية سوف تساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر من خلال المتوسط الحسابي الذي كان في الاتجاه الموفق (**انظر الملحق رقم 3-4**).

وبناء على نتائج المحور الثاني والمتوسط الحسابي لإجابات المحور لا تقبل الفرضية الثانية لعدم صحتها.

5- عرض فقرات المحور الثالث: مدى فعالية التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية:

الجدول رقم (2-13) تحليل فقرات المحور الثالث:

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة	الرتبة
		التكرار	التكرار	التكرار				
		النسبة	النسبة	النسبة				
1	معايير التدقيق الجزائرية تزيد من فعالية التدقيق المالي.	25	04	01	2.8	0.484	موافق	01
		%83.3	%13.3	%3.3				
2	. تتضمن معايير التدقيق الجزائرية سياسات وإجراءات مناسبة لأداء العمل بفعالية.	16	12	02	2.467	0.628	موافق	07
		%53.3	%40	%6.7				
3	. تتوافق معايير التدقيق الجزائرية مع عناصر استقلالية المدقق في اداء مهامه.	19	09	02	2.567	0.626	موافق	05
		%63.3	%30	%6.7				
4	تراعي معايير التدقيق الجزائرية اتعاب المدقق لأداء مهمته بفعالية.	11	13	06	2.167	0.746	محايد	08
		%36.7	%43.3	%20				
5	تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يفيد في الاستجابة لتطلعات مستخدمي القوائم المالية.	18	09	03	2.50	0.682	موافق	06
		%60	%30	%10				
6	المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي من ضغوطات الادارة يزيد من فعالية التدقيق الخارجي.	23	06	01	2.733	0.520	موافق	02
		%76.7	%20	%3.3				
7	اتعاب التدقيق تؤثر على استقلالية المدقق وبالتالي تؤثر على فاعلية التدقيق الخارجي.	24	03	03	2.70	0.651	موافق	03
		%80	%10	%10				

8	عدم رضا الادارة عن جودة التدقيق يؤثر على استمرارية المدقق في اداء مهامه	19 %63.3	09 %30	02 %6.7	2.567	0.626	موافق	04
متوسط اجمالي الاجابات		/	/	/	2.563	0.620	موافق	/

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج spss.

✓ **تحليل نتائج المحور الثالث مدى فعالية التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية:**

يظهر من رقم (2-13) رأي افراد العينة فيما يخص ما مدى فعالية التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛ فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي للإجابات المحور المقدرة 0.563 والانحراف العياري المقدر ب0.62 حيث كان اتجاه العينة نحو الاتجاه الموافق حول مدى فعالية التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

ويبين مدى فعالية التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية حسب افراد العينة من خلال الفقرات التالية والتي تصل نسبة الموافقة فيها في اغلبها الى 70 في الميئة.

- معايير التدقيق الجزائرية تزيد من فعالية التدقيق المالي.
- تتضمن معايير التدقيق الجزائرية سياسات وإجراءات ا مناسبة لأداء العمل بفعالية.
- تتوافق معايير التدقيق الجزائرية مع عناصر استقلالية المدقق في اداء مهامه.
- تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يفيد في الاستجابة لتطلعات مستخدمي القوائم المالية.
- المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي من ضغوطات الادارة يزيد من فعالية التدقيق الخارجي.
- اتعاب التدقيق تؤثر على استقلالية المدقق وبالتالي تؤثر على فاعلية التدقيق الخارجي.
- عدم رضا الادارة عن جودة التدقيق يؤثر على استمرارية المدقق في اداء مهامه.

وهناك فقرة كانت اراء المستجيبين فيها متفاوتة بين التأييد والحياد في ان معايير التدقيق الجزائرية تراعي اتعاب المدقق لأداء مهمته بفعالية.اين كان فيها اتجاه العينة نحو الاتجاه المحايد وعدم موفقتهم على ان معايير التدقيق الجزائرية تراعي اتعاب المدقق لاداء مهامه بفعالية (**انظر الملحق رقم 3-5**).

وبناء على نتائج فقرات المحور الاول والمتوسط الحسابي لإجابات المحور تقبل الفرضية الثالثة حول تكون فعالية التدقيق الخارجي بالاستجابة لتطلعات مستخدمي القوائم المالية ونثبت صحتها.

خـــلاصـــــة الفصـــــــل:

ففي هذا الفصل تم التطرق الى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من اجل معرفة أراء العينة المتكونة من محافظين وخبراء محاسبيين وأساتذة جامعيين وذلك من جل معرفة ارائهم حول مجموعة من النقاط و المتمثلة في مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في التدقيق المالي؛ وتتوافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية الجزائرية؛ و مدى فعالية التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم ملاحظة وجود اتفاق بين افراد العينة في اسئلة المحور الاول حول تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يؤثر على التدقيق المالي؛ وأيضا يوجد اتفاق بين افراد العينة حول اسئلة المحور الثالث المتعلقة بفعالية التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛ لكن في المحور الثاني هناك تشتت حول افراد العينة اينا تم انقسامهم حول الموافقة والحياد لكن الاتجاه الموجب كان نحو الحياد وعدم الموافقة على توافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية الجزائرية.

الــخـــاتمـــة الــعامـــــة:

ان للتدقيق الخارجي اهمية بالغة في خلق الثقة في المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية؛ وذلك من خلال ابداء رأي فني محايد حول صدق وانتظام القوائم المالية؛ وإعطاء الصورة الصادقة للحالة المالية للمؤسسة.

وهو ما دفع بالجزائر الى اصدار معايير تدقيق خاصة بها تلائم البيئة الاقتصادية؛ وتزيد من فعالية التدقيق الخارجي في الجزائر؛ وعلى هذا الاساس جاءت دراستنا حول فعالية التدقيق الخارجي على ضوء تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الصادرة 2016؛ والذي حاولنا فيها الإجابة على إشكالية الدراسة والتي كانت على النحو التالي:

- ✓ **ما مدى مساهمة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في فعالية التدقيق الخارجي؟**

وعليه فقد خلصت دراسة هذا الموضوع الى عدة نتائج وتوصيات.

أولا: نتـــائـــج اختبـــار الـــفرضيـــــات:

انطلاقا من الجانب النظري والدراسة الميدانية توصلنا بعد اختبار الفرضيات إلى مايلي:

بخصوص الفرضية الأولى والمتعلقة بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية في التدقيق المالي يدعم فعاليته؛ فلقد تحققت هذه الفرضية بناء على أراء عينة الدراسة بالإضافة إلى ذلك الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية في التدقيق المالي والتي سوف تساعد على تحسين جودة المعلومات المالية؛ وأيضا ستساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرار أحسن حول أداء الإدارة؛ بالإضافة إلى ذلك ستعمل معايير التدقيق الجزائرية على تحسين البيئة الوطنية للتدقيق وبالتالي نقبل الفرضية الأولى ونثبتها.

أما بخصوص الفرضية الثانية والمتعلقة بتوافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية؛ فقد تم نفي هذه الفرضية بناء على أراء عينة الدراسة؛ الذين يرون أن إصدار هذه المعايير لا يتوافق مع البيئة الاقتصادية الوطنية الحالية؛ وبالتالي لا نقبل الفرضية الثانية لعدم ثبوتها.

أما بخصوص الفرضية الثالثة والمتعلقة بتكون فعالية التدقيق الخارجي بالاستجابة لتطلعات مستخدمي القوائم المالية؛فلقد تحققت هذه الفرضية بناء على أراء عينة الدراسة؛ بالإضافة الى ذلك الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية في زيادة فعالية التدقيق المالي كونها تتأثر بتشريعات وقوانين وطنية تتضمن عناصر استقلالية المدقق الخارجي في أداء مهامه وتراعي أتعاب المدقق عند أداء مهامه أيضا؛ وبالتالي نقبل الفرضية الثالثة ونثبتها.

ثـــانيــــا: نتـــائــــج الـــدراســـــة

وقد أظهرت نتائج الدراسة ما يلي:

1. أظهرت اراء المستجوبين على أن معايير التدقيق الجزائرية سوف تساعد على تحسين جودة المعلومات المالية.

2. معايير التدقيق الجزائرية ستساعد على تحسين أداء المدقق كونها تخضع لقوانين وتشريعات وطنية كالقانون 10-01 والمجلس الوطني للمحاسبة.

3. المعايير الجزائرية للتدقيق ستساعد مستخدمي تقرير القوائم المالية سواء كان مساهمين عملاء والأطراف الأخرى ذوي مصلحة.

4. تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق امتداد لمعايير التدقيق الدولية كونها تتوافق في العديد من النقاط وتكمل بعض النقائص التي تلائم البيئة الاقتصادية الوطنية.

5. تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.

6. معايير التدقيق الجزائرية تزيد من فعالية التدقيق المالي كونها تتضمن سياسات وإجراءات مناسبة لأداء العمل بفعالية.

7. تتوافق معايير التدقيق الجزائرية مع استقلالية المدقق لأداء مهامه بفعالية وإبداء رأي فني محايد حول صدق وانتظام القوائم المالية.

8. تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يفيد في الاستجابة لتطلعات مستخدمي القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بالإدارة والمسيرين.

9. عند المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي من ضغوطات الادارة سوف تزيد فعالية التدقيق الخارجي في إبداء رأيه حول صدق وانتظام القوائم المالية.

10. عند استمرارية المدقق في أداء مهامه تزيد من معرفة المؤسسة وبالتاي تزيد من فعالية التدقيق الخارجي.

11. مراعاة أتعاب المدقق عند اداء مهامه تؤثر على فعالية التدقيق الخارجي كونها العنصر الأساسي لأداء أي مهمة كانت.

12. عدم رضاء الإدارة عن جودة التدقيق يؤثر على استمرارية المدقق في أداء مهامه كونها لها دراية عن مضمون القوائم المالية في المؤسسة.

ثـــــــــالثا: الــتـوصيـــــــات

على ضوء النتائج السابقة نقدم مجموعة من التوصيات التي نعتقد أنه بتجسيدها ستضيف قيمة مضافة للتدقيق الخارجي؛ والتي ستعود بالإيجاب على كل من المدقق ومستخدمو القوائم المالية وهذا كله يصب في الهدف النهائي وهو الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر على الوضعية الحقيقة للمؤسسة. ويمكن إيجازها فيما يلي:

1. العمل على تشخيص خطر التدقيق سواء تعلق الامر بالمدقق أو بعملية التدقيق في حد ذاتها وملائمتهما مع معايير جزائرية تستطيع من تخفيض خطر التدقيق.

2. إعادة النظر في انسجام وتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق والنظام الوطني المحاسبي كون أن مخرجات المحاسبة هي مدخلات التدقيق.

3. إعادة النظر في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة.

4. العمل على إصدار معايير تراعي أتعاب المدقق بشكل مباشر كون أن الاتعاب هي المحفز الأكبر لأداء أي مهمة بفعالية.

5. على الهيئات المسؤولة عن مهنة التدقيق القيام بندوات ومحاضرات ودورات تدريبية تواكب كل ما هو جديد في المهنة لأصحاب الاختصاص لترشيدهم وإطلاعهم على المعايير الجزائرية للتدقيق.

رابـــعـــا افـــاق الـــبحـــــث

1. اختبار علاقة معايير التدقيق الجزائرية والنظام المحاسبي المالي.

2. انعكاس تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على الاقتصاد الوطني واكتشاف التغيرات الناتجة

3. دراسة معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

قائمة المراجع

✓ المراجع بالغة العربية:

اولا :الكتب بالغة العربية:

1- الرزاق بن حبيب ، اقتصاد وتسيير المؤسسة ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2000.

2- دانيال جورج غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة 48 شارع زكريا غنيم، 2001.

3- ارينز، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد الديسيطي، مرجعة احمد حجاج دار المريخ للنشر و الرياض ، السعودية، 2002.

4- حسين القاضي، حسين دحدوح، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية. 2003.

5- التميمي هادي عباس .مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن(2004).

6- عبد الله خالد امين ، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية،دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان الأردن، (2004).

7- عبد الرحمان توفيق ، منهج المهارات المالية والمحاسبية والرقابة المالية والتدقيق الداخلي،مركز الخبرات المهنية للإدارة، مصر، الطبعة الثالثة، 2004.

8- صالح بن نوارة ، فعالية التنظيم في المؤسسة الاقتصادية، مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة، قسنطينة، 2006.

9- الاتحاد الدولي للمحاسبيين؛ اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة. منشورات المجمع العربي للمحاسبيين القانونيين؛ عمان؛ الاردن، 2006.

ثانيا: المجلات العلمية

10- مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر مجلة الباحث العدد الاول كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية جامعة ورقلة، 2000.

11- الذنيبات علي، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيقية، المكتبة الوطنية الأردنية،2006.

ثالثا الرسائل والمدخلات:

12- دهمش رالي مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الاردن رسالة ماجستير؛ الجامعة الاردنية عمان، 1994.

13- السيوطي موسى، تطوير انموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الاردنية وتأثيرها في فعالية واستقلالية التدقيق الخارجي، اطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2006.

14- محمد مفلح محمد الجعافرة، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فعالية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الاردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط الأردن؛ 2008.

15- عزه الأزهر؛ عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية؛رسالة ماجستير؛ كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب البليدة؛ ماي 2009.

16- عادل خليل علي قطيشات، مدى توفر الشروط اللازمة لتحسين فاعلية لجان التدقيق المشكلة في شركات المساهمة العامة الاردنية؛ رسالة ماجستير كلية الاعمال جامعة الشرق الاوسط الأردن؛ 2010.

17- عمورة جمال؛ ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة؛ مداخلة علمية؛ كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب البليدة؛ 2012.

18- سيد محمد، و بوعرار احمد شمس الدين، اصلاح النظام المحاسبي في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة؛ مداخلة علمية؛ جامعة سعد دحلب البليدة، 2013.

19- بن دادة سعيدة ؛ اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر؛ رسالة ماستر؛ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة، جوان 2014.

20- سايح فايز، اهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي، دراسة حالة الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة2. 2015/2014.

رابعا القونين والمراسيم :

21- المرسوم رقم 173/70 الصادر في 1970/11/16 المتعلق بواجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية.

22- القانون 80-05 المؤرخ في 1980/03/10 المتعلق بنشاط ووظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.
23- القانون رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411هـ الموافق 27 أفريل 1991م، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 20 الصادرة في 01 ماي 1991.
24- القانون رقم 10 - 01 المؤرّخ في 16 رجب عام 1431هـ الموافق 29 جوان 2010م، يتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 42، الصادرة في 11 جويلية 2010.
25- المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق27 يناير سنة2011م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره
26_ المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق27 يناير سنة2011م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء للمحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
27- المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق27 يناير سنة2011م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
28_ المرسوم التنفيذي 11-27 المؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق27 يناير سنة2011م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.
29- المرسوم التنفيذي 11-28 المؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق27 يناير سنة2011م، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.
30- المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق27 يناير سنة2011م، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
31_ المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق27 يناير سنة2011م، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
32- المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432هـ الموافق27 يناير سنة2011م، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، ص23.
الصادرة في الجريدة الرسمية عدد 07، الصادرة في 02 فيفري 2011.
33_ المرسوم التنفيذي رقم:11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432هـ الموافق 26مايو 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية عدد 30 الصادرة في 01 جوان 2011.
34_ كذلك القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434هـ الموافق 24 جوان سنة 2013م، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية عدد 24، الصادرة في 30 أفريل 2014.
35_ المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 الصادر عن وزارة المالية.

المراجع باللغة الاجنبية

36- Lionnel, c et Geradv, Audit control intenne – aspects, financiens, op èrationnels is et stnatègiques Dollo2 e paris, 1992
37- Bernard GERMOND, Audit financer guide poude laudit de linformation des entreprises, Dunod , paris, 1991
38-spangler. Wiliam D.Braiotta, louise, (1990), leadership and corporate Audit committee Effectivenss, Group Organization Management, Vol.(15) isse 2.

39- Arens. Loebecke.Auditing An Integrated Approach .8 th ed prence-Hall Internationai.Inc.N.J.USA.2000..
40- hadj Ali samir, le commissaire Aux comptes, carctèristique EtMissions,lnRevue Algèrienne De comptabilitè Et Audit, sociètè Nationale De comptabilitè, N03, Alger, 3 Trimestre, 1994.
41- Nacer-Eddine SADI, et Ali MAZOUZ : **La pratique du commissariat aux comptes en Algérie**, T1, SNC, Alger, 1993.
42- Alain Mikol. Les NEP ont-elles réduit le risque d adit. Comptabilités; économe et societè May 2011; Montpellier; France. Fnance.pp.cd.nom;2011.

.

الملحق رقم (1): معايير التدقيق الجزائرية

المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للدقيق

1-1 المعيار الاول: **-210- اتفاق حول احكام مهمة التدقيق**

اسم المعيار ورقمه	مجال تطبيق المعيار	الاهداف	الشروط المسبقة للتدقيق	محتوى رسالة المهمة	تعديل احكام المهمة في ايطار مهمة التدقيق التعاقدية
-210- اتفاق حول احكام مهمة التدقيق	- يعالج هذا المعيار الجزائري لتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الادارة وعند الاقتضاء مع الاشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة ، حول مهمة التدقيق. - يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الجزئية او الكلية وكذا المهام الملحقة ، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة او تدقيقات الكيانات الصغيرة - لاتشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق الا امثلة يجب تكيفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة. يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات او المدقق المتعاقد وفق الحالة	ان هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على اساسها قد تم الاتفاق عليها : أ)ضمان ان الشروط المسبقة لتدقيق مجتمعة. ب) بعد التاكد من وجود تفاهم مشترك، بين المدقق والادارة ، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة ، على احكام مهمة التدقيق .	يجب على المدقق ان يضمن ان الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة لاسيما: 1-المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوف القوائم المالية. 2-الادارة تعترف ، تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الاعداد والعرض الصادق للكشوف المالية. 3-تعتبر الادارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال.	الاحكام الاساسية لرسالة المهمة: يجب ان تدون احكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة التدقيق ويجب ان تتضمن : 1- مسؤولية المدقق . 2-مسؤولية الادارة. 3-تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند اعداد الكشوف المالية . 4-اشارة الى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق. 5-قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع.	يجب على المدقق ان لايقبل تعديل احكام مهمة التدقيق اذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذالك ،. قبل انهاء مهمة التدقيق ، واذا طولب المدقق بتعديل مهمتة التدقيق الى مهمة تقود الى مستوى تامين اقل ، فان عليه تحديد ما اذا كان هناك سبب معقول يستدعي ذالك.مع تقدير الاثار القانونية والتنظيمية المحتملة.اذا وافق المدقق على تعديل احكام مهمة التدقيق الى مهمة محددة او خدمة مرتبطة بها فيجب علىه. والادارة وضع احكام جديدة

		يجب على المدقق ان يطلب من الكيان تاكيد موافقته على الاحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة ، يجب ان يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.	4-لاتضع الادارة اي حدود او قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية لقيام المهمة. اذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم راي حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة او على اساس الحدود المفروضة من الادارة .	6-مخطط وتنفيذ التدقيق. 7-نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق وكذا تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية . 8-يجب على الادارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية او التاكيدات التي تقوم عليها.	وتضمينها في رسالة المهمة. للاتفاق الكتابي.اذا تعذر على المدقق تعديل احكام مهمتة التدقيق ولم ترخص له الادارة بمتابعة مهمته الاولية ، يجب عليه : 1-الاستقالة من مهمة التدقيق اذا سمح القانون . تحديد وجود اي نوع من الالتزام .

2-1 المعيار الثاني: 300- تخطيط تدقيق الكشوف المالية

اسم المعيار ورقمه	مجال التطبيق	الهدف الذي يرمي اليه المدقق وتنظيم المهمة	الواجبات المطلوبة	مسائل اضافية تؤخذ بعين الاعتبار في مهمة التدقيق الاولية
300- تخطيط تدقيق الكشوف المالية	يدرس المعيار التزمات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية يخص هذا المعيار التدفقات المتكررة. تعالج على حد المسائل الاضافية التي يجب اخذها بعين الاعتبار في ايطار مهمة التدقيق الاولية.	يهدف المدقق الى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية .في هذا الايطار: 1-استراتيجية التدقيق 2-برنامج العمل 3- التعديلات المدرجة في استراتيجية التدقيق وبرنامج العمل	يجب على المسؤول وعلى الاعضاء الاساسيين الاخرين للفريق المكلف بالمهنة ان يساهم في تخطيط التدقيق: 1-الاعمال الاولية لتخطيط المهمة. تقيم مدى احترام القواعد الاخلاقية -التحقق من معرفة بنود المهمة 2-تخطيط المهمة 3-التوثيق: يجب على المدقق ان يدرج في وثائق التدقيق • الاستراتيجية العامة لتدقيق • برنامج العمل كل التغيرات المهمة المضافة للاستراتيجية العامة لتدقيق او برنامج العمل خلال مهمة التدقيق وكذالك اسباب هذا التغير	قبل البداية في مهمة التدقيق الاولية على المدقق القيام بالاعمال التالية 1-القيام بالاجراءات المنصوص عليها في المعيار م، ج، ت 220 المتعلقة بقبول الزبون مهمة التدقيق الخاص . التوصل مع المدقق السابق و في حالة تغيير المدقق ، طبقا للقواعد الاخلاقية المعني

3-1 المعيار الثالث: **500– العناصر المقنعة**

اسم المعيار ورقمه	مجال التطبيق	الهدف	الواجبات المطلوبة	اجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة
500– العناصر المقنعة	يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في ايطار تدقيق الكشوف المالية ، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل الى نتائج معقولة يستند عليها تاسيس رايه	يهدف المدقق الى تصور واضح ووضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق والتي من شانها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تاسيس رايه .	1 معلومات سيتم استخدامها كمصدر لعناصر مقنعة 2 تأكيدات ستستعمل في جمع العناصر المقنعة أ)واقع الاحداث ب) الشمولية ت) الدقة ث) فصل الفترات ج) القيد المحاسبي تاكيدات تتعلق بارصدة حسابات في نهاية الفترة أ) وجود ب)الحقوق والواجبات ت) الشمولية. ث) التقييم والقيد تاكيدات تتعلق بعرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمنة فيها أ) واقع ، حقوق وواجبات ب) الشمولية ت) تصنيف وفهم ث)الدقة والتقييم	يجمع المدقق العناصر المقنعة للوصول الى نتائج معقولة: 1–تفتيش التسجيلات الوثائق 2–تفتيش الاصول العينية 3–الملاحظة المادية 4–طلب المعلومات 5–طلبات التاكيد الخارجي 6–المراقبة الحسابية 7–اعادة التنفيذ 8–الاجراءات التحليلية

1-4 المعيار الرابع: التاكيدات الخاريجية -505-

اسم المعيار ورقمه	مجال تطبيق	الهدف	اجراءات التاكيدات الخارجية	التاكيدات الضمنية	تقيم الادلة المثبتة المتحصل عليها
التاكيدات الخاريجية -505-	يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لاجراءات التاكيدات الخارجية بهدف الحصول على ادلة مثبتة.	هدف المدقق الذي يلجا الى اجراءات التاكيدات الخاريجية هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الاجراءات بهدف الحصول على ادلة اثبات ذات دلالة ومصداقية.	يجب على المدقق الحفاظ على الرقابة على طلبات التاكيد الامر الذي يتطلب لاسيما: 1-تحديد المعلومات موضوع التاكيد. 2-اختيار الغير مؤهلين للتاكيد حيث ان الردود على طلبات التاكيدتقدم ادلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية. 3-تصور تصميم طلبات مع ضمان ان تكون الطلبات موجهة الى الشخص او الجهةالمعنيين. 4- مباشرة اجراءات ارسال الطلبات الى الغير وكذالك متابعتها.	تقدم التاكيدات الضمنية ادلة اقل اثبات مقارنة بالتاكيدات المستعجلة ويستوجب على المدققان لا يستعمل هذه التاكيدات الا عند اجتماع كل الشروط التالية: 1-اذا قدر المدقق ان خطر وجود انحرافات معتبرة ضعيف وحاصل على ادلة مثبتة كافية 2-اذا احتوت الادلة على عدد كبير من ارصدة الحسابات والعماليات او على شروط قليلة الاهمية. 3-اذا كانت نسبة الفارق متوقعة وجد متدنية. 4-اذاكان المدقق يجهل الظروف اوالحالات التي الى اهمال طلبات التاكيد الضمني .	يمكن للمدقق عند تقيم نتائج كل طلب تاكيد خارجي تصنف النتائج وفق الاصناف التالية: 1-رد من الغير المؤهل يتضمن تاكيد المعلومات المقدمة او المعلومات المطلوبة دون وجود فوارق. 2-الرد يعتبر غير موثق. 3-عدم الرد. 4-رد يحمل فوارق

1-5 المعيار الخامس: مهام التدقيق الاولية-الارصدة الافتتاحية-510-

اسم المعيار ورقمه	مجال التطبيق	الهدف	اجراءات التدقيق	الجوانب المرتبطة بوحدات القطاع العمومي	النتائج وتقرير التدقيق
مهام التدقيق الاولية- الارصدة الافتتاحية- 510-	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الارصدة الافتتاحية في ايطار مهمة التدقيق الاولية تتضمن الارصدة الافتتاحية ايضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية العناصر الموجودة في بداية الفترة . مهمة التدقيق الاولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بانها -لم تكن موضوع تدقيق -تم تدقيقها من طرف المدقق السابق	يجب على المدقق في ايطار مهمة التدقيق الاولية جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان : 1-قد تم عند اعادة الافتتاح نقل ارصدة اقفال السنة السابقة بشكل صحيح. 2-الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الارصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في اعداد الكشوف المالية للفترة الجارية . 3-قد تم التسجيل المحاسبي لاثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضها بشكل صحيح.	1-الارصدة الافتتاحية وتتمثل في -فحص الكشوف المالية -جمع العناصر المقنعة. - تقييم اجراءات التدقيق المنجزة. 2-استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية،يجب على المدقق تحديد ما اذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الارصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم.وفقا للمرجع المحاسبي المطبق. 3- معلومات ذات دلالة واردة في تقرير التدقيق للمدقق السابق.	قد توجد في القطاع العمومي حدود قانونية وتنظيمية فيما يخص المعلومات التي يمكن ان يتحصل عليها المدقق الحالي من المدقق الذي سبقه. لا يعد تغيرا للمدقق بالنسبة للمدقق المعين من طرف السلطة التشريعية عموما اذا قام هذا الاخير بمناولة تدقيق الكيان العمومي الى مكتب تدقيق من القطاع الخاص. ومع ذالك يمكن اعتبار مهمة التدقيق من طرف مدقق القطاع الخاص ، وفقا لطبيعة اتفاق المناولة المنجزة ، كمهنة اولية بالنسبة لمسؤولياته.	1- الارصدة الافتتاحية، يحدد المعيار الجزائري للتدقيق - 705- الواجبات المطلوبة اتجاه الوضعيات التي قد تؤدي الى تعديل الراي حول الكشوف المالية ، طبيعة الراي المناسب في وضعيات مماثلة ومحتوى تقرير التدقيق اذا تم احداث تعديل على راي المدقق. 2-تعديل محدث على تقرير تدقيق المدقق السابق: يمكن في بعض الحالات ان يكون التعديل المحدث على الراي في تقرير تدقيق المدقق السابق غير دال بخصوص الكشوف المالية للفترة الجارية.

6-1 المعيار السادس: **الاحداث اللاحقة(احداث تقع بعد اقفال الحسابات)-560-**

اسم المعيار ورقمه	مجال تطبيق المعيار	الاهداف	الاحداث اللاحقة	الاجراءات المطلوبة
الاحداث اللاحقة(احداث تقع بعد اقفال الحسابات)-560-	يتطرق هذا المعيار الى التزمات المدقق اتجاه الاحداث اللاحقة لاقفال الحسابات في ايطار تدقيق الكشوف المالية .	1- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على ان الاحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره والتي تطلب تعديلات على الكشوف المالية او معلومات متضمنة فيها. 2- المعالجة الملائمة للاحداث التي علم بها بعد اصدار تقريرهوالتي كانت لتؤدي به الى احداث تعديلات على محتواه ان هو علم بها قبل ذالك التاريخ.	قد تتاثر الكشوف المالية ببعض الاحداث التي تقع بعد اقفال الحسابات ويتعلق الامر بالاحداث الواقعة : 1- بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق 2-بعد تاريخ تقريره الى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة 3- تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ اقفال الحسابات 4- تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ اقفال الحسابات	1- احداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق: وتتضمن بنود "مذكرة مهمة "في ايطار م.ج.ت.210،موافقة الادارة على اعلام المدقق بالاحداث التي من شانها التاثير على الكشوف المالية. من واجب المدقق وضع الاجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي من شانها احداث تعديلات على الكشوف المالية . يجب ان ياخذ بعين الاعتبار تقيمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة ونطق اجراءات التدقيق المتضمنة ل: أ) ادراك كافة الاجراءات الموضوعة من طرف الادارة من اجل التاكد ان الاحداث اللاحقة قد تم تحديدها. ب) طلبات للحصول على معلومات من الادارة. ت) قراءة محاضر اجتماع الشركاء. ث) العلم باخر الكشوف المالية المرحلية بعد الاقفال. ج) في حالة المحاسبة غير محنية وبالتالي الكشوف المالية المرحلية لم يتم اعدادها. 2- حقائق اعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق الى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية: اذا عدلت الادارة الكشوف المالية ، فعلى المدقق: أ) تنفيذ اجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم. ب)الا اذا تعذر تطبيق الظروف المبنية. 3- حقائق اعلم المدقق بعد نشر الكشوف المالية : لا يلزم المدقق باي اجراء تدقيق

7-1 المعيار السابع: التصريحات الكتابية –580–

اسم المعيار ورقمه	نطاق المعيار	الهدف	الواجبات المطلوبة
التصريحات الكتابية – 580–	1– يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 الزامية تحصيل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الادارة في ايطار مراجعة الكشوف المالية . 2– الواجبات المطلوبة في المعيار الجزائري للتدقيق الاخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لاتقيد تطبيق هذا المعيار.	اهداف المدقق هي : 1– الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الادارة 2– تعزيز العناصر المقنعة الاخرى المتعلقة بالكشوف المالية او بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية اذا اعتبره المدقق ضروريا . 3– الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الادارة او في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.	1– المسيرون الذين تطلب لديهم التصريحات الكتابية : على المدقق المطالبة بالتصريحات الكتابية من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والمتعلقة بإعداد الكشوف المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعنية. 2– التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الادارة : على المدقق مطالبة الادارة بتصريحات كتابية تبين فيها انها قامت بكامل مسؤولياتها في ايطار اعداد الكشوف المالية طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به. 3– تصريحات كتابية اخرى : قد يعتبر المدقق ضرورة الحصول على تصريحات كتابية اخرى لدعم عناصر مقنعة اخرى متعلقة بالكشوف المالية او بتأكيدات خاصة عديدة متضمنة فيها. 4– تاريخ ومدة التصريحات الكتابية : يجب ان يكون تاريخ التصريحات الكتابية الاقرب مما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية ، وليس بعده. 5– شكل التصريحات الكتابية : يجب ان تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة الى المدقق حين تطالب الادارة قانونيا بإصدار شهادات عمومية كتابية تذكر فيها بمسؤولياتها . 6– التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المطلوبة والغير متحصل عليها: 6–1– التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية : اذا شك المدقق في كفاءة ، نزاهة واخلاقيات او واجبات الادارة او حتى في التزامها حيالها او تنفيذها ، عليه ان يحدد مدى تأثير شكوكه حول مصداقية تلك التصريحات كتابية كانت او شفهية ، وكذا العناصر المقنعة على العموم . 6–2– تصريحات كتابية مطلوبة وغير متحصل عليها : عندما لاتقدم الادارة تصريحات او عدة تصريحات كتابية مطلوبة على المدقق مناقشة الادارة حول هذه المسالة اعادة تقيم نزاهة الإدارة واتخاذ التدابير المناسبة بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الاثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق.

8-1 المعيار الثامن: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية–700

اسم المعيار ورقمه	نطاق المعيار	الهدف	الواجبات المطلوبة
تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية–700–	يعالج المعيار –700– مايلي : 1– التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية 2– شكل ومضمون تقرير المدقق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد ادى الى صياغة رأي غير معدل . الرأي الغير معدل هو ذالك الذي يعبر عنه المدقق حين خلص الى ان اعداد الكشوف المالية ، في كل جوانبها المهمة ، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق .	تتمثل اهداف المدقق فيما يلي : 1– تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على اساس تقيم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة . 2– التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف اساس ذالك الرأي.	1– تأسيس الرأي حول الكشوف المالية : يجب على المدقق من خلال الواجبات التي اداها ان : –يكون رأي بشان معرفة ما كان اعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق . –يستنتج اذا كان قد حصل او لم يحصل على الضمانات المعقولة ، ان الكشوف المالية في مجملها ، لاتحتوي على اختلالات معتبرة . 2– شكل الرأي : يعبر المدقق عن رايمعدل في تقريره وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق –700– عندما : أ)يستنتج انه على اساس العناصر المقنعة المجمعة ، تتضمن الكشوف المالية في مجملها اختلالات معتبرة . ب) ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له باستنتاج ان الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة. 3– تقرير المدقق : يجب ان يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن –عنوان يشير بوضوح ان التقرير لمدقق مستقل –المرسل اليه –فقرة تمهيدية –شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين –شرح لمسؤولية المدقق –شرح التدقيق. –تاريخ تقرير المدقق. –عنوان المدقق 4– المعلومات الاضافية : يجب ان يغطي رأي المدقق المعلومات الاضافية الغير مطلوبة ضمن المرجع المحاسبي المطبق ولكنها تشكل جزءا لايتجزا عن الكشوف المالية حيث لايمكن تميزها بشكل واضح نظرا لطبيعتها وطريقة عرضها.

الملحق رقم (2): اسماءالمحكمين

1- رجم خالد؛ دكتور في انظمة المعلومات ومراقبة التسيير.

2- مقدم خالد؛دكتور في المراجعة والمحاسبة.

3- عرابة الحاج؛دكتور في مراقبة التسيير.

4- أسماء يوسف؛ دكتوراه في ادارة الموارد البشرية.

الملحق رقم (3):نتائج .spss

3-1 النسب الخاصة بدرجة الاطلاع:

اطلاعك درجة ماهي بنعم اجابتك كانت اذا

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سطحية	7	23.3	23.3	23.3
	مقبولة	8	26.7	26.7	50.0
	جيدة	13	43.3	43.3	93.3
	ممتازة	1	3.3	3.3	96.7
	23.00	1	3.3	3.3	hslhx100.0
	Total	30	100.0	100.0	

3-2 معامل ألفا كرونباخ:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.569	19

3-3 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بالمحور الاول:

		الجزائرية المعايير على تساعد للتدقيق جودة تحسين .المالية المعلومات	التدقيق معايير على تساعد الجزائرية المدقق اداء تحسين	الجزائرية المعايير تساعد للتدقيق المدقق تقرير مستخدمي قرارات اتخاذ على .احسن	معايير اصدار سوف للتدقيق جزائرية المحلية البيئة من تحسّن .للتدقيق	التدقيق معايير امتداد الجزائرية الدولية التدقيق لمعايير	التدقيق معايير- تخفض الجزائرية .التدقيق خطر من
N	Valid	30	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0	0
Mean		2.9000	2.7667	2.7333	2.3667	2.6333	2.3000
Std. Deviation		.40258	.50401	.44978	.76489	.61495	.74971

4-3 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بالمحورالثاني:

		التدقيق تطور يوافق- تطور الجزائر في الاقتصادي الواقع .الوطني	وتوافق انسجام يوجد- المعايير بين و للتدقيق الجزائرية المحاسبي النظام .المالي	لتكيف ضرورة هناك الجزائر في التدقيق الاقتصادية البيئة مع .الوطنية	المعايير تساهم في للتدقيق الجزائرية الممارسة واقع تحسين .الجزائر في المهنية	الجزائرية المعايير للتطبيق قابلة للتدقيق الظروف ظل في .الراهنة
N	Valid	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		2.1333	2.0333	2.4000	2.6333	2.1667
Std. Deviation		.81931	.80872	.72397	.61495	.74664

5-3 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بالمحورالثالث:

Statistics

		التدقيق معايير من تزيد الجزائرية .المالي التدقيق فعالية	التدقيق معايير تتضمن سياسات الجزائرية مناسبة ا وإجراءات .بفعالية العمل لأداء	التدقيق معايير تتوافق عناصر مع الجزائرية في المدقق استقلالية .مهامه اداء	التدقيق معايير تراعي اتعاب الجزائرية مهمته لأداء المدقق .بفعالية
N	Valid	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0
Mean		2.8000	2.4667	2.5667	2.1667
Std. Deviation		.48423	.62881	.62606	.74664

Statistics

		التدقيق معايير تطبيق في يفيد الجزائرية لتطلعات الاستجابة القوائم مستخدمي المالية.	على المحافظة المدقق استقلالية من الخارجي يزيد الادارة ضغوطات التدقيق فعالية من الخارجي.	تؤثر التدقيق اتعاب المدقق استقلالية على على تؤثر وبالتالي التدقيق فاعلية الخارجي.	عن الادارة رضا عدم على يؤثر التدقيق جودة في المدقق استمرارية مهامه اداء.
N	Valid	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0
Mean		2.5000	2.7333	2.7000	2.5667
Std. Deviation		.68229	.52083	.65126	.62606

الملحق رقم (4) استمارة الاستبيان:

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح–ورقلة–

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

التخصص: تدقيق و مرافبة التسيير **قسم: علوم التسيير**

الاستبيان

أخي الموظف، أختي الموظفة:

تحية طيبة و بعد؛

استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، ولاستكمال المذكرة بعنوان:

" **فعالية التدقيق الخارجي على ضوء تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الصادرة 2016** " يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان لتكونوا جزء مساهما في تكريس البحث العلمي، والتي نسعى من خلالها التعرف على أراءكم ومقترحاتكم القيمة والمفيدة حول الفقرات التي تضمنتها هذه الاستمارة.

لذا نرجو منكم التكرم والتفضل علينا بالإجابة وبدقة عن جميع الأسئلة الواردة لنتمكن من إجراء التحليل العلمي المطلوب.

ضع إشارة(x) في الخانة التي تتفق مع رأيكم.

معلومات عامة عن عينة الدراسة

الجنس: ذكر ☐ انثى ☐

السن : اقل من 30 سنة ☐ من 30 الى اقل من 40 سنة ☐

من 40 الى اقل من 50 سنة ☐ اكثر من 50 سنة ☐

المؤهل العلمي : ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐

الوظيفة الحالية : استاذ جامعي ☐ خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐

الطالب: شوراب الجموعي

المحور الأول: اختبار تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في التدقيق المالي:

– هل انت مطلع على المعايير الجزائرية للتدقيق ؟ نعم ☐ لا ☐

2 – اذا كانت اجابتك بنعم ماهي درجة اطلاعك ؟ ممتازة ☐ جيدة ☐ مقبولة ☐ سطحية ☐

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
3	المعايير الجزائرية للتدقيق تساعد على تحسين جودة المعلومات المالية.			
4	معايير التدقيق الجزائرية تساعد على تحسين اداء المدقق.			
5	المعايير الجزائرية للتدقيق تساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات احسن.			
6	اصدار معايير جزائرية للتدقيق سوف تحسّن من البيئة المحلية للتدقيق.			
7	معايير التدقيق الجزائرية امتداد لمعايير التدقيق الدولية.			
8	-معايير التدقيق الجزائرية تخفض من خطر التدقيق.			
المحور الثاني : مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية				
9	-يوافق تطور التدقيق في الجزائر تطور الواقع الاقتصادي الوطني.			
10	-يوجد انسجام وتوافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق و النظام المحاسبي المالي.			
11	هناك ضرورة لتكيف التدقيق في الجزائر مع البيئة الاقتصادية الوطنية.			
12	تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.			
13	المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة.			
المحور الثالث :مدى فعالية التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية				
14	معايير التدقيق الجزائرية تزيد من فعالية التدقيق المالي.			
15	تتضمن معايير التدقيق الجزائرية سياسات وإجراءات ا مناسبة لأداء العمل بفعالية.			
16	تتوافق معايير التدقيق الجزائرية مع عناصر استقلالية المدقق في اداء مهامه.			
17	تراعي معايير التدقيق الجزائرية اتعاب المدقق لأداء مهمته بفعالية.			
18	تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يفيد في الاستجابة لتطلعات مستخدمي القوائم المالية.			
19	المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي من ضغوطات الادارة يزيد من فعالية التدقيق الخارجي.			
20	اتعاب التدقيق تؤثر على استقلالية المدقق وبالتالي تؤثر على فاعلية التدقيق الخارجي.			
21	عدم رضا الادارة عن جودة التدقيق يؤثر على استمرارية المدقق في اداء مهامه.			

اظافة ملاحظات واقتراحات:

-.....

-.....

الفهرس

الإهداء III

الشكر IV

الملخص V

قائمة فهرس المحتويات..... VI

قائمة الجداول..... VII

قائمة الاشكال..... IX

قائمة الملاحق..... X

المقدمة ..... أ

الفصل الاول الاطار النظري للتدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الجزائرية

تمهيد..... 2

المطلب الاول ماهية التدقيق الخارجي وفعاليته..... 2

مفهوم التدقيق الخارجي..... 2

مفهوم فعالية التدقيق الخارجي..... 5

العناصر الاساسية لفعالية التدقيق الخارجي..... 5

رقابة الجودة على اعمال المدقق..... 6

اهمية رقابة الجودة على اعمال التدقيق..... 6

عناصر رقابة الجودة..... 7

استقلالية المدقق الخارجي.....8
العناصر التي تدعم استقلالية المدقق الخارجي.....8
اشكال اتعاب التدقيق.....10
مؤهلات المدقق الخارجي.....10
استمرارية المدقق الخارجي.....10
العوامل المرتبطة بالمؤسسة.....10
العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق.....11
المطلب الثاني التدقيق الخارجي في الجزائر.....11
التدقيق المالي من الاستقلال الى سنة 1969.....11
التدقيق المالي في الفترة مابين 1970 الى 1979.....12
التدقيق المالي في الفترة مابين 1980 الى 1988.....14
فترة اعادة تنظيم المهنة سنة 1988 وتطورها الى 2016.....14
صدور المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04.....16
المطلب الثالث معايير التدقيق الجزائرية.....16
المبحث الثاني الابحاث والدراسات العلمية السابقة.....20
المطلب الاول الدراسات العلمية الوطنية.....20
المطلب الثاني الدراسات الاجنبية.....22
المطلب الثالث العلاقة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.....24
خلاصة الفصل 25

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد 26

المبحث الاول اجراءات الدراسة والأدوات المستخدمة.....26

المطلب الاول عرض الاستبيان.....26

اولا منهج الدراسة.....26

ثانيا خطوات بناء الاستبيان.....26

ثالثا متغيرات الدراسة.....28

رابعا هيكل الاستبيان.....30

المطلب الثاني مجتمع الدراسة وصدق الاستبيان.....31

اولا مجتمع وعينة الدراسة.....31

ثانيا البرامج والأدوات الاحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات.....33

المبحث الثاني تحليل الاستبيان وعرض النتائج.....34

المطلب الاول دراسة وصفية لعينة الدراسة.....34

المطلب الثاني نتائج الدراسة.....42

عرض فقرات المحور الاول.....42

تحليل نتائج المحور الاول.....44

عرض فقرات المحور الثاني.....45

تحليل نتائج المحور الثاني.....46

عرض فقرات المحور الثالث.....48

تحليل نتائج المحور الثالث.....49

خلاصة الفصل.....50

الخاتمة 51

المراجع.....54

الملاحق.....59

الفهرس.....73