وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي المقاوم الشيخ آمود بن مختار-إيليزي(الجزائر)

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكادمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وجباية معمقة

أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر

دراسةميدانية لعينة من محافظي الحسابات في الجزائر

إعداد الطالبين:

- **سيد أحمد ملوان**
- **عبد الجليل تامري**

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
أ.د. عبد الغاني بن حامد	أستاذ محاضر ب	المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
د. زبير سعداني	أستاذ محاضر ب	المركز الجامعي إيليزي	مشرفا
د. مولود مرحوفي	أستاذ محاضر ب	المركز الجامعي إيليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية:2024/2023

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي المقاوم الشيخ آمود بن مختار -إيليزي(الجزائر)

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكادمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وجباية معمقة

أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر

دراسةميدانية لعينة من محافظى الحسابات فى الجزائر

إعداد الطالبين:

- سيد أحمد ملوان
- عبد الجليل تامري

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
أ.د. عبد الغاني بن حامد	أستاذ محاضر ب	المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
د. زبير سعداني	أستاذ محاضر ب	المركز الجامعي إيليزي	مشرفا
د. مولود مرحوفي	أستاذ محاضر ب	المركز الجامعي إيليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية:2024/2023

إهـــداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع:

إلى تلك المرأة العظيمة التي ربت وعلمت، إلى التي لطالما نظرت لعينيها لاستمد منها قوتي لإكمال مسيرتي العلمية، إلى التي رسمت لي طريق النجاح، إلى من أنارت شموعي ومسحت بدفء يديها دموعي، إلى تلك اليد الطاهرة التي أزالت عن طريقي أشواك الفشل، إلى من ساندتني عند ضعفي وهزالي، إلى أغلى إنسان لي: أمي، ثم أمي، ثم أمي الغاليةأطال الله في عمرها وحفظها ورعاها.

إلى من علمني الصبر والمثابرة، إلى منبع آمالي، إلى من انتظر هذه اللحظة الجميلة ورافقني بدعواه، إلى أعز إنسان في الوجود، أبي الغالي

إلى أجمل وأغلى ما منحتني الدنيا، إلى من رافقوني مسيرة الحياة، إخوتي، إلى جميع الأهل والأقارب.

سيد أحمد ملوان

إهـــداء

إلى التي صبرت في حملي، وعانت لأجلي ربيع عمري وزهرة حياتي

إلى التي يضحك قلبي وتدمع عيني ويهتز فؤادي لنطق اسمها إليك أمي الحبيبة

إلى من رباني على طرق الإسلام، و أرشدني إلى طريق السلام، وعلمني آداب الكلام ومجالسة أصحاب البيان وبتشجيعه لي وبفضله نلت الشهادة

إلى من قاسموني رحم أمي وحب وحنان أبي إخوتي

إلى أقاربي وأهلي دون استثناء كل واحد باسمه

إلى كل إنسان عزيز على قلبي وإلى أصدقائي وعائلتي الثانية زملاء الدراسة كلهم دون استثناء، أدامنا الله رفقة

إلى كل طالب علم، إلى كل من علمني حرفا، إلى كل من وسعتهم ذاكرتي و لم تسعهم مذكرتي

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي و تعبي المتواضع

عبد الجليل تامري

شكر و عرفان

نشكر المولى عز و جل الذي وهبنا التوفيق و السداد و الثبات ووفقنا في إتمام عملنا هذا، فالحمد لله حمدا كثيرا، طيبا، مباركا فيه....

نتقدم بجزيل الشكر و الامتنان و التقدير إلى الأستاذ الدكتور **"سعداني زبير"** على تفضله في الإشراف على هذا العمل و إنهاءه على أحسن وجه، شاكرين له على النصائح و الملاحظات و التوجيهات القيمة التي سطرها لإثراء هذا العمل على أحسن صورة.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء اللجنة كل باسمه لقبولهم مناقشة هذه المذكرة.

ولا ننسى أيضا كافة أساتذة جامعة ايليزي و إلى كل من علمني حرفيا طبلة مساري الدراسي.

الشكر الموصول إلى كل ممارسي مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر على حسن استقبالهم و تعاونهم.

جزاكم الله خيرا

فهرس

المحتوى	الصفحة
اهداء	II
شكر و تقدير	IV
فهرس المحتويات	V
فهرس الجداول	VII
فهرس الأشكال	IX
قائمة الملاحق	X
مقدمة	أ – د
الفصل الأول: الاطار النظري ودراسات سابقة	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار العلمي والعملي لتدقيق الحسابات	**03**
المطلب الأول: مدخل لتدقيق الحسابات	03
المطلب الثاني: تنظيم مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الدولي والوطني	09
المطلب الثالث: الإطار العملي لعملية تدقيق الحسابات في الجزائر	28
المبحث الثاني: الاطار العام لأدلة الاثبات في تدقيق الحسابات	**32**
المطلب الأول: تعريف وأنواع أدلة الاثبات	32
المطلب الثاني: وسائل الحصول على أدلة الاثبات والعوامل المؤثرة عليها	35
المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات	36
المبحث الثالث: الدراسات السابقة ومناقشتها.	**38**
المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية	38
المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية	44
المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة	46
خلاصة	48

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد	50
المبحث الأول: الطريقة والأدوات	**51**
المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية	51
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	55
المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة	56
المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية	**63**
المطلب الأول: خصائص أفراد عينة الدراسة	63
المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها	68
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	81
خاتمة	86
المراجع	91
ملاحق	
الفهرس	

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
1.1	مميزات الدراسة الحالية بالمقارنة بالدراسات السابقة	
1.2	مقياس ليكارت الخماسي	51
2.2	يبين الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبانة	53
3.2	يوضح صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية التخطيط لعملية التدقيق	57
4.2	يوضح صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية التدقيق.	58
5.2	يوضح صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء إعداد تقرير التدقيق.	60
6.2	الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية لفقرات الاستبيان	61
7.2	يبين نتائج ألفاكرومباخ	62
8.2	نتائج اختبار كولموجروف-سمرنوف	62
9.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	63
10.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن	64
11.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	65
12.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي	66
12.3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	67
14.2	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية تخطيط التدقيق	69
15.2	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية التدقيق.	73
16.2	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء إعداد تقرير التدقيق	77
17.2	نتائج اختبار (T-Test) للفرضية الأولى	81
18.2	نتائج اختبار (T-Test) للفرضية الثانية	82
19.2	نتائج اختبار (T-Test) للفرضية الثالثة	83

رقم	عنوان الشكل	الصفحة
1.1	معايير المراجعة المتعارف عليها	08
1.2	نموذج الدراسة	52
2.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	64
3.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن	65
4.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	66
5.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي	67
6.2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	68

قائمة الملاحق

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	قائمة المحكمين	97
02	استمارة الاستبيان	98
03	مخرجات الاستبيان	101

مقدمة

في ظل الانفتاح الاقتصادي الذي يشهده العالم وتطور الشركات وتفرعها عبر الدول وزيادة الطلب على المعلومات المحاسبية الصادقة والدقيقة من قبل المستخدمين ، أولت العديد من دول العالم اهتماما كبيرا لمعايير التدقيق في السنوات الأخيرة، ويرجع هذا الاهتمام إلى الحاجة الملحة والمستمرة من قبل الهيئات المهنية لتلبية حاجات مستعملي المعلومات المحاسبية، الأمر الذي دفع بالهيئات الدولية إلى وضع معايير تدقيق دولية (ISA)بهدف توحيد ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على الصعيد الدولي، وفي مقدمتها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، الذي قام بإصدار مجموعة من المعايير بهدف تطوير مهنة المراجعة وتمكين المدققين بالوفاء بمسؤولياتهم من خلال توفير إطار مرجعي لهم ، يستند عليه عند القيام بمهامهم.

ونظرا للتحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر المتمثلة في التوجه نحو سياسة اقتصاد السوق وتأثر هذه الأخيرة بالبيئة الخارجية العالمية المحيطة بها، أضحى من الضروري إدخال تعديلات جديدة على مهنة المحاسبة والتدقيق مما يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية من جهة، ومعايير التدقيق الدولية من جهة أخرى، وتجلت هذه التعديلات في صدور النظام المحاسبي المالي SCF سنة 2007، والقانون 10-01 المتعلق بالمهن المحاسبية الثلاث، وتبعته مراسيم تنفيذية أخرى متعلقة بتحديد الهيئات المشرفة على سير مهنة المحاسبة وتنظيمها وكيفية ممارستها، وصولا إلى إصدار المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية (NAA) في فيفري 2016 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) ثم بعد ذلك صدرت معايير التدقيق أخرى، وهذا قصد رفع الأداء المهني لممارسة المهنة الجزائرية لمواكبة المستوى الدولي.

وبالرغم من تأخر الجزائر في إصدار هذه المعايير بالنظر إلى البلدان العربية الأخرى لمواكبة الأداء العالمي في ممارسة مهنة التدقيق ولاسيما التدقيق الخارجي، إلا أن الأمر الذي بات يشكل تساؤلا واستفهاما كبيرين هو مدى تطبيق محافظي الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لغاية اليوم.

وسعي من الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر الى توفير ارشادات وأساليب لمدققي الحسابات حول جمع أدلة الاثبات ومحاولة تحسين عمله، وبالنظر لمحتوى هذه المعايير نجد أن المشرع أكد على أن هذه المعايير يمكن تطبيقها في مختلف مراحل عملية التدقيق كونها تساهم في توجيه عمل المدقق في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق.

اشكالية الدراسة

وبناءاً على ما سبق، يمكن بلورة إشكالية بحثنا على النحو التالي:

- ما هو أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر ؟

وتنبثق من الإشكالية المطروحة، عدة تساؤلات فرعية، كما يلي:

- هل يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق؟
- هل يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على تنفيذ عملية التدقيق.؟
- هل يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على إعداد تقرير التدقيق؟

فرضيات الدراسة:

للاجابة على الاشكالية الرئيسية للدراسة والأسئلة الفرعية لها، تم صياغة الفرضيات الأتية:

- يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق.
- يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على تنفيذ عملية التدقيق.
- يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على إعداد تقرير التدقيق.

أهمية الدراسة

تعد معايير التدقيق الجزائرية بصفة خاصة الضوابط والقواعد والأسس التي تحدد وترسم معالم ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، لذا تتطلب اهتماما بالغا من طرف مدققي الحسابات وتستوجب منهم التفاتة خاصة بهدف الفهم الجيد والتشريح المعمق لها وذلك بغية الارتقاء بمهنة التدقيق إلى مستوى تطلعات البيئة المحيطة والمتعاملة مع هذه المهنة سواء، ومن هنا تبرز أهمية بحثنا ابراز مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات في تحسين أداء ممارسي مهنة التدقيق.

أهداف الدراسة

اضافة الى الاجابة على الاشكالية الرئيسية للدراسة واختبار صحة الفرضيات، تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على واقع مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر.
- ابراز مدى دراسة ممارسي مهنة تدقيق الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات.
- ابراز مدى التزام ممارسي مهنة تدقيق الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات أثناء عملية التدقيق.
- التعرف على مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات في تحسين الأداء المهني للممارسي مهنة تدقيق الحسابات.

مبررات اختيار الموضوع

هناك العديد من المبررات التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع، منها ما هو ذاتي، ومنها ما هو موضوعي، ونلخص هذه المبررات فيما يلي:

- الميولات الشخصية لمواضيع تدقيق الحسابات.
- حداثة الموضوع بالنظر الى الدراسات التي تناولته والكيفية التي عولج بها وهذا في حدود ما اطلعنا عليه.
- محاولة توسيع المعرفي للموضوع.
- قلة الأبحاث والدراسات المتعلقة بدراستنا.
- موضوع البحث في صلب تخصصنا ويخدمه.

منهج الدراسة:

نتيجة لطبيعة الأهداف التي تسعى هذه الدراسة الوصول إليها، وبناء على الإشكالية المطروحة، ارتأينا الاعتماد على المنهجين التاليين:

1. **المنهج الاستنباطي:** في تكوين الخلفية النظرية للموضوع، من خلال استخدام الأسلوب الوصفي والتقريري لمناسبتهما لعرض الظاهرة كما يصورها الواقع، استنادا إلى مسح مكتب متنوع باللغتين العربية والأجنبية، تضمن الكتب، الأطروحات والرسائل الجامعية، المجلات الدورية، الملتقيات العلمية.
2. **المنهج التحليلي:** فقد تم اعتماده في تكوين منهجية الدراسة التطبيقية من التصميم إلى التنفيذ ثم التحليل من خلال:

- المقابلات الشخصية مع أفراد عينة الدراسة
- الاعتماد على الاستبيان لدراسة الحالة من خلال استطلاع أراء المبحوثين .
- استخدام أساليب وأدوات إحصائية لتحليل ومعالجة البيانات للإجابات على تساؤلات الدراسة .

حدود الدراسة:

تتحدد نتائج هذه الدراسة، بما يأتي:

- **الحدود المكانية:** أجريت الدراسة على مستوى الجزائر.

- **الحدودة الزمنية:** تنحصر نتائج الدراسة في واقع المرحلة التي جرى فيها البحث الميداني، والتي جرت 12 فيفري2024 الى غاية 15 ماي2024.

صعوبات الدراسة

- نقص الدراسات السابقة حول موضوع دراستنا.
- صعوبة الوصل الى عينة الدراسة.

هيكل الدراسة

من أجل الإلمام بجميع عناصر الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى الفصول التالية:

- **الفصل الأول:** والذي كان تحت عنوان الاطار النظري والدراسات السابقة وقد خصص هذا الفصل للإلمام بالإطار النظري لمتغيرات الدراسة حيث تم التطرق فيه من خلال ثلاث مباحث، حيث شمل المبحث الأول الاطار العلمي والعملي لتدقيق الحسابات، أما المبحث الثاني فقد تناولنا فيه الاطار العام لأدلة الاثبات في تدقيق الحسابات، أما المبحث الثالث فكان حولالدراسات السابقة ومناقشتها.
- **الفصل الثاني:** تحت عنوان الدراسة الميدانية وارتأينا فيه إلى عرض استبيان يقدم لعينة من مدققي الحسابات وكذلك الأساتذة الجامعيين تخصص محاسبة وتدقيق، وتم تحليل نتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss، وشملت هذه الدراسة على مبحثين، المبحث الأول قمنا فيه بتقديم الطريقة والأدوات والمبحث الثاني كان حول نتائج الدراسة الميدانية.

الفصل الأول

الإطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد:

عرفت مهنة التدقيق في الآونة الأخيرة تطورا ملحوظا خاصة في طل غزو الشركات متعددة الجنسيات وانتشارها في عالم المال والأعمال وكذا تطور الإستثمار الأجنبي، بالإضافة إلى كبر حجم المشاريع الاستثمارية والمؤسسات الاقتصادية، الأمر الذي صعب على مالكي هذه المؤسسات إتخاذ القرار الصائب خاصة في ظل الأخطاء التي قد تقع بسبب كثرة المعاملات الإقتصادية وكذلك الفروقات والتناقضات الظاهرة في القوائم المالية بالإضافة إلى نقص مصداقية المعلومات المالية المتواجدة في تلك القوائم ، لذا أصبحت مهنة التدقيق المحاسبي إلزامية على كل المؤسسات الإقتصادية كونها الوسيلة الأساسية للتحقق من مصداقية القوائم المالية وسلامة المركز المالي للمؤسسة.

في إطار تحسين جودة الخدمات المقدمة من مكاتب التدقيق المحلية وتطوير الممارسات المهنية المحاسبية، وتدويل مهنة المحاسبة والتدقيق دوليا قامت الدولة الجزائرية بعدة إصلاحات مست المنظومة الاقتصادية والمحاسبية عامة حيث لم تقتصر على المحاسبة بل شملت حتى مهنة التدقيق نظرا للدور الفعال التي تلعبه المهنة في المنظومة الاقتصادية المحلية وهذا عن طريق إصدار عدة قوانين أهمها القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات المحاسب المعتمد هذا بغية التنظيم الجيد للمهنة ومن أجل تفسير وشرح هذا القانون وتدعيمه تم صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية قصد ضمان السير الحسن للمهنة والارتقاء بها على الصعيد الدولي، وفي إطار ضمان السير الحسن لمهمة المدقق واختصار عاملي الوقت والجهد سعت الجزائر بعد التفكير والدراسة والتحليل إلى إصدار معايير محلية للتدقيق سميت بمعايير التدقيق الجزائرية NAA ليصل عددها 16 معيار.

وبهدف معرفة ماهية تدقيق الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية وخاصة المعايير المتعلقة بأدلة الإثبات تطرقنا إلى هذا الفصل من خلال:

- **المبحث الأول: الإطار العلمي والعملي لتدقيق الحسابات.**
- **المبحث الثاني: الإطار العام لأدلة الإثبات في تدقيق الحسابات.**

المبحث الأول: الإطار العلمي والعملي لتدقيق الحسابات

يعد تدقيق الحسابات من المواضيع المهمة من أنه يحظى باهتمام المنظمات والجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم، كما أن دراسته باتت في مقدمة الدراسات المتقدمة من أجل الوصول إلى الفهم الكافي من خلال الإلمام الجيد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبمعايير التدقيق، ومحاولة تضمينها في التشريعات ذات العلاقة بحيث تنشر لغة مهنية موحدة فيما بين هذه المنظمات والجمعيات، ونظرا لأهمية التي تتمتع بها خدمة تدقيق الحسابات، فقد تنامت الحاجة إلى اعتماد المنظمات على هذه الوسيلة لتحقيق أهدافها، وذلك لما يحققه تدقيق الحسابات لها من كسب الثقة من قبل الجهات الخارجية والداخلية المستخدمة لمعلومات تقارير تدقيق الحسابات.

المطلب الأول: مدخل لتدقيق الحسابات

تنيجة لزيادة الحاجة الى تدقيق الحسابات فقد تغيرت النظرة اليه، فهو يتعبر شكل من أشكال الرقابة ، فمهنة تدقيق الحسابات مهما اختلف نوعها تلعب دور فعال في صيانة وحماية أصول المؤسسة ومساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة.

أولا. مفهوم تدقيق الحسابات

لقد تم تعريف تدقيق الحسابات من قبل العديد من رواد البحث المحاسبي ومن قبل الهيئات والمجالس المهنية، وفيما يلي عرض بعض التعاريف الخاصة بالتدقيق

عرف تدقيق الحسابات بأنه: "فحص بالتأكد يسمح من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالتدقيق يتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفؤ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى سلامة وشفافية القوائم المالية"[1].

فيما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) التدقيق على أنه "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بطريقة موضوعية والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التطابق والتوافق بين هذه النتائج والمعايير المعمول بها، وتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية"[2].

[1]- تامر مزيد رفاعه، **أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص: 15.

[2] -Brenda Porter and other, **Principles of external auditing, john wiley and sons LTD**, great Britain, second edition, 2003, P : 03.

والتدقيق هو عملية منهجية منظمة للحصول على أدلة الإثبات - بشكل موضوعي - المرتبطة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية وتقييمها، بهدف ضمان وجود توافق وتطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المعمول بها وتوصيل النتائج للأطراف المهتمين[1].

ويقصد بالتدقيق: "الفحص الانتقادي المنظم للبيانات والمعلومات المحاسبية المثبتة في السجلات والدفاتر والقوائم المالية للمؤسسة التي تدقق حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة ودقة هذه المعلومات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية والحسابات الختامية التي أعدتها المؤسسة حول نتيجة أعمالها ومركزها المالي عن الفترة التي تناولتها عملية التدقيق"[2].

ثانيا. أهداف وأهمية تدقيق الحسابات

1. أهداف تدقيق الحسابات:

إن تتبع التطور التاريخي لأهداف تدقيق الحسابات ومضمونه المهني يقودنا إلى ملاحظة التغيير الهائل الذي يطرأ على هذه الأهداف و بالتالي المضمون، وبالتالي يمكننا التمييز في أهداف تدقيق الحسابات بين أهداف تقليدية وأخرى حديثة .

- **الأهداف التقليدية للمراجعة**

في بدء ممارسة تدقيق الحسابات كان النظر إليه على أنه وسيلة الهدف منها هو إكتشاف الأخطاء والغش والتزوير والتلاعب الموجود في الدفاتر والسجلات، وأن مهمة المدقق تنحصر فقط على تعقب تلك الأخطاء والعمل على إكتشافها أي التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات[3]. ويمكن يوجه الإجمال حصر الأهداف التقليدية للتدقيق في نواحي عدة أهمها[4]:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فيني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.

[1] -Rick hayesansother,**Principles of auditing: an introduction to international standards on auditing**, pearson education limited, England, second edition, 2005, P: 11.

[2]- عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الطبعة الأولى، الدار النموذجية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2011، ص: 12.

[3]- عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص: 12.

[4]- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص: 14.

- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمؤسسة وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديها.

- **الأهداف الحديثة للمراجعة**

إن الأهداف التقليدية للتدقيق كانت سائدة حتى عام 1897 م عندما قرر القضاء الإنجليزي في بعض أحكامه أن الهدف الرئيسي للتدقيق ليس اكتشاف الأخطاء أو الغش والتزوير والتلاعب في الدفاتر والسجلات وأنه ليس مفروضا على المدقق أن يقوم بعمله وهو يشك في كل ما يقدم إليه من البيانات والمعلومات التي يطلبها ومن هنا بدء شرع المدقق في إبداء رأيه الغني المحايد في تقريره عن صحة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية.

وهو ما يتضح بأن تدقيق الحسابات قد تعدى أهدافه التقليدية المذكورة، إلى أهداف وأغراض أخرى يمكن إبراز أهمها فيما يلي[1]:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المؤسسة .
- تقيم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة."
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية المجتمع.

وقد ساعد على وجود هذه الأهداف مايلي[2]:

- أحكام القضاء وخاصة القضاء الإنكليزي.
- ظهور نظرية الشخصية المعنوية في الفكر المحاسبي.
- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها.

2. أهمية تدقيق الحسابات

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن هذه الأطراف المديرين والمستثمرين

[1]- المرجع السابق، ص: 14.

[2]- عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سابق، ص: 14.

الحاليين والمستقبليين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرهم[1].

إذن تظهر أهمية التدقيق من الأطراف العديدة والمتنوعة التي تعتمد على تقرير المدقق في تلبية احتياجاتها الواسعة وغير المتجانسة من المعلومات، وتعدد وتنوع الجهات والأطراف المهتمة بتقرير المدقق واختلاف طبيعة احتياجات كلا منها تبعا لاختلاف مصالحها وأهدافها، ألزم المدقق بضرورة التعرف على طبيعة تلك الاحتياجات، كي يتسنى له فهم وتصور دوره ومسؤولياته باعتباره الجهة المحايدة التي تقرر مدى عدالة ومصداقية المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية[2].

ثالثا. أنواع تدقيق الحسابات

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق إلى أنه يظهر هناك اختلاف في الزاوية التي ينظر إليها التدقيق، ومستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع وعليه يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى[3]:

1. **من حيث نطاق عملية تدقيق**

- **تدقيق كامل:** يقوم المدقق بالفحص الكامل للأنشطة بنسبة 100% دون استثناء؛
- **تدقيق جزئي:** وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض الأنشطة دون غيرها.

3. **من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق**

- **تدقيق نهائي:** قيام المدقق بالتدقيق بعد إنتهاء الأعمال التدقيق على نتيجة الأعمال.
- **تدقيق مستمر:** يقوم المدقق بتدقيق الأنشطة طوال الفترة.

4. **من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق**

- **تدقيق داخلي:** نشاط داخلي مستقل ينشأ داخل المنشأة تابع للمنشأة هدفه الحكم علىالكفاية والفعالية الاقتصادية لنظام الرقابة الداخلية.
- **تدقيق خارجي:** نشاط خارجي يقوم بالتدقيق على نتيجة الأعمال المحاسبية هدفه إبداء الرأي في عدالة البيانات المالية.

---

[1]- خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014، ص: 09.

[2] - عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011، ص: 12.

[3]- خلف عبد الله وردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص: 53-54.

5. **من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق**

- **تدقيق إلزامي:** القيام بعمل التدقيق بناءاًعلى نص قانوني؛
- **تدقيق اختياري :** القيام بعمل التدقيق فيما يعمل طلب أصحاب المنشاة دون إلزام قانوني وهو أمر اختياري.

6. **من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولين في التنفيذ**

- **تدقيق عادي:** هدفها التأكد من صحة البيانات المالية وإبداء الرأي بعدالتها.
- **فحص لغرض معين:** هدفها البحث عن حقائق معينة للوصول على نتائج معينة.

رابعا. معايير التدقيق المتعارف عليها.

هناك ثلاث معايير لممارسة مهنة محافظ الحسابات وهي كالآتي:

1. **معايير عامة:**

- يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع أو كمراجعين.
- يجب أن يتوفر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل حياد في الإتجاه الذهني.
- يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء المراجعة وإعداد التقرير.

2. **معايير العمل الميداني:**

- يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحوٍ ملائم.
- يجب التوصل إلى فهم كافٍ للرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى الإختبارات التي يجب القيام بها.
- يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في القوائم المالية محل المراجعة.

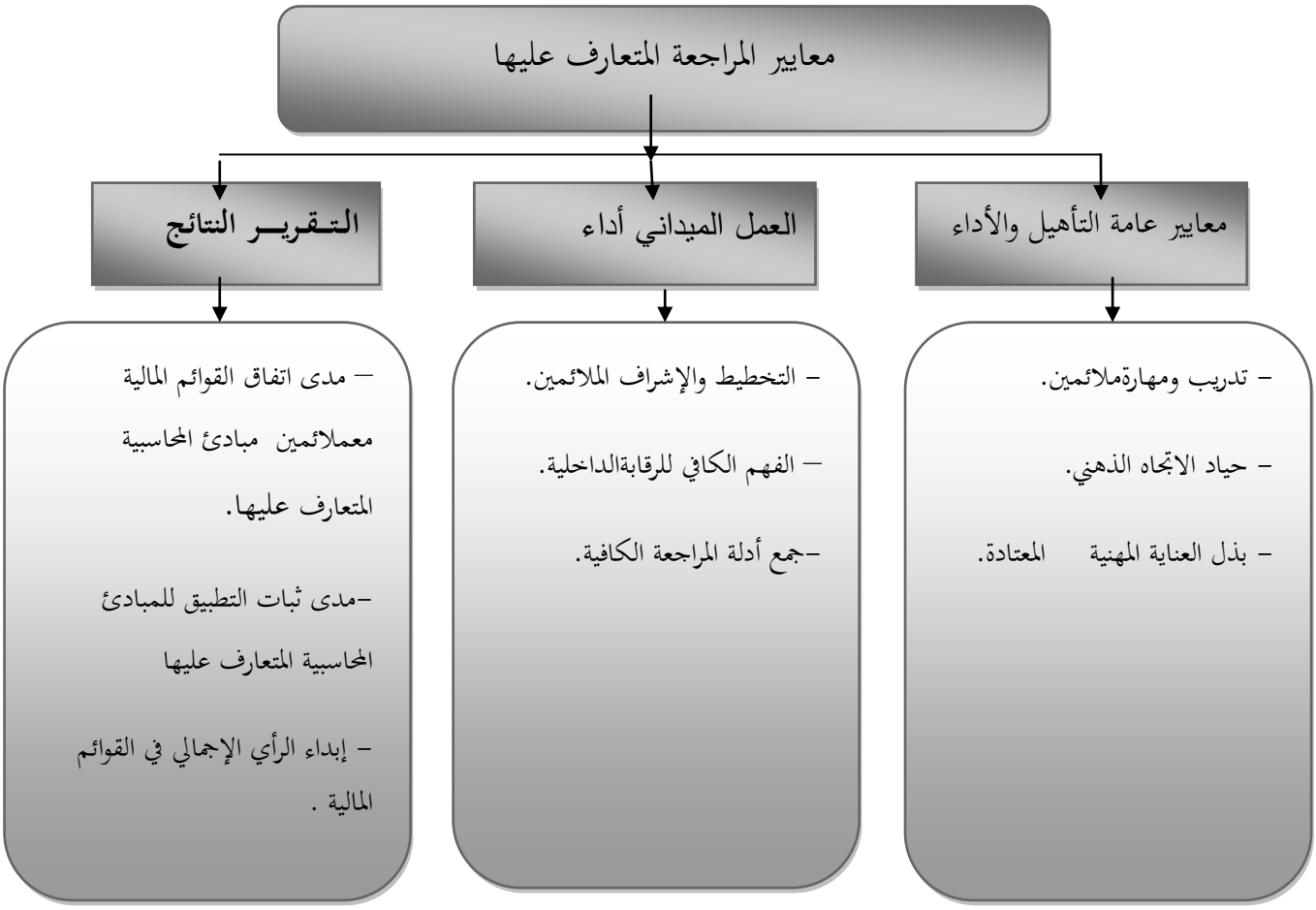
3. **معايير التقرير:**

- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة عليها.
- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير المراجعة يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافياً.

- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي[1].

وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك، وعندما يقترن اسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير، يجب أن يحدد في التقرير على نحوٍ قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع وإلى درجة مسؤوليته، وهذا ملخص بين معايير المراجعة المتعارف عليها[2].

الشكل رقم (1.1): معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 42.

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، 2002، ص 41.

[2] المرجع نفسه، ص 41.

المطلب الثاني: تنظيم مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الدولي والوطني

بالنظر لأهمية التي تكتسيها عملية تدقيق الحسابات، فقد أدى الى محاولة ارساء قواعد ومعايير يمكن مشاركتها وتطبيقها على الصعيد الدولي والمحلي، وبغية الى توحيد الى توحيد ممارسات واجراءات عملية تدقيق الحسابات لتوحيد نتائجها.

أولا. تنظيم مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الدولي

1. الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الدولي

في سنة 1977 تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لتعزيز مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم، حيث انشأ الاتحاد مجموعة من المجالس واللجان المنبثقة عنه الوضع المعايير والمبادئ التوجيهية الدولية من بين هذه اللجان لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) والتي كلفت بموضوع ونطاق مراجعة القوائم المالية، رسائل الالتزام، توجهات التدقيق العام وفي سنة 1991 تم ترميز المبادئ التوجيهية للجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) كمعايير تدقيق دولية (154) ، وفي سنة 2001 تم إعادة تشكيل هذه الجنة لتصبح مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي(IAASB) ، وفي سنة 2004 بدأ مجلس معايير التدقيق الدولي (IAASB) في مشروع (CLARITY) وهو برنامج لتحسين وضوح معايير التدقيق الدولية وإلى غاية يومنا هذا مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) هو المكلف بإصدار تعديل وتوضيح معايير التدقيق الدولية[1].

2. تعريف معايير التدقيق الدولية

يوجد العديد من التعاريف التي تناولت معايير التدقيق، حيث تعرف على أنها " مقاييس واضحة تستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق والحكم على الجدوى منها[2]، أو أنها " إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة التدقيق[3].

كما يرى البعض بأن معايير التدقيق هي قوانين وأنظمة وإجراءات موضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق[4].

---

[1]- خلايفية ايمان، جاوحدو رضا، **التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية**، مجلة معارف، المجلد 14، العدد 01، جامعة عنابة، 2019، ص ص: 463-464.

[2]- التهامي طواهر، صديقي، مرجع سابق، ص: 37.

[3]- ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص: 40.

[4]- هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنسر، عمان، 2004، ص: 30.

وكذلك يرى آخرون بأنها تمثل أنماط السلوك أو مقاييس الأداء التي يجب على المدققين الخارجين الحياديين الالتزام بها عند تنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية، وبعبارة أخرى هي المقاييس التي في ضوئها يتم تقييم العمل الذي قام به المدققون وهي تعبر عما هو واجب تحقيقه والوسائل المستخدمة لإتمام ذلك، وتتميز تلك المعايير بأنها تمثل مقاييس للحكم على أداء المدقق، كما أنها متعارف عليها بين أعضاء المهنة، كما أنها تعبر عن أداء المدقق العادي الذي يبذل العناية المهنية المعقولة" [1].

من التعاريف السابقة يمكن القول أنه مهما كانت الجهة المصدرة لمعايير التدقيق ومهما كانت طبيعتها نموذج أو إرشادات أو مقاييس أو قوانين أو أنظمة، فأنها تختلف عن طرق التدقيق" إذ أن هذه الأخيرة تعني الأساليب التي تجمع بها الأدلة والقرائن وهي جزء فقط من عملية التدقيق.

3. عرض معايير التدقيق الدولية

سنتناول في هذا الفرع أهم إصدارات معايير التدقيق الدولية بالإضافة إلى أهدافها وأهميتها وخصائصها كذلك ستحاول معرفة أساليب تلقيها، قد تمكن الاتحاد الدولي للمحاسبين من إصدار مجموعة معايير التدقيق الدولية وقد وصل عددها حتى نهاية فبراير سنة 1989 إلى 27معيارا ، فيما يلي بيان لها[2].

المجموعة الأولى: معايير المبادئ العامة والمسؤوليات

خصص لهذه المجموعة المعايير من 200 إلى 299، وهي تشمل على الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق، وفقا لمعايير التدقيق الدولية، والموافقة على شروط التكليف بخدمات التدقيق، وكذا رقابة الجودة التدقيق البيانات المالية ووثائق التدقيق، وكذا مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بعمليات الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية ومراعاة القوانين والأنظمة عتاد تدقيق البيانات المالية، الاتصال مع أولائك المكلفين بالحكومة وأيضا الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحكومة والإدارة وهي:

- أهداف ومجالات تدقيق الحسابات
- كتاب تكليف مدقق الحسابات
- المبادئ الأساسية في التدقيق[3]

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص: 43.

[2]- أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى انكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011،، ص 72.

[3]- بن جبور سهيلة، **واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة ماستر**، كلية العلوم الاقتصادية والتجاريةوعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2018،، ص: 39.

المجموعة الثانية: تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء

وتشمل على المعايير من 300 إلى 499 وتضم 6 معايير دولية وفي التخطيط لتدقيق البيانات المالية وتحديد مخاطر وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها وكذا الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق واستجابة التدقيق للمخاطر المقيمة، وأيضا اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية، وتقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق وهي :

- التخطيط.
- الاعتماد على عمل مدقق آخر.
- دراسة وتقييم النظام المحاسبي والضوابط المرتبطة به.
- رقابة الجودة في أعمالالتدقيق[1].

المجموعة الثالثة: أدلة التدقيق

وتحتوي هذه المجموعة على 11 معيار تتعلق بالقواعد والإرشادات التي تتعلق بكمية ونوعية أدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها عند تدقيق القوائم المالية، والإجراءات اللازمة الحصول عليها، والاعتبارات التي يجب أخذها بعين الاعتبار بالنسبة لبعض البنود المهمة، كالمخزون والمادتين، والاستثمارات طويلة الأجل والمعلومات الخاصة بقطاعات المنشأة والدعاوي الفضائية، وتوفر هذه المجموعة أيضا القواعد والإرشادات المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية عندما يتم تدقيق القوائم المالية للمرة الأولى، أو عندما تكون القوائم المالية الخاصة بالسنة السابقة قد تم مدققتها معرفة مدقق آخر، وكذلك القواعد والإرشادات المتعلقة باستخدام الأساليب التحليلية وأسلوب العينات خلال تدقيق القوائم المالية بالإضافة إلى القواعد الخاصة بتدقيق التقديرات المحاسبية، كما تقدم هذه المجموعة القواعد والإرشادات المتعلقة بمسؤوليات المدقق عن تدقيق العمليات مع الأطراف وهي:

- أدلة الإثبات في التدقيق.
- التوثيق.
- الاعتماد على المدقق الداخلي.
- الغش والخطأ.

[1]- منشرات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين**، الجزء الأول، مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، نيويورك، 2013، ص: 34.

المجموعة الرابعة: الاستفادة من عمل الآخرين

وتضم هذه المجموعة ثلاث معايير من 600 إلى 699 وتتكون من القواعد والإرشادات التي على المدقق إتباعها عند استخدامها لعمل مدققي العنصر وكذا استخدام العمل المدققين الداخليين وكذا مدقق خبير وهي :

- الاستفادة من عمل مدقق أخر.
- مراعات المدقق الداخلي.
- استخدام مدقق خبير[1].

المجموعة الخامسة: نتائج وتقارير التدقيق

وتضم هذه المجموعة خمس معايير من 700 إلى 799 وتشمل على إعداد مدقق الحسابات التقارير حول البيانات المالية والتعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل ومسؤولية مدقق الحسابات فيما يتعلق

بالمعلومات المقارنة والمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية تدقيق

المجموعة السادسة: المجالات المتخصصة

وتتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير أولها الاعتبارات الخاصة بعمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لإطار الأهداف الخاصة، وثانيها الاعتبارات الخاصة بعملية تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات، أو بنود خالدة في بيان مالي، وأخيرا عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة، وهي:

- الأهمية النسبية وخطر التدقيق.
- تدقيق البيانات التقديرية في المحاسبة.
- فحص المعلومات المالية المتوقعة [2].

[1]- رشيدة خالدي، **دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2016، ص: 39.

[2]حازم هاشم الألوسي، **الطريق الى علم المراجعة والتدقيق**، الجزء الأول، دار الجامعة المفتوحة، ليبيا، 2003، ص 99

ثانيا. تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر

1. التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر

عرفت مهنة المراجعة في الجزائر عدة تغيرات، وعليه سيتم استعراض أهم المراحل التي مرت بها من خلال التطرق للتشريعات والأنظمة الصادرة أثناء كل فترة.

الفترة من 1969 إلى 1979: لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة بالجزائر سنة 1969، حسب ما أشار إليه الأمر 69-107 المؤرخ في 31-12-1969[1] المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية من أجل تأمين حق الدولة فيها، حيث نصت هذه المادة على أنه " يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعين مدققي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري في المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم.

وعليه يمكن القول بأن الوزير المكلف بالتخطيط هو الذي يعين المراجع بهدف مراقبة المؤسسات الوطنية والمؤسسات العمومية الاقتصادية بغرض التأكد من مصداقية الحسابات وتحديد الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة مما يمكن من ضمان حقوق الدولة فيها.

كما حدد المرسوم 70-173المؤرخ في 16-11-1973مهام وواجبات مدقق الحسابات واعتبر هذا الأخير كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين:

- المراقبين العامين للمالية.
- مراقبو المالية.
- مفتشو المالية.

كما أوكلت للمدققين المهام التالية[2]:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة وغير مباشرة على تسيير المؤسسة.
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 110، المؤرخة في 30-12-1969، المتعلقة ببالقوانين والأوامر، ص: 1802.

[2] الأزهر عزة، **واقع ممارسة المراجعة بالجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص: 20.

- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

في سنة 1975 ثم إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة (CSTC) بمرسوم رقم 71-82المؤرخ في 29-12-1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، حيث تعرض إلى تحديد اختصاص كل منهما في المواد من (المادة 04 إلى غاية المادة 09)، و شروط ممارسة المهنة في المواد من (المادة 13 إلى غاية المادة 12)، وكيفية ممارسة المهنة في المواد من (المادة 13 إلى غاية المادة 21)، وتطرق إلى تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وتسييره في المواد من (المادة 22 إلى غاية المادة 60)[1]، وكانت من بين مهامه تحضير المخطط المحاسبي الوطني وضمان تنظيم مهنة المحاسبة.

ما يمكن قوله خلال هذه الفترة أن مهنة تدقيق الحسابات عرفت تذبذبا نتيجة لغياب سياسة واضحة لتكوين مدقق الحسابات، وأيضا لوجود الثغرات في تعريف القانون نفسه لهذه المهنة. سيتم ذكر أهم النقائص التي عرفتها المهنة خلال هذه الفترة فيما يلي[2]:

- غياب الاستمرارية في تدقيق الحسابات، بسبب نقص الإمكانيات بنسبة كبيرة في المؤسسات الواجب تدقيقها.
- عدم توفر الشفافية في تحديد مقاييس وشروط الالتحاق بالمهنة.
- امتداد المرسوم 70-173 للمجالات التي يشملها مراجعة الحسابات والتي عادة ما تتضمن مهام متناقضة وغير متلائمة بالنظر إلى المعايير المعروفة دوليا.
- مدة عهدة المراجع غير محددة.

الفترة من 1980 إلى 1989: أدت إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية في بداية الثمانينات إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات العمومية، مما أجبر المشرع الجزائري على سن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة وكان ذلك بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01-03-1980 [3]المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، في مادته رقم 05 نص على أن " مجلس المحاسبة يراقب مختلف المناسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها

[1] مقراني عبد الكريم، قمان عمر، **أهمية الاصلاحيات المتعلقة بمهنة التدقيق في الاشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و14 ديسمبر،جامعةخميس مليانة،2011، ص: 07.

[2] سهام محمد السويدي، **دراسة تحليلية لمستقبل المعايير المحاسبية الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2011، ص ص: 110-111.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43، المؤرخة في 01-03-1980، ص: 1507.

ومصداقيتها ". هذا القانون الذي ألغي صراحة المادة 39 من الأمر79-107 من قانون المالية لسنة 1970، وضمنيا المرسوم 70-173 المتعلق بمهام وواجبات مراجع الحسابات حيث أعطى القانون 80-05 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على المؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكون وضعها القانوني. ، لقد تميزت هذه الوضعية بوجود مراجع الحسابات في المؤسسات العمومية، وكانت ذات أساس قانوني ،تبرز أن هذه المهمة تعيش فترة فراغ قانوني فيما يتعلق ب[1]:

- شروط التعيين.
- المهام والواجبات.
- المسؤوليات وبصفة عامة القانون الأساسي لمراجعي الحسابات.

واستمر هذا الفراغ القانوني إلى غاية 1984 بصدور قانون المالية لسنة 1985، حيث تنص مادة 196 منه على أنه " يتم تعيين مراجعي للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو هيئة عمومية لحصص من رأسمالها الاجتماعي".

في سنة 1988 ثم إصدار القانون رقم 88-01المؤرخ في 12-01- 1988المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث ركز هذا القانون على حتمية إعادة تنظيم كامل للمراجعة بهدف تجنب التناقضات التي من المحتمل عدم توافقها مع الإصلاحات الملتزم بها من طرف السلطات العمومية حين ذاك[2].

كما أوجب هذا القانون ضرورة تواجد المراجعة الداخلية بمختلف المؤسسات العمومية، وركز على أهمية تعدد أشكال المراجعة حيث أولى خصوصية للقانون الأساسي للمدققين واشترط[3]:

- مزاولة المهنة من طرف مهنيين مستقلين.
- التفرقة بين التدقيق القانوني وتقييم التسيير.

إن هذا القانون حرر المؤسسات العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي.

حيث يلزم هذا الشكل من التنظيم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح بمزاولة الرقابة على هذه المؤسسات[4].

---

[1] بن نعمة سليمة، **النظام المحاسبي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية حالة الجزائر**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2018، ص: 71.

[2] سهام محمد السويدي، مرجع سابق، ص: 113.

[3] خليفة أحمد، حسين منال، **مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر**، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و14، ديسمبر 2011، ص: 07.

[4] الأزهر عزة، مرجع سابق، ص: 21.

تنص المادة 40 منه على أنه "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين أنماط تسييرها بصفة دائمة"[1].

الفترة من 1990 إلى 2010: خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، ويظهر ذلك من خلال النصوص التشريعية التالية:

- القانون 91-08 المؤرخ في 27-04-1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية، حيث تم جمع ثلاثة تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين[2].
- ثم توالت عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمهنة ولعلى أهمها ما يلي:
- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين وحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- القرار المؤرخ في 07-11-1994 المتعلق بتحديد سلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن المهام العادية لهم والمحددة من طرف القانون وفق شروط وأسس منها عدد الساعات المخصصة لمحافظ الحسابات في إطار المهام العادية، كما حدد كيفية دفع أتعاب محافظ الحسابات [3].
- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15-04-1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم قواعد أخلاقية المهنة المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات وللمحاسبين المعتمدين[4].
- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-09-1996تم من خلاله إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) كهيئة استشارية لدى وزارة المالية والذي يهتم بشؤون البحث والتطوير في مهنة المحاسبة.

---

[1] Faizsaidj, **méthodologie et cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne**, revue nouvelle économie, revue scientifique semestrielle éditiée par le laboratoire de l'économie numérique en Algerie, université de khemismiliana, Algerie, N11, Vol 02, 2014, P:22.

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، المؤرخة في 01-05-1991، ص: 651.

[3] وزارة المالية، **مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة**، مديرية التحديث وضبط مقاييس المحاسبة، الجزائر، 1998، ص: 03.

[4] مقراني عبد الكريم، قمان عمر، مرجع سابق، ص: 08.

- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 130-11-1996 والمتضمن كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي.

- المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01-12- 1997المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20. القرار المؤرخ في 28-03-1998 المتعلق بتحديد كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1].

- المقرر المؤرخ في 24-03-1999 والذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي تحددها اللجنة الخاصة[2].

- المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04-06- 2006حيث أوكلت لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الاستثمارات في المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، حيث تنص المادة 05 على أنه: " تنجز إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أو قيمة التعويض التي يحددها خبير تعينه المؤسسة أو الهيئة المعنية، يعرض الخبير المؤهل تقريرا مفصلا يوضح فيه اختبار طريقة التقييم المستعملة والنتائج المترتبة عنها "[3].

- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 04-06-2006 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، قرر المشرع بموجب هذا القانون إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة، وقرر تفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في القطاع[4].

- المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 26-08-2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة حيث يهدف إلى تتميم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17-07-1995 المتعلق بنفس الأمر.

- المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 27-10-2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق

- المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة[1].

---

[1] عمورة جمال، **ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و14 ديسمبر، 2001، ص ص: 06-07.

[2] وزارة المالية، **مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة**، مرجع سابق، ص: 04.

[3] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 44، المؤرخة في 04-06-2006، ص: 11.

[4] محمد بلبية، **مهنة المحاسبة وهيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل القانون 10-01**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر 2014، ص: 02.

من 2010 إلى 2024: خلال هذه الفترة تمت إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية وتتميز بصدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والذي يهدف الى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[2].

وقد تلى بعد صدور هذا القانون، عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة المراجعة، تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات والمتمثلة في[3]:

- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27-01-2011 والمتعلقة أساسا بالتغيرات التي مست السلطة التي تحكم مهنة المحاسبة في الجزائر وتوضيح الصلاحيات، إذ تم من خلالها، تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد سيره، وكذا تحديد تشكيلة المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتحديد صلاحياتها وقواعد سيرها، كما تم تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة.
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 16-02-2011 والمتعلقة عموما بكيفيات تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب وكذا تحديد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة خبير محاسب كما تم التطرق من خلال تلك المراسيم إلى كيفيات تحديد المهمة التضامنية لمحافظي الحسابات.
- صدور مراسيم تنفيذية أخرى بين ماي 2011 وأفريل 2013، منها ما تعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات، ومنها ما تعلق بالتربص المهني، والأخطاء التدريبية وعقوباتها، ومنها ما تعلق بتنظيم امتحان شهادة الخبير المحاسب.
- صدور قرارات ومقررات بين جوان 2013 وأكتوبر 2018، منها ما حدد محتوى تقارير محافظ الحسابات وكيفيات تسليمها ومنها ما جاء بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

---

[1] سفاحلو رشيد، **أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة في ظل تبني المعايير الدولية للمحاسبة**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة شلف، 2017، ص: 163.

[2] المرجع نفسه، ص: 163.

[3] حميداتو صالح، بوقفة علاء، **واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل اصلاح النظام المحاسبي**، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 05-05-2013.

2. الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر

بصدور القانون 10-01 تم تصفية المصف الذي جاء به القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 وتعويضه بالهيئات جديدة والتي سوف نتطرق اليها من خلال هذا المطلب.

- **المجلس الوطني للمحاسبة**

- **تعريفه:** المجلس جهاز استشاري ذو طابع وزاري يقوم بالتنظيم والإشراف على مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر[1].

- **نشأة وتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:**تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب أحكام المادة 04 من القانون رقم 10-01 المذكور أعلاه والتي تنص على أنه ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويضم ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل،وحددت المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11-24 أعضاء المجلس الذين يرأسهم الوزير المكلف بالمالية أو ممثله[2]، وهم كالآتي[3]:

- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء، ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية، ممثل الوزير المكلف بالتجارة، ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي، ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني، ممثل الوزير المكلف بالصناعة.

- رئيس المفتشية العامة للمالية، المدير العام للضرائب، المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.

- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر، ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة،وممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.

- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمحاسبة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .

- ثلاثة (03) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

---

[1] بن عيسى خيرة، **دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ افصاح وشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**،مجلة الهقار للدارسات الاقتصادية، العدد 03، جامعة معسكر، 2018، ص: 71.

[2] خلايفية ايمان، جاوحدو رضا، مرجع سابق،ص: 462.

[3] لخذاري عبد الجليل، **أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2019، ص: 170.

كما تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة خمس (05) لجان متساوية الأعضاء وهي لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية.

- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة:**في إطار التنظيم الجديد للمهنة أعطى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة دورا معتبرا متمثلا في مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية بصفة عامة وذلك على النحو الآتي:

- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد:**يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الاعتماد المهام الآتية[1]:

✓ استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.

✓ تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.

✓ استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها.

✓ تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها.

✓ استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي:**يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي المهام الآتية[2]:

✓ جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.

✓ تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية

✓ اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.

✓ دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.

[1] المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

[2] المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وسيره.

- ✓ المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- ✓ متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- ✓ متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- ✓ تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:**يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام الآتية[1]:

- ✓ المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
- ✓ المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.
- ✓ متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
- ✓ متابعة وضمان تحيين العناية المهنية.
- ✓ إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.
- ✓ مساعدة هيئات التكوين من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.
- ✓ تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
- ✓ القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

- **المصف الوطني للخبراء المحاسبين**

- **تعريفه:** يعتبر المصف الوطني للخبراء المحاسبين ثاني هيئة مشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر بعد مجلس المحاسبة، حيث سوفنتطرق إلى إنشائه ومهامه وتشكيلة وصلاحيات مجلسه[2].

- **إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين:**تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب أحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 المذكور أعلاه والتي تنص على أنه ينشا مصف وطني للخبراء

[1] المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وسيره.

[2] بن عمار كهينة، **المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2013، ص: 94.

للمحاسبيين يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب الذي يخول له القانون ممارسة محافظة الحسابات[1].

- **مهام المصف الوطني للخبراء المحاسبين:** يعتبر المصف الوطني للخبراء المحاسبيين جهاز مهني مكلف في إطار القانون بما يلي[2]:
  - ✓ السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب وحسن ممارستها.
  - ✓ الدفاع عن كرامة أعضائه واستقلاليتهم.
  - ✓ السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
  - ✓ إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها.
  - ✓ إعداد مدونة أخلاقيات المهنة.
  - ✓ إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها.

- **الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات**

- **تعريفها:** تعتبر الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ثالث هيئة مشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر بعد مجلس المحاسبة والمصف الوطني للخبراء المحاسبين، نتطرق إلى إنشائها ومهامها وتشكيلة وصلاحيات مجلسها الوطني.

- **إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب أحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 المذكور أعلاه والتي تنص على أنه تنشأ غرفة وطنية لمحافظي الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون[3].

- **مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** تعتبر الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات جهاز مهني مكلف في إطار القانون بما يلي[4]:
  - ✓ السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها.

---

[1] مرنيش حمدي، **أثر الاصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2018، ص: 99.

[2] المادة 15 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**

[3] زيادي سامي، سعيدي يحيى، **أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر**،مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي 33 (02)، جامعة الجلفة، 2018، ص: 119.

[4] المادة 15 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سابق، ص: 05.

- ✓ الدفاع عن كرامة أعضائه واستقلاليتهم.
- ✓ السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
- ✓ إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها.
- ✓ إعداد مدونة أخلاقيات المهنة.
- ✓ ابداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها.

3. ممارسي مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر

نظرا لأهمية مهنة تدقيق الحسابات حرص المشرع الجزائري كل الحرص على التنظيم الجيد لها، ليكون أداؤها جيد، وهذا ما جاء في القانون 91-08 الصادر في 1991 المتعلق بالمهنة محل الدراسة، وألغي هذا القانون بالقانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، وسنحاول من عرض أساسيات حول تنظيم مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات في الجزائر.

- **الخبير المحاسبي :**

تنص المادة 18 من القانون 10-01 : "يعد خبيرا محاسبا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات ".ويؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون[1].

- **محافظ الحسابات**

تعتبر محافظة الحسابات من أنواع تدقيق الحسابات التي تعد إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض الأنواع من المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، أي أنّ محافظة الحسابات ينصب عملها على الجانب المحاسبي والمالي[2].

كما أنّ هناك عدة تعاريف لمحافظ الحسابات نذكر منها:

[1] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، صادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، المتضمنة القانون 10-01، المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 29 جوان 2010، ص: 155.

[2] - شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012، ص: 93.

يعرف حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي:"يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخصي مارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[1].

"يعتبر محافظ الحسابات شخص يقوم بمراجعة حسابات الشركات لترجمة الوضعية المالية الحقيقية للشركة من خلال إعطاء رأي فني محايد ومستقل حول مصداقية وشرعية المعلومات،حيث يقدم هذا الرأي في شكل تقرير، ولابد من الإشارة إلى أن محافظ الحسابات يجب أن تتوافر فيه صفات ومهارات معينة، وبالتالي فهو مسؤول تجاه الشركة وتجاه جهات أخرى أيضا"[2].

إن التعاريف السابقة أعطتنا صورة واضحة عن محافظ الحسابات، وعليه نستخلص أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة ويقوم بفحص ومراقبة حسابات الشركات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات، من ثم يقوم بإبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير.

- **مهام محافظ الحسابات وفق التشريع الجزائري**

لكي يقوم محافظ الحسابات بأداء مهمته لا بد من إنجازه مجموعة من الأعمال منها: عمليات التدقيق، مراقبة الانتظام والثبات، مراقبة المعلومات، التحقيقات الخاصة والاستثنائية[3].

أما بالنسبة لمهامه فينص القانون التجاري على أن الجمعية العامة العادية تعين محافظ للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مهام دائمة ومهام خاصة[4].

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، صادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، المتضمنة القانون 10-01، المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 29 جوان 2010، ص: 07.

[2]- رفيف خديجة، **مراجعة القوائم المالية المجمعة في ظل اصلاحات مهنة المراجعة في الجزائر ودورها في تفعيل حوكمة المجمعات**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2018، ص: 126.

[3]- مختار مسامح، **واجب الابلاغ عن الأحداث الجنحية من طرف محافظ الحسابات بين الالزام القانوني والالتزام المهني**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، جامعة مسيلة، 2014، ص 48.

[4]- المادة 715 مكرر 03 من القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، 2007، ص188

- **المهام الدائمة:** حسب المادة 23 من القانون 10 - 01، يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية[1]:

✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.

✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.

✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة المراقبة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير، كما يصادق محافظ الحسابات حسب المادة 24 من القانون 10-01 على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار[2].

- **المهام الخاصة:** بالإضافة إلى المهام الدائمة، يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة، وسميت كذلك لأنها مرتبطة بأحداث قد تحدث أو لا خلال وكالة محافظ الحسابات، وعليه التدخل في حالة حدوثها وإعداد تقرير خاص بشأنها، ونلخصها في الآتي[3]:

✓ قرار المؤسسة بزيادة أو تخفيض رأس المال.

✓ الإصدار عن طريق اللجوء العلني للادخارخاصة فيما يخص تحديد سعر الإصدار.

✓ إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت.

---

[1]- مامي علي، **تقييم ورقابة جودة خدمات مكاتب التدقيق على ضوء معايير وارشادات المنظمات الدولية للمهنة-دراسة ميدانية لبعض مكاتب التدقيق في الجزائر**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2017، ص: 130.

[2] المادة 24، القانون 10-01، مرجع سابق، ص 07

[3] عمر شريقي، مرجع سابق، ص 95

- ✓ إصدار قيم منقولة.
- ✓ إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم.
- ✓ عرض تعديل حساب الاستغلال وقائمة حساب النتائج والميزانية.
- ✓ تحويل المؤسسة.
- ✓ مشروع الإدماج أو الانفصال.

4. معايير التدقيق الجزائرية

شرح مختصر للمقرر رقم 23 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية: نصّ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن ثاني إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، وفق هذا المقرر، فقد تمّ وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية وهي كالتالي[1]:

- **المعيار الجزائري للتدقيق 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية:** يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، كما يخص التدقيقات المتكررة وليس عملية التدقيق الأولية التي تتطلب معالجتها على حدّا، أما هدف المدقق وفق هذا المعيار فهو تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية.
- **المعيار الجزائري للتدقيق 500 العناصر المقنعة:**يوضح هذا المعيار مفهوم " العناصر المقنعة " الذي يقصد بها كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن هذه العناصر المعلومات المتضمنة في المحاسبة مثل: دفتر الأستاذ وكل الوثائق الثبوتية كالفواتير والعقود والتي تشكل مصدراً مهماً للعناصر المقنعة.
- **المعيار الجزائري للتدقيق 510 مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية:** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، هذه الأخيرة تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بانها لم تكن موضوع التدقيق، أو تمّ تدقيقها من قبل المدقق السابق.
- **المعيار الجزائري للتدقيق 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية:**يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

[1]-لخذاري عبد الجليل، مرجع سابق، ص ص: 194-195.

شرح مختصر للمقرر رقم 23 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية:

وفق المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، أصدرت الجزائر المجموعة الثالثة من المعايير الجزائرية للتدقيق، ووفق المادة الأولى من هذا المقرر فقد تمّ وضع حيّز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي[1]:

- **المعيار الجزائري للتدقيق 520 الإجراءات التحليلية:** يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، وإلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات التي يتم في نهاية التدقيق.
- **المعيار الجزائري للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال:** يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية، أمّا هدف المدقق وفق هذا المعيار فهو جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال.
- **المعيار الجزائري للتدقيق 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين:** يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروطانتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبيّن لهان وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.
- **المعيار الجزائري للتدقيق 620 استخدام أعمال خبير معيّن من طرف المدقق:** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير ميدان المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير، أمّا هدف المدقق وفق هذا المعيار فهو تحديد الحالات، حيث يقدر ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه وتحديد إذا قرّر استخدام أعمال الخبير الذي عيّنه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات المدقق.

شرح مختصر للمقرر رقم 77 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية: وفق المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أصدرت الجزائر المجموعة الرابعة من المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث تمّ وضع حيز التنفيذ أربع معايير جزائرية للتدقيق وهي[2]:

- **المعيار الجزائري للتدقيق 230 وثائق التدقيق:** يعالج هذا المعيارالمسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.

---

[1]- بن يوسف مريم، **مدى تأثير محافظ الحسابات على حوكمة الشركات-دراسة عينة من محافظي الحسابات في الجزائر**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2021، ص ص: 64-65.

[2]- لبوز نوح، مبارك بوعلاق، **تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات**، مجلة اضافات اقتصادية، المجلد 03، العدد 02، جامعة ورقلة، الجزائر، 2019، ص: 19.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 501 العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة:** حيث يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقاً للمعايير 330 و500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمسّ المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.
- **المعيار الجزائري للتدقيق 530 السبر في التدقيق:**يعالج هذا المعيار الجزائري رقم 530 عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق، حيث يتمم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وإنجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصة معقولة والتي يؤسس عليها رأيه.
- **المعيار الجزائري للتدقيق 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به:** يعالج هذا المعيار الجزائري رقم 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخصّ الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية، وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

المطلب الثالث: الإطار العملي لعملية تدقيق الحسابات في الجزائر

يتبع مدقق الحسابات خلال تنفيذ المهمة المسندة إليه عدة مراحل تتمثل في مرحلة قبول المهمة، مرحلة التخطيط، مرحلة التنفيذ ومرحلة إعداد وإصدار التقرير.

أولا. مرحلة قبول المهمة

ضمن هذه المرحلة الأولى يتأكد المدقق المحاسبي من توفر الشروط الكاملة لقبول المهمة وفق ما يحدده التشريع المعمول به وكذا ما تنص عليه أخلاقيات المهنة فبعد التأكد من توفر أحكام مهمة التدقيق والاتفاق عليها مع العميل يُعد رسالة تسمى "رسالة المهمة وهي بمثابة عقد بين المدقق والعميل تبين فيها كافة التفاصيل التي تخص أداء المهمة.

ثانيا. مرحلة التخطيط

بعد قبول المهمة ينتقل المدقق إلى مرحلة التخطيط لمهمة تدقيق الحسابات وتتمثل في وضع إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة وكذا عرض برنامج عمل يبين كيفة أداء المهمة، تمر هذه المرحلة بعدة خطرات تتمثل في ما يأتي[1]:

[1]- ألفين ايرنز وجيمس لوبك،مرجع سابق، ص: 288.

1. **التعرف عن المؤسسة محل التدقيق:** يتعين على المدقق التعرف على المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة محل التدقيق من خلال الحصول على المعلومات الخاصة بها على سبيل المثال الشكل القانوني نشاط المؤسسة الإطار التنظيمي... الخ؛ إذ أن الفهم الجيد لطبيعة عمل المؤسسة يؤثر على الإجراءات التي سوف يتم تنفيذهافي المراحل القادمة.
2. **الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للمؤسسة:** يعد الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للمؤسسة أمرا ضروريا، حيث يمكن الاعتماد على المستندات والسجلات القانونية والمتمثلة في عقد الشركة ونظامها الأساسي، محاضر مجلس الإدارة واجتماعات حاملي الأسهم، وكذا العقود... الخ.
3. **أداء الإجراءات التحليلية الأولية:** تؤدي الإجراءات التحليلية الأولية إلى اكتشاف اختلالات مبكرة يمكن تساهم في توجيه عملالمدفق إلى أماكن المخاطر الجوهرية، كما يمكن للإجراءات التحليلية مثل تحليل النسب والمقارنات التي تطبق في بداية مهمة تدقيق الحسابات أن تشير الى مجالات محددة لمخاطر التدقيق.
4. **وضع حدود الأهمية النسبية وتقدير خطر المراجعة الممكن قبوله:** تتمثل الأهمية النسبية في مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة، ويعتمد تحديدها إما عن طريق خبرة المدقق ومعرفته المسبقة عن المؤسسة محل التدقيق أو عن طريق الأساليب الإحصائية والرياضية.
5. **اختيار المدققين الذين سيشملهم فريق التدقيق:** يتوجب على المدقق اختيار فريق لديه القدرة والكفاءة المطلوبة لأداء المهام المسندة نظرا لتأثير ذلك على جودة التدقيق كتحديد المؤهلات العلمية المتناسبة مع حجم وتعقيد عملية التدقيق وكذا الخبرة المهنية المطلوبة لتنفيذ إجراءات التدقيق.
6. **فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر المراقبة:** يتوجب على مدقق الحسابات في حالة وجود نظام الرقابة الداخلية أن يدرك مدى فعاليته وأثر ذلك على تنفيذ إجراءات التدقيق الأخرى، أما في حالة عدم وجوده فيحدد تأثير ذلك على إجراءات التدقيق الأخرى وتقدير تأثير ذلك على رأيه كما يتعين معرفة تقييم مخاطر المؤسسة وكذا كيفية تعامل الإدارة مع هذه المخاطر.
7. **وضع الخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق:** يمكن للمدقق بعد الانتهاء من الخطوات السابقة أن يعد الخطة العامة وكذا برنامج التدقيق المناسب، حيث تتضمن كيفية تنفيذ إجراءات التدقيق الشاملة وتجميع الأدلة الكافية، كما يشمل ملخصا بما ينبغي القيام به وقائمة التعليمات التفصيلية للمساعدين.

ثالثا. مرحلة التنفيذ

تتمثل هذه المرحلة في تنفيذ الخطة الإستراتيجية العامة التي تم تحديدها في مرحلة التخطيط، وقد تم تقسيم هذه المرحلة في تقييم نظام الرقابة الداخلية: جمع أدلة الإثبات و فحص أرصدة الحسابات أعمال نهاية التدقيق.

1. **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** على المدقق أن يقيم نظام الرقابة وتحديد مدى فعاليته من خلال تحديد مواطن القوة والضعف في النظام كونها عامل أساسي في تحديد باقي الإجراءات، ولتنفيذ ذلك يتم الاعتماد على عدة تقنيات كتدقيق الأجزاء الفرعية لنظام الرقابة الداخلي من خلال دليل الإجراءات التي تعتمد عليه المؤسسة في تنفيذ وظائفها المختلفة، كما يمكن استخدام أسلوب الاستثمارات المفتوحة والمغلقة، وبعد الانتهاء من هذه الخطوة يمكن للمدقق أن يشكل نظرة عامة عن نظام الرقابة ويوثق ما توصل إليه على شكل تقرير حول الرقابة الداخلية[1].
2. **جمع أدلة الإثبات**: بعد الانتهاء من عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يبدأ مدقق الحسابات بجمع أدلة الإثبات حول المحتوى الإعلامي للكشوف المالية كونها السند الرئيسي للمدقق في التعبير عن رأيه الفني المحايد وكذا دليلا على أداء مهمته وفق المعايير المتعارف عليها ومعايير التدقيق الجزائرية، ويمكن لمدقق الحسابات في سبيل جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة استعمال عدة تقنيات كما أوضحته معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات[2].
3. **فحص الحسابات:** نقصد بفحص الحسابات جمع المدقق للأدلة المقنعة الكافية حول صدق وصحة أرصدة الحسابات لإعطاء رأيه حول الحسابات السنوية نظرا لما يبينه الفحص من ضمان استمرارية الاستغلال ضمان مبدأ الثبات مبدأ استقلالية الدورات مبدأ الحيطة والحذر وإجراءات تتعلق بعمليات الجرد وكذا إجراءات مسك الدفاتر القانونية.
4. **أعمال نهاية المهمة:** يمكن القول بأن هذه الخطوة ضمن مرحلة التنفيذ هي بمثابة تقييم شامل لعملية تنفيذ مهمة التدقيق قبل إعداد التقرير النهائي، إذ يتوجب على مدقق الحسابات وضع مجموعة من الإجراءات قبل الانتقال إلى مرحلة إعداد التقرير والتي تضمن له التناسق بين الحسابات السنوية مع معرفته المسبقة للمؤسسة كالإجراءات المتعلقة بالأحداث اللاحقة وضع إجراءات تحليلية في نهاية التدقيق، كذلك إعادة النظر في عناصر التخطيط الرئيسية كالأهمية النسبية ومخاطر التدقيق لتحديد

[1]- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص: 72.

[2]-أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص: 69.

ما إذا كانت التقييمات الأولية صالحة أو يتطلب إعادة النظر فيها حيث قد يؤثر ذلك على طبيعة إجراءات التدقيق ، بعد الانتهاء من هذه المرحلة يتوجب على المدقق توثيق كل ما توصل إليه من نتائج[1].

رابعا. مرحلة إعداد التقرير

في هذه المرحلة يتم إعداد التقرير بناء على أدلة الإثبات المجمعة من المرحليتين السابقتين مع مراعاة عدة شروط إعداد التقرير من الناحية الشكلية ومن ناحية المضمون.

يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة[2]:

1. **رأي بالقبول:** يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنّها منظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة صادقة للوضعية المالية ووضعية الذمة وخزينة الكيان عند نهاية الدورة.
2. **رأي بتحفظ أو (تحفظات):** يتم التعبير عن الرأي بتحفظ أو تحفظات من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنّها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية، يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المقر عنها، مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان.
3. **رأي بالرفض:** يتمّ التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنّه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن رأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه المصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان.
4. **الامتناع عن إبداء الرأي:** على المدقق أن يمتنع عن إبداء الرأي حينما يكون غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتكوين الرأي، ولكن المدقق يخلص إلى أنّ الآثار الممكنة للتحريفات غير المكتشفة على القوائم المالية، إن وجدت يمكن أن تكون هامة وواسعة النطاق.

[1] - بوتين، مرجع سابق، ص، ص: 74-75.

[2] - رشيد ساحلو، عاشور كتوش، **مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر**، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 01، العدد 16، جامعة خميس مليانة، 2017، ص101.

المبحث الثاني: الإطار العام لأدلة الإثبات في تدقيق الحسابات

ان الهدف الأساسي من تدقيق الحسابات هو التأكد والتحقق من مصداقية وسلامة المعلومات المسجلة في القوائم المالية وابداء المدقق لرأيه المحايد بخصوص مدى تمثيل هذه المعلومات لوضعية المؤسسة خلال فترة محددة، وليتمكن المدقق من ابداء رأيه لا بد له أن يتحصل ويجمع الأدلة والقرائن التي تثبت سلامة رأيه وتمكنه من الحكم على العناصر المدروسة

المطلب الأول: تعريف وأنواع أدلة الاثبات

يسعى المدقق الى جمع معلومات حول العمليات التي قامت بها المؤسسة والتي تعرف بأدلة الاثبات في التدقيق، وقد تأخذ هذه الأدلة أشكالا مختلفة ومنه يمكن للمدقق أن يستخدم النوع الذي يساعده في ابداء رأي فني محايد.

أولا. تعريف أدلة الإثبات في التدقيق

إن عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي تتعلق بالحصول أدلة الإثبات ثم بعد ذلك يقوم بفحصها والتأكد من مصداقيتها ومطابقتها للعمليات المالية، وفي الأخير ليحكم على صلاحيتها ومدى كفايتها ليدعم بها تقريره الذي يعبر عن مصداقية وصحة مخرجات البرنامج المحاسبي لدى المؤسسة وعليه يمكن تعريف أدلة الإثبات:

- " تلك الأسس والأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات أو الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة"[1].

كما يمكن تعريف أدلة الإثبات على أنها "جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصل إلى استنتاجات التي يبني عليها رأيه"[2] .

تعرف أدلة الإثبات على أنها " هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقائق الاقتصادية"[3] .

" يقصد بأدلة الإثبات أية معلومات يستخدمها المدقق لتحديد ما اذا كانت المزاعم والادعاءات أي المعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير التي تتم مراجعتها ، تعكس الواقع وتتفق مع المعايير التي تستخدم للحكم على مصداقتها"[4].

---

[1]- زهرة توفيق سوداء، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الجزء الأول، دار الراية، عمان، 2009، ص: 36.

[2]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 36.

[3]- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 318.

[4]- منصور أحمد البدوي، شحاته السيد شحاته، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص: 13.

وبالتالي يمكن القول أن أدلة الإثبات هي جميع الوثائق والقرائن والتي تثبت وقوع الأحداث الاقتصادية في المؤسسة، والتي يعتمد عليها مراجع الحسابات بشكل مباشر وكدليل مباشرة عند إبداء رأيه حول الوضعية المالية ومدى المصداقية والشفافية لهذه العمليات والأحداث الاقتصادية .

ثانيا. أنواع أدلة الإثبات[1]:

1. **الوجود الفعلي:** يعتبر الوجود الفعلي للمواد والعناصر الأصول الثابتة دليل إثبات قوي على الوجود، بيد أن الوجود لا يعكس بشكل آلي ملكية المؤسسة للموجودات المتوفرة ولا صحة وسلامة تقييمها، لذا فينبغي على مدقق الحسابات إثبات ملكية المؤسسة للموجودات بكل أنواعها وصحة تقييمها وفقا للطرق المعمول بها.
2. **المستندات:** وهي المستندات المحاسبية والتي تعد أساس القيد المحاسبي، فمن الناحية الشكلية يجب أن تكونالمستندات مطبوعة ومرسومة وتحمل أرقاما متسلسلة ، يستخدمها مدقق الحسابات للتحقق من المعلومات المسجلة في الدفاتر، فهي ترتبط بالأحداث المالية التي تمت داخل المنشأة خلال الفترة المالية والقيود المحاسبية الخاصة بتلك الأحداث.

وعند بداية الفحص المستندي ينبغي على المدقق مراعاة الاعتبارات التالية:

- أن يكون المستند مستوفيا لكافة الشروط القانونية.
- أن يكون المستند خاصا بالمؤسسة ومعزز لعملية تدخل في نطاق نشاطها.
- أن يكون المستند مستوفيا لجميع التوقيعات طبقا لما تقتضيه إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
- أن يكون المستند أصلا وليس نسخة أو صورة .

3. **شهادات شفهية أو مكتوبة من طرف ثالث:** تعد الشهادات التي يتلقاها المدقق من أشخاص خارجيين لديهم مصلحة مع المنشأة دليلا قويا لتحققه، فمثلا يمكن التحقق من أرصدة حسابات المدينين بالحصول على مصادقات من كل عميل بأنه يدين المنشأة وأن قيمة الدين توافق الرصيد الدفتري في دفاتره، وبالمثل فيما يتعلق بأرصدة الدائنين وأرصدة حسابات الإيداع لدى البنك ويمكن استعمال هذه الشهادات في أكثر منالتحقق من الأرصدة الشخصية، فمثلا شهادة من التوثيق العقاري عن ملكية المنشأة لعقار معين.

[1]- عبايبية أسماء، **اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كلية لتفعيل الحوكمة- حالة محافظي الحسابات في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2020، ص ص: 77-79.

4. **الإقرارات المكتوبة من إدارة المشروع:** وهي عبارة عن بعض الأمور التي لا يستطيع المدقق الحكم عليها، لذا يلجأ إلى الإدارة لاستشارتها حول الأمور الغامضة المتعلقة بالمشروع لكي يصل إلى معلومات سهلة وواضحة والخروج فيها إلى رأيه المحايد.

5. **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن قوة القرينة أو الدليل تتناسب طرديا مع قوة النظام الداخلي للرقابة، حيث أن متانة هذا الأخير تدل على انتظام بيانات الدفاتر والسجلات ، وبالتالي تقل نسبة الاختبارات.

6. **نتائج تتبع العمليات التالية لتاريخ إقفال الحسابات:** إن عمل المدقق يبدأ بعد إعداد المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة، وهذا يستغرق على الأقل فترة من شهرين إلى ثلاثة أشهر، وخلال هذه المدة اللاحقة قد تحدث بعض العمليات التي قد تكون دليل إثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالمركز المالي ونتيجة الأعمال التي يفحصها المدقق، كأن تقوم المنشأة بزيادة رقم المبيعات لتضخيم الأرباح ثم في بداية العام الجديد تقوم بإثبات رد هذه المبيعات.

7. **دقة العمليات الحسابية في الدفاتر والسجلات:** هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي عند القيام بالعمليات الحسابية، وبخاصة الدورة المحاسبية الطويلة المتعددة المراحل التي تمر بها البيانات، لذا يقوم المدقق بالتأكد من هذه العمليات بنفسه ويتحقق من نتيجتها لتكون قرينة قوية، ومن هنا نجد أن استعمال الآلات المحاسبية يعتبر دليلا بحد ذاته على انتظام الدفاتر والسجلات من هذه الناحية تماما كاعتبار وجود نظام سليم للرقابة الداخلية دليلا من أدلة الإثبات.

8. **الاستفسارات:** يحصل المدقق على معلومات مكتوبة أو شفهية من العميل عن طريق توجيه مجموعة من الأسئلة، وعادة ما توجه هذه الأسئلة إلى العاملين لدى العميل.

9. **الارتباط والمقارنات والنسب المالية:** بعد الارتباط بين عناصر معينة مثل المبيعات، المشتريات المخازن من حيث الزيادة والنقص دليل إثبات على صحة العمليات المثبتة في الدفاتر ، وكذلك تعد المقارنات بين أرصدة بعض الحسابات عن نفس العام أو سنوات سابقة دليل آخر للإثبات، كما أن استخدام النسب المالية لبعض المفردات تفيد المدقق كدليل عام لإثبات درجة السيولة والربحية وتقييم الأداء في نفس العام أو مقارنة بسنوات سابقة.

المطلب الثاني: وسائل الحصول على أدلة الإثبات والعوامل المؤثرة عليها.

أولا. وسائل الحصول على أدلة الإثبات:

هناك عدة طرق ووسائل تساعد المدقق في الحصول على قرائن وأدلة الإثبات نذكرها فيما يلي[1]:

1. **الجرد الفعلي:** تطبق هذه الطريقة على بعض الأصول فقط، فمن خلال الجرد يستطيع المدقق التأكد من مدى صحة الحسابات.
2. **المراجعة الحسابية:** هي أن يقوم المدقق بالتحقق من أرصدة ومجاميع الحسابات، فإذا كانت النتائج صحيحة فإن ذلك دليل على صحة تسجيل العمليات.
3. **المراجعة المستندية:** يجب على المدقق أن يتحقق من المستند من الناحية الشكلية ،والقانونية، أي يتحقق من أن المستند يحمل إسم الشركة وأن تاريخ المستند يخص الفترة المعنية... الخ .
4. **نظام المصادقات:** هي شهادات وإقرارات يحصل عليها المدقق من الغير وهي تمثل اعتراف بصحة حسابات الغير في دفاتر الشركة
5. **الاستفسارات:** هي الأسئلة والإيضاحات أو المعلومات التي يحصل عليها المدقق من جهات مختلفة للتأكد من صحة الأدلة التي قام بجمعها، وقد تكون هذه الأسئلة والإيضاحات إما شفوية أو مكتوبة ويجب على الإدارة الرد على جميع هذه الاستفسارات وفي حالة عدم الرد فمن حق المدقق إثبات ذلك في تقريره.
6. **المراجعة الإنتقادية:** هي أسلوب فحص ومراجعة سريعة تهدف إلى اكتشاف النواحي الغير عادية في دفاتر الشركة وتتوقف هذه الطريقة على خبرة المدقق.
7. **المقارنات:** هي عبارة عن مقارنة حساب أو معلومة لفترة معينة بنفس المعلومات أو الحسابات الخاصة بفترات أخرى. فحص السجلات الفرعية عند قيام المدقق بفحص الأرصدة الإجمالية يجب أن يقوم بفحص الأرصدة التحليلية في الدفاتر المساعدة من أجل التأكد من صحة هذه الأرصدة، فإن تساوي الأرصدة الإجمالية والأرصدة التحليلية دليل على صحة التسجيل .

[1]- كايد، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص ص: 138-140.

ثانيا. العوامل المؤثرة في حجية أدلة الإثبات:

تتفاوت قوة وحجية أدلة الإثبات من دليل الآخر ويرجع تقدير قوة الدليل وحجيته إلى المدقق، وهناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على حجية أدلة الإثبات نذكرها فيما يلي[1]:

1. **مصدر الدليل:** كما ذكرنا في السابق أن هناك مصدرين لأدلة الإثبات، حيث أنها تكون إما داخلية أو خارجية، فأدلة الإثبات الخارجية تكون حجيتها أقوى من أدلة الإثبات المتحصل عليها من داخل المنشأة.
2. **كيفية الحصول على الدليل:** إن الأدلة التي يتحصل عليها المدقق ويجمعها بنفسه أكثر حجية وأقوى من الأدلة التي يحصل عليها من الغير مثلا أن يقوم المدقق بالجرد بنفسه أفضل من أن تقوم الإدارة بالجرد.
2. **طبيعة الأدلة:** تقسم الأدلة إلى أدلة إيجابية وأدلة ذاتية، فالأدلة الإيجابية ذات حجية أقوى من الأدلة الذاتية.
3. **وقت الحصول على الدليل:** كلما كان الوقت الذي تحصل فيه المدقق على الدليل قريب من وقت الفحص والتدقيق كلما كان الدليل أكثر حجية.
4. **ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص:** كلما كان الدليل المتحصل عليه مرتبط مباشرة بالعنصر محل الفحص كلما كانت حجيته أقوى، حيث أنه من الخطر أن يقبل المدقق بدليل ليس له ارتباط مباشر بالعنصر محل الفحص.
5. **درجة إقناع الدليل:** ليس من السهل على المدقق إيجاد دليل يكون مقنعا بدرجة تامة لذلك يجب عليه أن يبحث على أدلة الإثبات التي توفر له درجة إقناع أكبر فيما يخص العنصر محل الفحص.

المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات

يمكن تعريف معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على أنها تلك المعايير التي تحدد للمدقق الجزائري إجراءات الحصول على الأدلة والقرائن التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول شرعية الكشوف المالية المكلف بتدقيقها، ووفقا لما تم التوصل إليه من خلال دراستنا التي تبين فيها على أن مرجعية إعداد معايير التدقيق الجزائرية هي معايير التدقيق الدولية؛ وبالتالي فإن معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات مرجعيتها معايير التدقيق الدولية؛ وفي هذا الصدد قد تم إصدار 10 معايير تدقيق من أصل 11 معيار دولي.

[1]- مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص ص: 191-193.

تم إصدار معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات ضمن أربع مقررات صادرة من المجلس الوطني للمحاسبة، وفيما يلي سنعرض المقررات التي صدرت ضمنها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات:

المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016: والذي تضمن المعايير الخاصة بأدلة الإثبات والمتمثلة في المعيار رقم 505 "التأكيدات الخارجية"، المعيار رقم 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة المعيار رقم 580 "التصريحات الكتابية".

المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016: والذي تضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات، والمتمثلة في المعيار رقم 500 "العناصر المقنعة"، المعيار رقم 510" مهام التدقيق الأولية للأرصدة الافتتاحية".

المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017: والذي تضمن المعايير الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات والمتمثلة في المعيار رقم 570 استمرارية الاستغلال"، المعيار رقم 520 "الإجراءات التحليلية"؛

المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 : والذي تضمن المعايير الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، والمتمثلة في المعيار رقم "501 العناصر المقنعة اعتبارات خاصة"، المعيار رقم 530 "السبر في التدقيق"، المعيار رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية" بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به[1].

المبحث الثالث: الدراسات السابقة ومناقشتها

تعتبر الدراسات السابقة من أهم الركائز العلمية التي يعتمد عليها الباحث بعد تحديده لمشكلة الدراسة، حيث قمنا بالاعتماد على مجموعة من الدراسات العربية والأجنبية من أجل بناء دراستنا الحالية، حيث تم تخصيص هذا المبحث لعرض وتحليل أهم الدراسات السابقة، وإضفاء القيمة المضافة لها من خلال دراستنا.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى الدراسات السابقة باللغة العربية. و التي لها صلة بموضوع أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية التدقيق في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر

1) دراسة لقويرة سمير:

" مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي- دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2019.

[1]- وليد عبد السلام، **أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر- دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة برج بوعريريج، الجزائر، 2022، ص ص: 67-68.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، حيث اشتملت هذه المعايير على معايير التأكيدات الخارجية، التصريحات الكتابية، الإجراءات التحليلية واستمرارية الاستغلال وأهمية الالتزام بهذه المعايير خلال ممارسة مهام التدقيق، كما هدفت الدراسة إلى محاولة تحديد مفهوم محدد وواضح لجودة التدقيق الخارجي بالإضافة إلى تحديد أهم المؤشرات المستخدمة لقياس هذه الجودة.

تم الاعتماد في هذه الدراسة على برنامج SPSS في التحليل الوصفي للبيانات التي تم جمعها من خلال استبانة وزعت على عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري، وخلصت الدراسة إلى:

- وجود مساهمة تبين أن هناك ارتباطا كبيرا بين استخدام معايير أدلة الإثبات محل الدراسة مجتمعة ومساهمتها في تحسين جودة التدقيق الخارجي.
- بالإضافة إلى وجود أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية بين أبعاد معايير أدلة الإثبات معيار التأكيدات الخارجية معيار التصريحات الكتابية، معيار الإجراءات التحليلية معيار استمرارية الاستغلال والتي تم إصدارها في الجزائر وتحسين جودة التدقيق الخارجي.

أما بخصوص نتائج اختبار كل معيار على حدى ومدى مساهمته في تحسين جودة التدقيق الخارجي فقد كان استخدام معيار الإجراءات التحليلية الأكبر ارتباطا ومساهمة في تحسين جودة التدقيق الخارجي وذلك مقارنة ببقية المعايير الأخرى.

2) دراسة وليد عبد السلام:

" أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر- دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة برج بوعريريج، الجزائر، 2022.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين، وذلك من خلال دراسة مدى تأثيرها على مراحل عملية التدقيق المتمثلة في التخطيط، التنفيذ، وإعداد التقرير. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة تتضمن مجموعة من العبارات المتعلقة بالموضوع، حيث وزعت بطريقة عشوائية على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر، ولقد تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات الإحصائية لاختبار فرضيات الدراسة.

خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج، أبرزها:

- أن مدققي الحسابات في الجزائر يطبقون معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات كونها ركيزة أساسية في العمل الميداني.
- كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن هناك تأثير بدرجة مرتفعة لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على عمل المدقق المحاسبي في الجزائر من خلال تأثيرها على مراحل عمله (مرحلة التخطيط، مرحلة التنفيذ، مرحلة إعداد التقرير).

3) دراسة شبلاوي ابراهيم:

"واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2020.

هدفت هذه الدراسة إلى تناول الواقع الحالي للممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر وآفاقه المستقبلية وذلك تحت غطاء كل من المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية ويكون ذلك من خلال التطرق إلى كل الإصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي بما فيها كل من المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات، تم القيام بدراسة ميدانية لواقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر لعينة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي، حيث أنه تم إعداد استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة تعالج موضوع الدراسة وتحليل النتائج عن طريق استخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعيةSPSS، حيث وزعت ثلاثة مئة وخمسة وثمانون (385) استبيانا على عينة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي في الجزائر، وتم استرجاع مئتان وواحد (201) منها مئة وخمسة وثمانون (185) قابلة للاستعمال.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن هناك تحسن في الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر وذلك بصدور القانون رقم 10/01 المتعلق بمهن خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد، غير أن بالرغم من جملة الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية إلا أن بيئة التدقيق الوطنية سيكون لها آفاق مستقبلية تحسن من جودة الخدمات المهنية للمدققين نتيجة القيام بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، كما أن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن جاءت متوافقة وشبه متطابقة مع المعايير الدولية للتدقيق.

وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة العمل على إجراء دراسات وبحوث أكاديمية على مختلف المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن وذلك بمشاركة كل من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي من أجل تسهيل عملية تطبيق هذه المعايير بكفاءة وفعالية، كما أنه يجب على الهيئات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر الممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة الحرص على مراقبة تطبيق مختلف المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن من قبل الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

4) دراسة لقليطي الأخضر:

"معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)"، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف،2015.

قام الباحث من خلال أطروحته إلى دراسة مدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في الواقع المهني بالجزائر أي بمكاتب التدقيق الجزائرية إضافة إلى ذلك قيامه بإجراء مقارنة لمدى لبعض معايير المراجعة الدولية مع واقع مهنة المراجعة في الجزائر، ولتشخيص هذا الوضع انتهج الباحث في دراسته إلى أسلوب الاستبيان وزعت على عينة من المراجعين الجزائريين لمحاولة الخروج بنتائج ذات مصداقية، هذا قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة التي تم صياغتها في السؤال الرئيسي التالي: ما مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالواقع المهني بالجزائر، بعد تحليل نتائج الاستبيان تم التوصل الى النتائج الموالية:

- إن المراجعة في الجزائر تزاول في ظل عدم وجود معايير مراجعة مدونة وأنها تتم وفقا لما تعلمه المهني في الجامعة وما اكتسبه من خبرة عملية، فهناك تفاوت بين المراجعين فيما يتعلق بالإلمام بكل التحديثات التي تخص معايير المراجعة، وينعكس ذلك على التباين الظاهر في تقارير المراجعين للحالات المشابهة.

- يتطلب تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر العديد من التحضيرات التي هي بمثابة أسس لتطبيق المعايير وتطوير المهنة، وهي إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وتحديث قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر بما يتلاءم مع بيئة الأعمال في الجزائر؛ لا تتوافق معايير المراجعة المطبقة في الجزائر مع الواقع المهني في الفحص والمراجعة، وذلك نتيجة لعدم تحديثها وتطويرها، كما أنها لا تحتوي على العديد من المجالات والمواضيع الحديثة التي تتطلب معايير خاصة لمعالجتها.

5) دراسة سايج فايز:

"أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي - دراسة حالة الجزائر" أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة 2، 2015.

سعى الباحث لمعالجة إشكالية البحث وموضوع الدراسة ومحاولة الوصول إلى الأهداف المرجوة منه من خلال القيام بدراسة تفصيلية معقمة لواقع البيئة الدولية للتدقيق انطلاقا من التوحيد المحاسبي من خلال التعرف على أهميته وكذلك التعرف على الهيئة المخولة لها في تنظيم مهنة التدقيق وعرض تفصيلي لإصداراتها من خلال معرفة الهدف والنطاق بالإضافة إلى دراسة واقع ممارسات مهنة التدقيق في الجزائر والهيئات المشرفة على المهنة في البلاد في ظل الإصلاحات المحاسبية القائمة في السنوات الأخيرة، مع توضيح كيفية تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر لتطوير هذه المهنة وجعلها تتواكب المستجدات العالمية. وللوصول إلى نتائج ذات مصداقية عالية استخدم الباحث في بحثه دراسة تطبيقية شملت الفئة المزاولة

للمهنة نظرا لخبرتها في هذا الميدان وكذا لمعرفة رأيها في الموضوع بعد القيام بالإجراءات اللازمة تم التوصل إلى النتائج الموالية:

- اعتماد المعايير الدولية للتدقيق في التدقيق الخارجي سيوفر الثقة والمصداقية التامة للقوائم المالية للمستثمر الأجنبي، والذي يحتاج إلى تقارير موحدة بالرغم من عدم توفير الضمان والتأكيد المطلق لما ورد في القوائم المالية.
- إن تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر سيكون لها الأثر الإيجابي في تحسين وتطوير الممارسات المحاسبية مما يعود إيجابا على نشاط المهنيين.
- إن الإصلاحات المحاسبية التي شهدتها الجزائر في السنوات الأخيرة يمكنها من تحسين الوجه العام لمهنة التدقيق في البلاد وكذا تحسين الممارسات المهنية لمواكبة الاقتصاديات العالمية.

6) دراسة ديلمي عمر:

"تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية - حالة الجزائر"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في العلوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة بن بوعلي بالشلف، 2017.

تناولت هذه الدراسة عرض الإطار المفاهيمي والتطبيقي للمراجعة المالية وكذلك معايير التدقيق الدولية وأهميتها في تحسين أداء المهنة في الجزائر، وبالإضافة إلى ذلك تم عرض الإطار القانوني والتنظيمي للمراجعة المالية في الجزائر، وأهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة كما يلي :

- تطبيق معايير التدقيق الدولية يمكن المؤسسات والشركات في الجزائر من الولوج والاندماج في البيئة المالية والاقتصادية العالمية.
- تعتبر معايير التدقيق الدولية مرجعية هامة يمكن الاعتماد عليها في عملية تحسين أداء مهنة المراجعة المالية وتطويرها في الجزائر.
- تحتاج مهنة المراجعة المالية في الجزائر إلى تفعيل أكثر لدور وإشراك للفئات الأكاديمية في وضع القوانين والمعايير المتعلقة بتنظيم المهنة.

وقد أوصت هذه الدراسة بمجموعة مهمة من الاقتراحات كما يلي:

- بضرورة العمل على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر والعمل على إجراء الدراسات والبحوث الأكاديمية على هذه المعايير لتطبيقها أو تعديلها وتكييفها بما يتلاءم البيئة المالية والاقتصادية في الجزائر.

- ضرورة اهتمام الهيئات والمنظمات المهنية بالجزائر ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة بمدخل معايير التدقيق الدولية، وما تتضمنه من إجراءات وإرشادات، لتوفير الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنة التدقيق بالجزائر.

7) دراسة محمد أمين لعروم:

واقع التدقيق في الجزائر من خلال الاعتماد على معايير التدقيق الدولية- دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2023.

جاءت هذه الدراسة للتعرف على المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC هذا من خلال التطرق للخلفية النظرية لها، خطوات إصدارها، أهميتها، أساليب تبنيها دوليا، بالإضافة إلى عرضها وفق آخر إصدار كما تم التطرق إلى واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل الإصلاحات التي تبنتها مؤخرا انطلاقا بتبني القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي وكذلك القانون 10-101 المتعلق بتنظيم المهن الثلاث خاصة أن الجزائر كغيرها من الدول تسعى جاهدة الى تطوير المهنة للرقي بها وجعلها في مصف الدول الرائدة في المجال من خلال إعادة إصلاح المنظومة الاقتصادية عامة والمحاسبية خاصة قصد تطبيق المعايير الدولية للتدقيق. وللتوسع أكثر في الموضوع تم إعداد استمارة استبيان وزعت على عينة من ممارسي المهنة والأكاديميين ذوي خبرة في ميدان المحاسبة والتدقيق لاستقصاء رأيهم حول مدى إمكانية تطبيق هذه المعايير في الجزائر ومعرفة واقع المهنة في حالة إمكانية التطبيق. بعد تحليل الإجابات المتحصل عليها عبر البرنامج الإحصائي SPSS تم التوصل أن المنظومة المحاسبية في الوقت الراهن غير قادرة على تبني هذه المعايير كونها غير مؤهلة لتطبيقها لكن هناك إمكانية التطبيق مستقبلا خاصة أنها تطابق كبير بينها وبين معايير التدقيق الجزائرية NAA الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة CNC التي جاءت لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر وإصلاح المنظومة المحاسبية تمهيدا لتطبيق المعايير الدولية مستقبلا.

8) دراسة مبروك لباز، محمد لوشن:

" الدرجة الاقناعية المعتمد لدى المدقق على حجية ملاءمة وكفاية أدلة الإثبات في المراجعة وفق متطلبات التوافق والتطبيق على البيئة الجزائرية"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 09، العدد 01، جامعة باتنة، 2023.

جاءت هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية التي تتمحور حول ومدى القدرة الاقناعية للمدقق في الاعتماد على حجية أدلة الإثبات الملائمة والكافية في المراجعة لتعزيز رأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية، حيث قامالباحثان المنهج الوصفي التحليلي، كما خلصت الدراسة أن هناك ضعف من قبل

المراجعين العاملين في البيئة الجزائرية كفاية ادلة الاثبات، ملاءمة الإجراءات تطبيق بعض الوسائل الأساليب الفنية والاكتفاء في بعض آخر في جمع أدلة الإثبات، رغم توفر هذه الأدلة على أدلة الإثبات حجية أدلة مجموعة من الأساليب والطرق لتجميع أشكال متنوعة إلا انها تختلف هذه الأساليب في نقاط قوتها وضعفها، لذلك سعت لتوضيح دور خبرة ومعرفة المراجع وقدرته في التعامل مع الأشكال النوعية والكمية للأدلة واستخدام حكمه المهني في قياسها وتقييمها لتحديد الدرجة الاقناعية في الاختيار بين الأدلة الملاءمة والكافية وأكثرها حجية كونها لها دورا مهم في التأثير على جودة تقرير المراجعة.

وقد توصلت الى مجموعة من النتائج أهمها:

- أن فهم كيفية تقييم وجمع أدلة المراجعة بشكل منظم ومقنع يؤثر على حكم المراجع.
- ان لأدلة المراجعة دورا مهما في التأثير على جودة تقرير المراجعة لذلك تؤكد عوامل المتطلبات المهنية والقانونية على موثوقية مصادر الدليل.

9) دراسة محمد أمين لعروم، سامية فقير:

" تطبيق المدقق الخارجي لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 الموسوم بالتأكيدات الخارجية في الممارسات المهنية المحلية- دراسة استقصائية لعينة من المهنيين"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 01، جامعة الوادي، 2020.

جاءت هذه الدراسة لعرض أهم هذه المعايير الجزائرية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، التركيز على محتوى ومضمون المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 الموسوم "التأكيدات الخارجية "موضوع دراستنا، إضافة الى ذلك معرفة مدى التزام المدققين بتطبيق متطلباته أثناء تأدية مهامهم، فبعد دراسة استبيانية وزعت على عينة من ممارسي المهنة ذوي خبرة في الميدان، اتضح من خلال النتائج المتحصل عليها أن المهنيين يلتزمون بتطبيق مضمون والتزامات المعيار الجزائري رقم 505 هذا نظرا للدور الفعال التي تلعبه التأكيدات الخارجية في دعم الرأي الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية كونها كما تحظى بمكانة عالية في مهامهم كونها من بين أهم أدلة الإثبات المعتمدة.

10) دراسة نوبلي نجلاء، العمري أصيلة:

"دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 02، جامعة الوادي، 2021.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى أهمية أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية، وبغية تحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة استطلاعية لأراء عينة من محافظي

الحسابات والأكاديميين بولايات الجزائر، حيث اعتمدت هذه الدراسة على الاستبيان وهذا المعرفة مدى استخدام المعايير الجزائرية للتدقيق في تقارير محافظي الحسابات ومدى أهمية هذه المعايير في تحديد جودة التقارير والرفع منها.

وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أن معايير التدقيق الجزائرية مشتقة من المعايير الدولية للتدقيق كما أن لأدلة الإثبات أثر إيجابي على جودة عملية التدقيق.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

سيتم التطرق في هذا المطلب الى الدراسات السابقة باللغة الأجنبية التي لها صلة بموضوع أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية التدقيق في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر.

1) دراسة :Isabelle fabioux

"Analyse du processus de normalisation de l'audit en France", Thésedoctorat,Université Angers, France, 2021

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل وفهم عملية إصدار معايير التدقيق المحاسبي في فرنسا من خلال دراستها بمدخل سوسيولوجي وتاريخي، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن عملية إصدار المعايير عملية متواصلة متجددة غير منقطعة، وأن معايير التدقيق الدولية تتضمن محتوى أساسي والذي يساهم في إصدار معايير التدقيق المحلية، كما قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات أبرزها أنه لابد من الأخذ بعين الاعتبار الجوانب الخاصةالمختلفة لعملية إصدار معايير التدقيق في فرنسا.

2) دراسة AdamaGuilavogui

"Examining the sufficiency and propriateness of audit evidence", Liberty University, in the united states banking and securities industries 2021

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين خاصيتي الكفاءة والملائمة لأدلة الإثبات التي يتحصل عليهاالمدققين المحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية في القطاع المصرفي وست متغيرات والمتمثلة في: جودةرأي المدقق، مصدر الدليل المتحصل عليه التصريحات الكتابية موثوقية الأدلة المجمعة، نظام الرقابةوجودة تقرير التدقيق، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك دلالة إحصائية بين خاصيتي الكفاية والملائمة و (جودة رأي المدقق، مصدر الدليل المتحصل عليه التصريحات الكتابية موثوقية الأدلة المجمعة، نظام الرقابة ، وجودة تقرير التدقيق).

كما قدمت الدراسة مجموعة من الاقتراحات أبرزها وتطوير معيار AS1301 الذي يمكن من التواصلمع لجان التدقيق لتبادل أدلة الإثبات بين المدققين الخارجيين وبين البنوك وكذا محافظي الأوراق المالية.

3) دراسة **Mohamed Ab Zakari**

"the sufficiency and appropriateness of audit evedence"liverpool john moores, obtained. bylibyan auditors, 2011

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير العوامل الستة والمتمثلة في (مصدر) الدليل، كيفية الحصول على الدليل، نوع الدليل المؤهلات العملية والعملية للمدقق الاتساق بين (الأدلة) على جودة أدلة التدقيق؛ وذلك بالاعتماد على الاستبيان والمقابلة كأداة لجمع البيانات من الميدان.

توصلت الدراسة إلى أن لهذه العوامل الستة (مصدر) الدليل طريقة الحصول على الدليل، نوع الدليل، المؤهلات العملية والعملية للمدقق، الاتساق بين (الأدلة) تأثيرات ذات دلالة إحصائية على جودة أدلة التدقيق في دولة ليبيا.

وقد اقترحت الدراسة مجموعة من الاقتراحات أبرزها تحديث التشريعات الليبية وكذا معالجة التحديات التي يواجها المدقق الليبي في جمع أدلة الإثبات.

المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة

لقد جاءت هذه الدراسة امتداد للدراسات السابقة والتي تناولت موضوع أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية التدقيق (التخطيط، تنفيذ، التقرير) في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر، حيث استهدفت هذه الدراسة عينة من ممارسي مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر وكذلك الأساتذة الجامعيين تخصص تدقيق، لقياس أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية التدقيق في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر، اذ نجد أن الدراسات السابقة تناولت العديد من المواضيع.

تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة فيما يلي:

الجدول رقم (1.1): مميزات الدراسة الحالية بالمقارنة بالدراسات السابقة

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
هدف الدراسة	تعدد أهداف الدراسات السابقة بتعدد مواضع حيث هدفت إلى: - إبراز مدى معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي. - معرفة أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر. - التعرف على واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية والجزائرية. - التعرف على معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر. - إبراز دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق.	هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية التدقيق (التخطيط، تنفيذ، التقرير) في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر.
مجتمع	شملت مجتمعات الدراسات السابقة على ممارسي مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر.	اقتصر مجتمع الدراسة الحالية على ممارسي مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر وكذلك الأساتذة الجامعيين تخصص محاسبة وتدقيق.
المواضيع المعالجة	– مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي. – أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر. – واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية.	عالجت موضوع أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر.

	- معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة). - أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي. - تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية. - الدرجة الاقناعية المعتمد لدى المدقق على حجية ملاءمة وكفاية أدلة الإثبات في المراجعة وفق متطلبات التوافق والتطبيق على البيئة الجزائرية. - تطبيق المدقق الخارجي لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 الموسوم بالتأكيدات الخارجية في الممارسات المهنية المحلية. - دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية.	
بيئة الدراسة	جرت في العديد من الدول منها: سويسرا، فرنسا، بريطانيا، ايطاليا، أندنوسيا.	الجزائر.

المصدر:من إعداد الطالبين

خلاصة:

من خلال ما ذكر سبق تم استخلاص مفهوم التدقيق على أنه عبارة عن عملية منهجية ومنظمة من طرف شخص مستقل عن المؤسسة ومؤهل علميا وعمليا بهدف تحقيق الهدف المنشود المتمثل في إعطاء رأي فني محايد على صحة ومصداقية الحسابات المتواجدة في القوائم المالية وسلامة المركز المالي للمؤسسة مدعما رأيه بقرائن وأدلة إثبات، ويكون هذا بعض قيامه بفحص السجلات والدفاتر المحاسبية وتقييم الرقابة الداخلية، حيث يكون ذلك بإتباع برنامج عمل متسلسل معد من طرف المدقق يبدأ بجمع المعلومات اللازمة عن نشاط المؤسسة، ثم المرور للمرحلة الثانية المتمثلة في التخطيط لعملية التدقيق وصولا إلى إبداء رأيه الفني المحايد حول صحة ومصداقية المعلومات المالية والحسابات استنادا بالنتائج المتحصل عليها من خلال عملية الفحص والتحقق لإيصالها للأطراف المستفيدة منه.

كما تم التوصل إلى أن المجهودات التي تقوم بها المنظمات والهيئات الدولية والمحلية المشرفة على مهنة التدقيق عبر إصدارها لمعايير التدقيق سمح للمدقق بتحسين مستوى أداء مختلف مهام التدقيق ومن بين هذه المعايير تلك المتعلقة بأدلة الإثبات، والتي يقوم المدقق بجمعها من أجل الوصول إلى رأي حول ما تتضمنه القوائم المالية، لذلك وجب على القائمين بأعمال التدقيق الالتزام بالمعايير والمتعلقة بأدلة الإثبات سواء المحلية والصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر وفي أحسن الأحوال المعايير الدولية.

الفصل الثاني

الدراسة التطبيقية

بعدالدراسة النظرية لهذا البحث،حيث تطرقنا في الفصل السابق إلى الإطار النظري لتدقيق الحسابات وكذلك معايير تدقيق الحسابات،سنقوم فيهذا الفصل بإسقاط الجانب النظري على الواقع العملي على عينة من ممارسي مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر كميدان للإجراء هذه الدراسة،محاولين بذلك إبراز الجوانب المتعلقة بموضوع دراستنا أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر حيث قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين رئيسيين،واحتوى المبحث على منهجية الدراسة الميدانية، أما في المبحث الثاني فسنعرض و نحلل نتائج الإستبيان.

- **المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية.**
- **المبحث الثاني : نتائج الدراسة ومناقشتها.**

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

تعتبر طريقة الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي، وذلك للتوصل إلى نتائج تحقق الأهداف التي تسعى إليها الدراسة.

المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية

كما يعتبر تحديد منهج الدراسة ووصف مجتمع وعينة الدراسة من أهم الإجراءات الأساسية لإنجاز الدراسة الميدانية، فمن خلاله يتم التعرف على خصائص أفراد العينة المستهدفة لإجراء التحليل الإحصائي.

أولا. منهج الدراسة

اعتمدنا في هذا الفصل عند تحليلنا لخصائص عينة الدراسة على المنهج التحليلي، كما اعتمدنا على المنهج التحليلي الإحصائي عند عرضنا لنتائج الدراسة الميدانية والتعليق على نتائجها، وذلك بما يتوافق مع نوع وأهداف الدراسة، وقد اعتمد الطالبينين على مقياس ليكارت الخماسي، من أجل حساب المتوسطات المرجحة والتي على أساسها يمكن تحديد اتجاه أفراد العينة. وهو ما سنوضحه في الجدول التالي:

الجدول رقم(1.2): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	1 الى 1.8	1.81 الى 2.6	2.61 الى 3.4	3.41 الى 4.2	4.21 الى 5

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي، الدليل التطبيقي للباحثين، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان الأردن ، 2006، ص 113.

من خلال الجدول، نلاحظ أن طول الفئة قدرت بحوالي (0.8)، والتي حسبت على أساس الأرقام الخمسة 1 و2 و3 و4 و5، والتي فيما بينها 4 مسافات، وقد اعتمد الطالبين عند استخدامهم لمقياس ليكارت

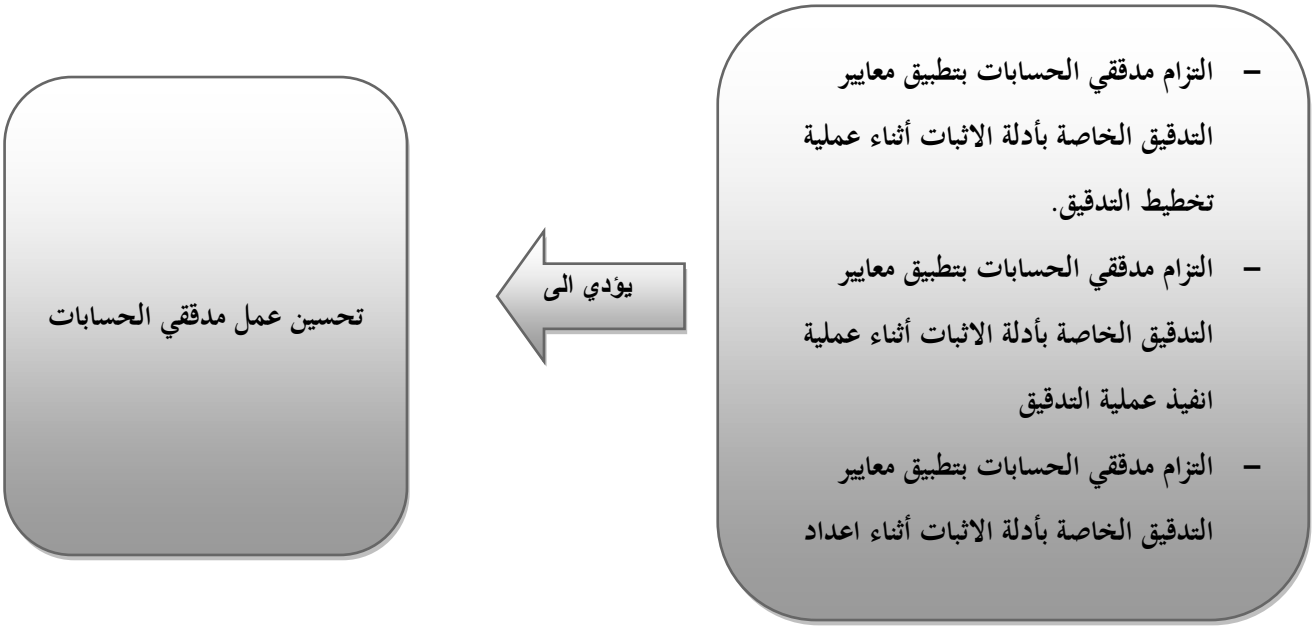
الخماسي قيمة المتوسط الحاسبي المقدرة ب: (3) كأساس لتحديد اتجاه أفراد العينة عند تقييمهم أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر ، وقد حسب المتوسط المرجح الأساس وفق العلاقة التالية:

$$\text{المتوسط الحسابي المرح الأساس} = \frac{\text{مجموع الأوزان}}{\text{عدد الأوزان}} = \frac{5+4+3+2+1}{5} = \frac{15}{5} = 3$$

ثانيا. نموذج الدراسة

انطلاقا من الجانب النظري للدراسة والهدف الذي تسمو اليه، سيتم قياس **أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر** من خلال الأبعاد الآتية:

الشكل رقم (1.1): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الاطار النظري للدراسة

ثالثا. مجتمع الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي من الدراسة في معرفة أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر ولتحقيق هذا الهدف ارتأينا اجراء دراسة ميدانية على مجتمع يتكون من ممارسي مهنة تدقيق الحسابات في الجزائرية (خبير محاسب ومحافظ حسابات)، وكذلك الأساتذة الجامعيين الذين تخصصهم محاسبة وتدقيق.

رابعا. عينة الدراسة

تعبر عينة الدراسة عن مجموعة الوحدات التي يتم اختيارها من المجتمع الكلي من أجل تمثيله في البحث محل الدراسة، والمسح بالعينة يعني شمول جزء من المجتمع الأصلي على أن يكون هذا الجزء ممثلا دقيقا لخصائص المجتمع، ونظرا لكبر حجم المجتمع الأصلي اعتمدنا على أسلوب عينة الدراسة بدل أسلوب المسح الشامل.

وقد بلغ عدد الاستمارات الموزعة (40) استمارة ، وبعد عملية التجميع الكلي للاستبيانات والقيام بالفرز، تم الاعتماد على الاستبيانات الصالحة كعينة للدراسة والبالغ عددها (32) استبانة من مجموع الاستبيانات، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(2.2): يبين الاحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبانة

البيان	التكرار	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	40	%100
الاستمارات المسترجعة	35	%87.5
الاستمارات غير المسترجعة	05	%12.5
الاستمارات الملغاة	03	%7.5
الاستمارات الصالحة للدراسة	32	%80

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss26

كما قمنا بجمع إجابات أفراد عين الدراسة المستوجبة بمختلف الطرق المتاحة والتي كانت كما يلي:

- تقديم الاستبيان باليد واسترجاعه مباشرة بعد الإجابة عنه.

- إرسال الاستبيان إلى عنوان أفراد العينة أو البريد الالكتروني الرسمي.
- إرسال الاستبيان إلى بعض أفراد العينة واسترجاعه عن طريق الوسطاء.

خامسا. الأساليب الإحصائية المستعملة

بعد استلام الاستبيانات الموزعة والتأكد من صلاحيتها لإجراء التحليل الإحصائي، تم الاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Spss لتحليل البيانات، وفي إطار ذلك تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1. **اختبار الثبات:** يعتبر اختبار "ألفا كرونباخAlpha Cronbatch" من أهم الاختبارات الإحصائية المهمة لتحليل البيانات، حيث يتم استخدامه بهدف التحقق من الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، ويتراوح معامل الثبات بين الصفر والواحد الصحيح (0-1)، ويكون هذا المقياس ذو مصداقية ويمكن الاعتماد عليه اذا كانت القيمة المحسوبة تساوي (0.60) فأكثر، حيث يدل ذلك على أن قائمة الاستبيان تتمتع بثبات داخلي.
2. **معامل الارتباط بيرسنPearson:** وذلك من أجل حساب الاتساق الداخلي والاتساق البنائي لمحاور الدراسة.
3. **الأساليب الإحصائية الوصفية:** اعتمد الطالبين في دراستهم على مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية خاصة فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة، وهنا استعمل الطالبين كل من النسب المئوية والتكرارات، لتحديد وتحليل إجابة أفراد العينة، واعتمد الطالبين على كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، والتي تحصل عليها من مخرجات برنامج spss.
4. **اختبار(T) للعينة الواحدة (One Sample T-Test):** والذي استخدم من أجل ثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

المطلب الثاني: أداة الدراسة

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى مراحل بناء أداة الدراسة وكذلك وصفها وقياس المتعمد لتحديد إجابات أفراد عينة الدراسة، كما سنبين الأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة.

أولا. أداة الدراسة

قام الطالبين بإعداد استبيان لدراسة أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر، وبعد الاطلاع على عدد من الكتب والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، تم صياغة فقرات الاستبيان بما يتوافق مع فرضيات الدراسة.

1.مرحل اعداد الاستبيان:

مرت عملية إعداد الاستبيان بعدة خطوات الى أن وصلت لشكلها النهائي، وكانت كما يلي:

أ- إعداد الاستبيان الأولي من أجا استخدامه في جمع البيانات والمعلومات.

ب- عرض الاستبيان الأولي على المشرفين لاختبار مدى ملائمته لجمع البيانات.

ت- تعديل الاستبيان الأولي حسب توجهات المشرفة.

ث- عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين، والذين قدموا مجموعة من التعديلات الهامة من حيث إعادة صياغة بعض العبارات وحذف أخرى وتعديل البعض منها بما يخدم إشكالية الدراسة.

ج- ضبط الاستبيان بشكله النهائي وتوزيعه على جميع أفراد العينة لجمع البيانات للازمة للدراسة.

ثانيا- تحليل الاستبيان: قسم الاستبيان الى جزئين[1]:

الجزء الأول: حيث يحتوي هذا الجزء على معلومات العامة لأفراد العينة، واحتوى على كما يلي:

1. **الجنس:** والذي شمل فئتين ذكر وأنثى.
2. **السن:** والذي شمل أربعة فئات كما هي موضحة في استمارة الاستبيان.
3. **المستوى التعليمي:** والذي تضمن خمسة فئات كالتالي: ليسانس، ماستر، ماجستير، دكتوراه، شهادة مهنية
4. **المركز الوظيفي:** وقد قسم الى أربع فئات كما يلي: خبير محاسب، محافظ حسابات، مساعد محافظ حسابات، أستاذ جامعي.

[1]- شاهد الملحق رقم (02)

5. **عدد سنوات الخبرة:** اشتمل هذا المتغير على أربعة فئات كما هي موضحة في استمارة الاستبيان.

الجزء الثاني: احتوى هذا القسم من الاستبيان على ثلاث محاور متعلقة بموضوع الدراسة، والتي أعدت من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة، وعلى مختلف الأسئلة الفرعية المطروحة مسبقا، وجاءت محاور الاستبيان كما يلي:

المحور الأول: تحت عنوان التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية التخطيط وتضمن 11 عباراة تقيس مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية التخطيط.

المحور الثاني: الذي كان حول تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء تنفيذ عمليةوالذي اشتمل 11 عبارة تقيس مدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات أثناء تنفيذ عملية التدقيق.

المحور الثالث: الذي كان تحت عنوان التزام بمعايير التدقيق الخاصة بأدلة الإثبات أثناء إعداد التقرير والذي احتوى 08 عبارات تقيس مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء إعداد التقرير.

المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان

سوف نقوم من خلال هذا المطلب بحساب ثبات وصدق أداة الدراسة من خلال معامل الارتباط (Pearson) ومعامل الثبات (Alpha cronbatch).

أولا. صدق الاستبيان

يعبر صدق الاستبيان عن مدى قدرة الدراسة على قياس ما هم مطلوب قياسه، وقد تم التأكد من صدق الاستبيان من خلال:

1. الصدق الظاهري:

تم التأكد من صدق المحتوى لأداة القياس المستخدمة في هذه الدراسة (الاستبيان)، حيث تم عرضها على مجموعة من المحكمين المتخصصين بالإضافة إلى الأستاذة المشرفة للتأكد من تغطيتها لجوانب الموضوع الأساسية، ومن وضوحها وسلامة صياغتها.

وبعد الاستجابة إلى آراء الأساتذة المحكمين ثم إجراء ما يلزم من حذف بعض العبارات وإضافة عبارات أخرى وإعادة صياغة بعض العبارات لتصبح أكثر وضوحا وفهما لدى أفراد عينة الدراسة وأكثر صدقا في القياس[1].

2. صدق الاتساق الداخلي:

يساهم الاتساق الداخلي للاستبيان في الحكم على دقة القياس، وتحديد مدى ثبات الاستبيان وصدقه في قياس العلاقة المراد إثباتها، ويقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه هذه العبارات، وسنقوم في هذا الجزء بقياس الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية للمحور التابعة له من أجل تحديد العبارات التي إذا تم حذفها لا تؤثر على الاتجاه العام للمحور الذي تنتمي إليه هذه العبارة كما يلي:

- **صدق الاتساق الداخلي محور التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية التخطيط لعملية التدقيق**

الجدول رقم (3.2): يوضح صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية التخطيط لعملية التدقيق

رقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تمكنك التأكيدات الخارجية التي توجهها للمدقق السابق من مساعدتك في اتخاذ القرار التعامل مع العميل الجديد.	0.501	0.003
02	تمكنك التأكيدات الخارجية التي تتحصل عليها من الغير في ضمان مصداقية المعلومات العامة والقانونية للمؤسسة.	0.769	0.000
03	تمكنك الإجراءات التحليلية أثناء التعرف على المؤسسة محل التدقيق من تحديد المخاطر الجوهرية المحتملة للتدقيق.	0.550	0.001
04	تؤكد لك التصريحات الكتابية الأولية المقدمة من طرف الإدارة على أنها تتحمل مسؤوليتها في إعداد وعرض القوائم المالية.	0.469	0.007
05	تأكد لك التصريحات الكتابية التي تحصل عليها من طرف المؤسسة ضبط أحكام مهمة التدقيق.	0.515	0.003

[1]- شاهد الملحق رقم (01)

06	يمكنك التدقيق الأولي للأرصدة الافتتاحية من الكشف المبكر عن الاختلالات الممكنة وتحديد مخاطر التدقيق.	0.378	0.033
07	تمكنك مؤشرات تقييم الاستغلال من المعرفة المسبقة للمؤسسة ومدى قدرتها على الاستمرارية.	0.766	0.000
08	تأكد لك التصريحات الكتابية التي تحصل عليها من طرف المؤسسة ضبط أحكام رسالة مهمة التدقيق.	0.566	0.001
09	يسمح لك السبر الأولي بتحديد إجراءات التدقيق الأخرى لجمع أدلة الإثبات.	0.562	0.001
10	تحدد لك الإجراءات التحليلية اتجاهات عملية التدقيق وتصميم برنامج تدقيق ملائم.	0.694	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول يتبين أنه توجد علاقة ارتباط طردية بين كل عبارة من عبارات محور التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية التخطيط لعملية التدقيق والمحور ككل، ذلك أن معامل الارتباط "بيرسن" في كامل الحالات هو أكبر من الصفر، كما أن مستوى الدلالة المحسوبة في جميع الحالات أقل من مستوى الدلالة الجدولية sig=0.05، ومنه فان عبارات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

- **صدق الاتساق الداخلي لمحور تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية التدقيق.**

الجدول رقم (4.2): يوضح صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية التدقيق.

رقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
11	تمكنك أساليب الإجراءات التحليلية المختلفة مثل الاستفسارات المكتوبة من تحديد نقاط الضعف والقوة لنظام الرقابة الداخلية.	0.487	0.005
12	فحصك لدليل إجراءات نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يساهم	0.799	0.000

	في إدراكك لمدى فعاليتها.		
13	تقدم لك الردود المقدمة من الغير تصورا حول وضعية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	0.353	0.048
14	قيامك بتدقيق الأرصدة الافتتاحية يؤكد لك بأن القوائم المالية لسنة الماضية لا تحتوي على اختلالات جوهرية.	0.352	0.048
15	يبين لك تدقيق الأرصدة الافتتاحية تطبيق الطرق المحاسبية الملائمة بشكل صحيح ودائم.	0.609	0.000
16	تمنحك التأكيدات الخارجية ثقة أكبر لنوعية الأدلة التي تتحصل عليها.	0.535	0.001
17	تدعم التأكيدات الخارجية الأدلة التي جمعتها من المصادر الداخلية للمؤسسة.	0.651	0.000
18	يمكنك السبر في التدقيق في تحديد إجراءات التدقيق الأخرى التي تمكنك من جمع الأدلة الكافية.	0.542	0.001
19	يسمح لك الفحص المادي للأصول العينية بتقديم عناصر مقنعة وموثوقة حول وضعيتها.	0.358	0.044
20	تسمح لك الإجراءات التحليلية التي تقوم بها في نهاية التدقيق باستعراض التناسق في مجمل الحسابات.	0.644	0.000
21	تمكنك الإجراءات التحليلية من تأسيس خلاصة عامة حول توافق القوائم المالية مع معرفتك المسبقة بالمؤسسة.	0.717	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول يتبين أنه توجد علاقة ارتباط طردية بين كل عبارة من عبارات محورتطبيق معايير التدقيق الخاصة بأدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية التدقيق والمحور ككل، ذلك أن معامل الارتباط "بيرسن" في كامل الحالات هو أكبر من الصفر، كما أن مستوى الدلالة المحسوبة في جميع الحالات أقل من مستوى الدلالة الجدولية sig=0.05، ومنه فان عبارات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

- **صدق الاتساق الداخلي لمحور التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء إعداد تقرير التدقيق.**

الجدول رقم (5.2): يوضح صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء إعداد تقرير التدقيق.

رقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
22	تمكنك العناصر المقنعة المجمعة في مرحلة التخطيط والتنفيذ من إعداد تقريرك الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.	0.646	0.000
23	تمكنك أدلة الإثبات المجمعة في مرحلة التخطيط والتنفيذ من تحديد نوع الرأي الذي ستصدره.	0.711	0.000
24	تمكنك العناصر المقنعة المجمعة في إعداد تقريرك حول استمرارية الاستغلال للمؤسسة.	0.837	0.000
25	تسمح لك إجراءات التدقيق الظرفية للقوائم المالية في تحديد نوعية الأحداث اللاحقة ومعالجتها.	0.868	0.000
26	تؤثر التصريحات الكتابية المقدمة عند مرحلة إعداد التقرير على رأيك المحايد.	0.761	0.000
27	تحدد أدلة الإثبات المجمعة مسؤوليتك حول التقرير الذي ستصدره.	0.733	0.000
28	تمكنك الأدلة المجمعة من زيادة مستوى الإفصاح في تقريرك.	0.792	0.000
29	تحدد لك الأدلة المجمعة إمكانية عدم إبداء الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.	0.691	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول يتبين أنه توجد علاقة ارتباط طردية بين كل عبارة من عبارات محور التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء إعداد تقرير التدقيق والمحور ككل، ذلك أن معامل الارتباط "بيرسن" في كامل الحالات هو أكبر من الصفر، كما أن مستوى الدلالة المحسوبة في جميع الحالات أقل من مستوى الدلالة الجدولية sig=0.05، ومنه فان عبارات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

3. صدق الاتساق البنائي

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، والذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي يردي الوصول اليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الدراسة، ويفترض هذا النمط من الصدق أن كل مقياس أو أداة قياس تمكننا من القدرة على التنبؤ بالخاصية المدروسة، فكلما كانت المحاور متسقة مع الدرجة الكلية للاستبيان كلما دل ذلك على حسن التنبؤ والتوقع.

الجدول رقم (6.2): الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية لفقرات الاستبيان

المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
محورالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية التخطيط التدقيق	0.497	0.004
محور تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية التدقيق.	0.627	0.000
محورالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء إعداد تقرير التدقيق	0.790	0.000

المصدر: من إعدادالطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

من الجدول أعلاه نلاحظ أن كل معاملات الارتباط "بيرسن" ذات دلالة معنوية، كما أن كل قيم الدلالة للمحاور الثلاثة المدروسة كانت أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر جميع محاور الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

ثالثا. ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم اعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى ان ثبات الاستبيان يعني استقرار النتائج وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم توزيع الاستبيان على أفراد العينة عدة مرات خلال فترة زمنية معينة.

وقد اعتمدنا في قياس الثبات على حساب معامل "ألفا كرومباخ".

الجدول رقم (7.2) : يبين نتائج ألفاكرومباخ

المجال	عدد العبارات	معامل ألفاكرومباخ
محورالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية التخطيط التدقيق	10	0.646
محور تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية التدقيق.	11	0.613
محورالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء إعداد تقرير التدقيق	08	0.784
الدراسة ككل	29	0.735

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن كل قيم ألفا كرومبانخالمحسوبة للمحاور والدراسة كانت أكبر من (0.60)، وهو المعدل الأدنى المقبول، وقد تراوحت معدلات ألفاكرونباخ بين (0.613) و (0.784) وبلغت قيمة ألفا كرونباخ لجميع محاور الدراسة (0.735)، وهي نسبة جد عالية وهذا ما يدل على ثبات الاستبيان، وهذا ما يضفي ثقة أكبر على نتائج الدراسة.

رابعا. اختبار التوزيع الطبيعي

الجدول رقم (8.2): نتائج اختبار كولموجروف-سمرنوف

المحاور	Kolmogorov-sminrov	sig
محورالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية التخطيط التدقيق	0.088	0.200
محور تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية التدقيق.	0.208	0.101
محورالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء إعداد تقرير التدقيق	0.194	0.104
محاور الدراسة ككل	0.167	0.123

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج sps

يتضح من خلال الجدول أن القيمة المعنوية sig لجميع المحاور الدراسة أكبر من مستوى الدلالة (0.05) وبالتالي نستنتج أن بيانات العينة تتبع التوزيع الطبيعي وهو ما سوف يسمح لنا بإجراء اختبارات المعلمية على متغيرات الدراسة من أجل اختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة ومناقشتها

سوف تطرق من خلال هذا المبحث الى عرض مختلف الخصائص الخاصة بعينة الدراسة من حيث المتغيرات الشخصية، وكذلك عرض وتحليل نتائج اجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الدراسة.

المطلب الأول: تحليل خصائص أفراد عينة الدراسة

تعتبر الخصائص الشخصية لعينة الدراسة ذات دور كبير وهام في تحديد مستوى إدراك أفراد العينة لأسئلة وطبيعة الدراسة المنفذة، حيث تساهم في تفسير نتائج الدراسة وتحديد مدى إمكانية الاعتماد على إجابات أفراد هذه العينة، وبالتالي تزيد من فعالية النتائج التي يتم التوصل إليها، ونعرض في هذا الجزء الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة استنادا الى اجاباتهم عن الأسئلة الواردة في الاستبانة ضمن القسم الجزء المتعلق بالجوانب الشخصية، وذلك على النحو التالي:

أولا: الجنس

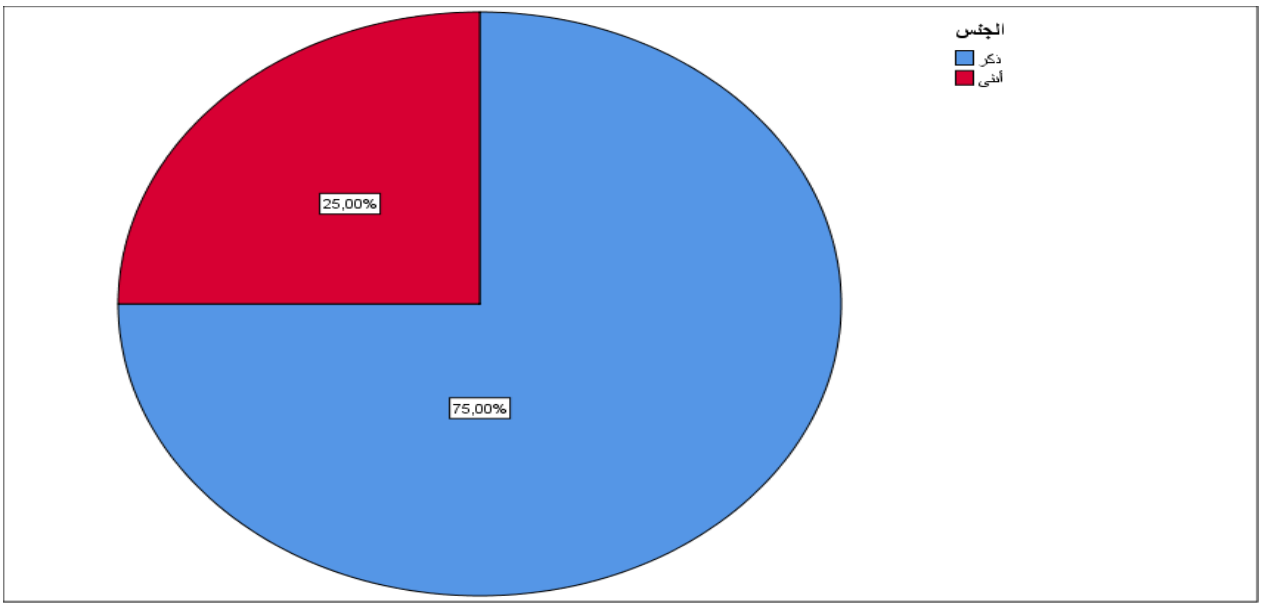
الجدول رقم (9.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

	التكرار	النسبة
ذكر	24	%75
أنثى	08	%25
المجموع	32	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن أغلبية أفراد عينة الدراسة تمثلت في فئة ذكر بنسبة (75%) وفيما كانت فئة أنثى بنسبة (25%) والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (2.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

ثانيا: السن

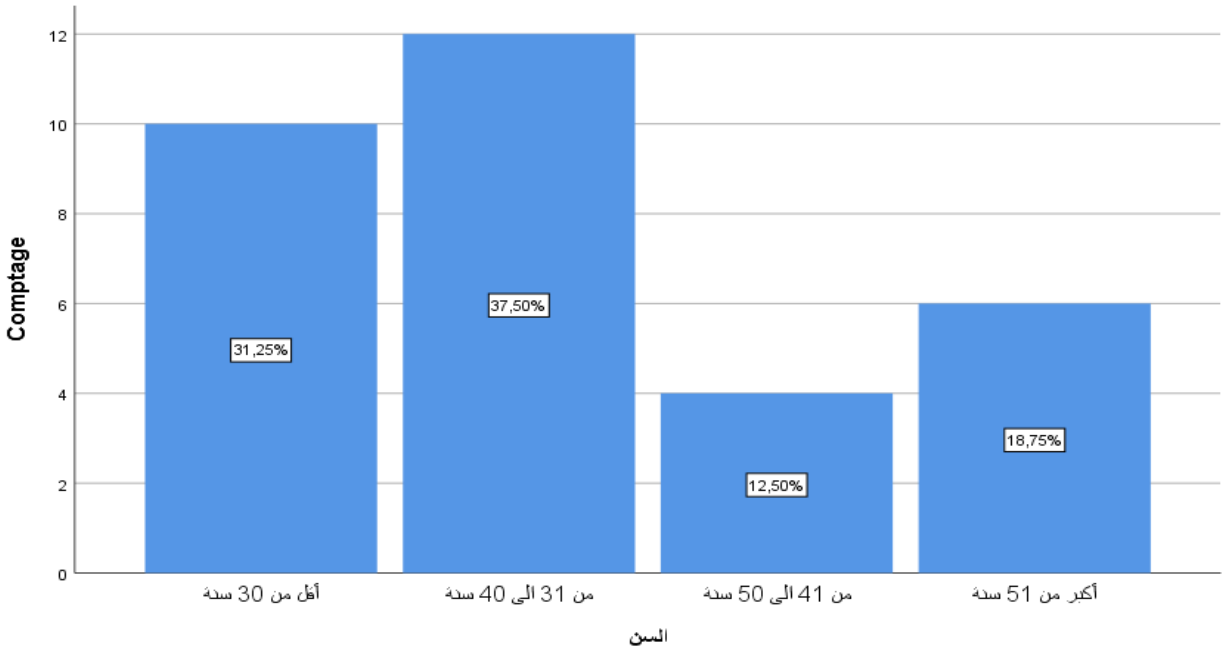
الجدول رقم (10.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن

	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	10	%31.3
من 31 الى 40 سنة	12	%37.5
من 41 الى 50 سنة	04	%12.5
أكبر من 51 سنة	06	%18.8
المجموع	32	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة توزعت على فئات الموضوعة في أداة الدراسة، حيث كانت فئة أقل من 31 إلى 40 سنة في المرتبة الأولى بنسبة (37.5%) لتليها فئة أقل من 30 سنة بنسبة (31.3%)، ثم فئة أكبر من 51 سنة بنسبة (18.8%)، وفي الأخير فئة من 41 إلى 50 سنة بنسبة (12.5%).

الشكل رقم (3.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

ثالثا: المستوى التعليمي

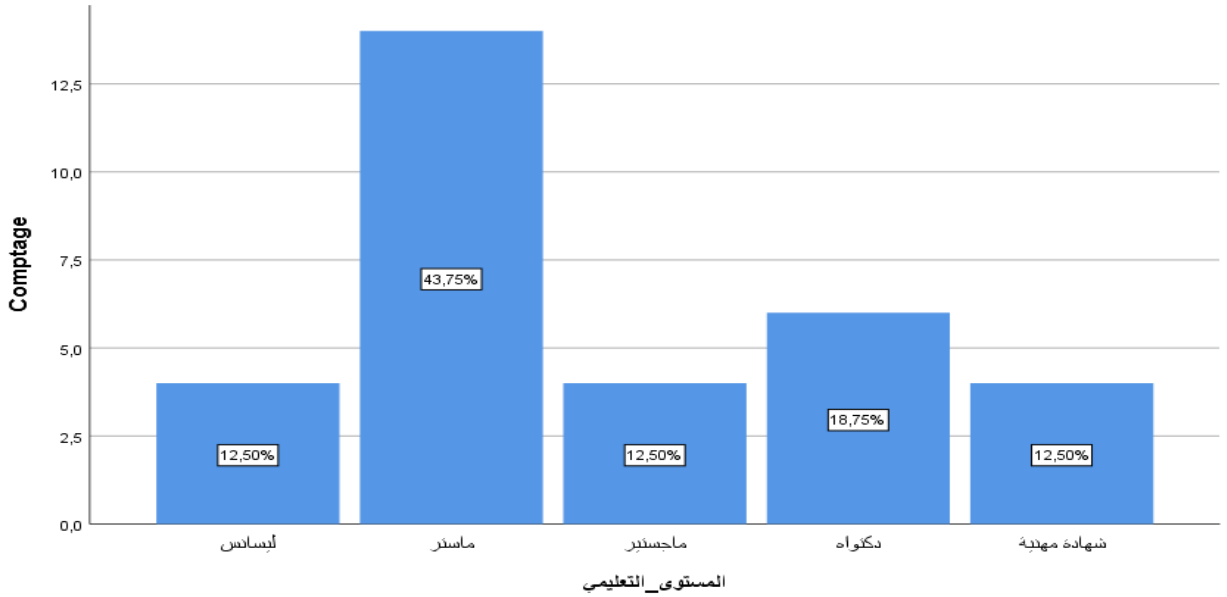
الجدول رقم (11.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

	التكرار	النسبة
ليسانس	04	%12.5
ماستر	14	%43.8
ماجستير	04	%12.5
دكتوراه	06	%18.8
شهادة مهنية	04	%12.5
المجموع	32	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول نلاحظ أنه هناك تنوع في المستوى الأكاديمي حيث جاءت فئة الأفراد الحاصلين على شهادة ماستر في المرتبة الأولى بنسبة (43.8%)، لتليها فئة دكتوراه بنسبة (18.8%)، وفي الأخير فئة ليسانس، ماجستير، شهادة مهنية بنسب متساوية (12.5%) .

الشكل رقم (4.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

رابعا: المركز الوظيفي

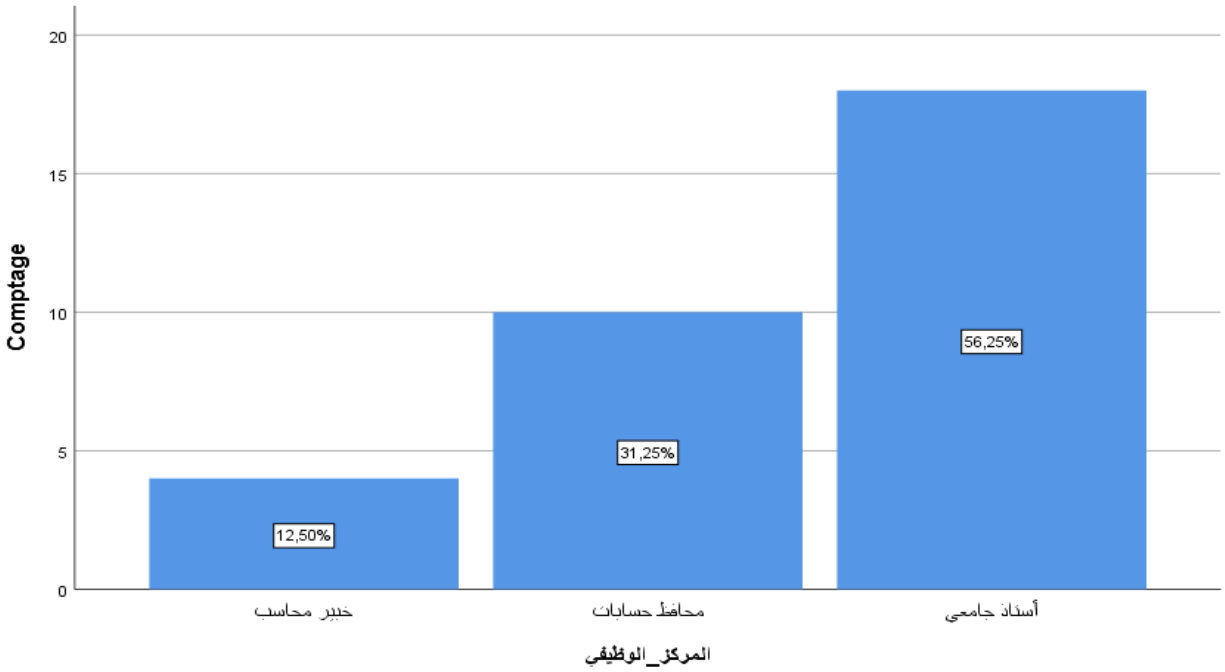
الجدول رقم (12.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

	التكرار	النسبة
خبير محاسب	04	%12.5
محافظ حسابات	10	%31.3
أستاذ جامعي	18	%56.3
المجموع	32	%100

المصدر: من إعداد الطالبينين ين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن معظم أفراد عينة الدراسة تمثلت في أستاذ جامعي و محافظ حسابات بنسبة (56.3%) و(32.3%) على التوالي، فيما كانت نسبة خبير محاسب (12.5%) وهو ما يتناسب مع معطيات الدراسة.

الشكل رقم (5.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

خامسا: عدد سنوات الخبرة

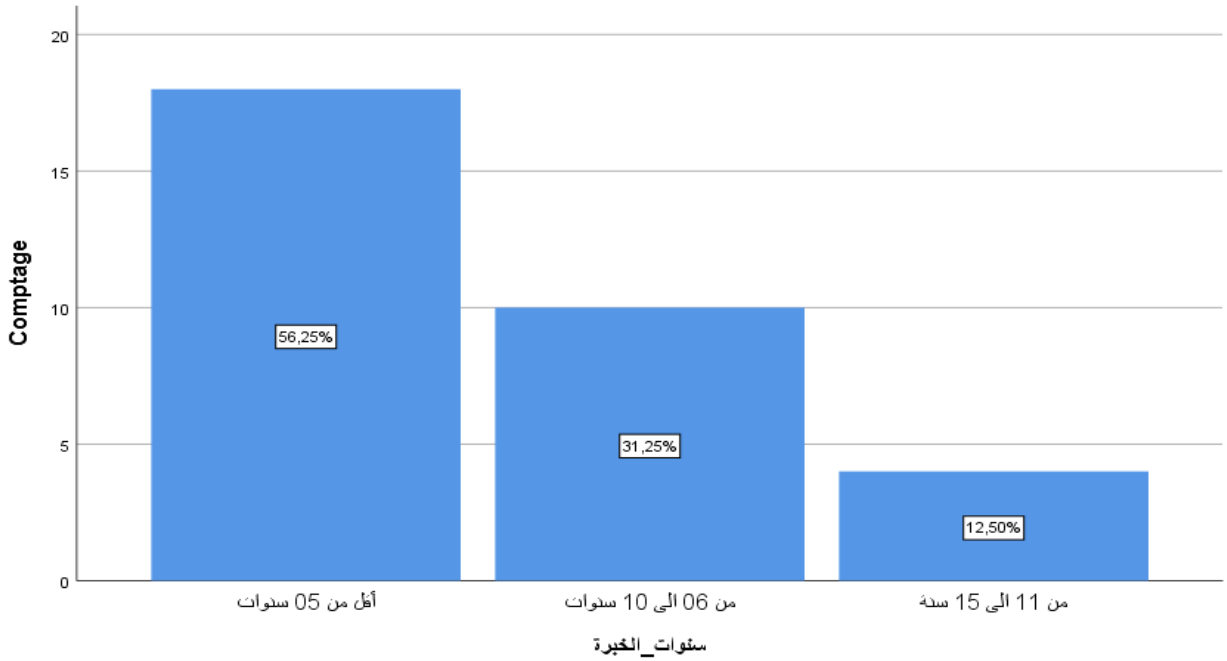
الجدول رقم (13.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	18	%56.3
من 06 الى 10 سنوات	10	%31.3
من 11 الى 15 سنة	04	%12.5
المجموع	32	%100

المصدر: من إعداد الطالبينين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتبين لنا من خلال الجدول أن نسبة أفراد عينة الدراسة الذين لديهم خبرة مهنية أقل من 05 سنوات بلغت (56.3%)، لتليها فئة من 06 الى 10 سنوات بنسبة (31.3%)، وفي الأخير فئة أقل من 11 الى 15 سنة بنسبة (12.5%).

الشكل رقم (6.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

يتم من خلال هذا المطلب عرض إجابات أفراد عينة الدراسة كما جاءت في الإجابات المستلمة في شكل متوسطات حسابية وانحراف معياري، من أجل أخذ صورة أولية عن الإجابات، واستنتاج الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، وتحقيق من الفرضيات المصاغة وهذا قبل إجراء الاختبارات الإحصائية التي تثبت أو تنفي هذه الأخيرة.

أولا. عرض وتحليل نتائج محور التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية تخطيط التدقيق.

يلخص الجدول الموالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة حول محور التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية تخطيط التدقيق ، وهذا وفقا إلى درجات الإجابة لمقياس ليكارت الخماسي الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

الجدول رقم (14.2): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية تخطيط التدقيق

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة	درجة الموافقة	القيمة الإحصائية ^{2}كا	الدلالة المعنوية sig	الترتيب
العبارة رقم (01)	4,38	0,871	موافق تماما	مرتفعة جدا	22.000	0.000	03
العبارة رقم (02)	4,12	0,942	موافق	مرتفعة	15.250	0.000	07
العبارة رقم (03)	4,38	0,793	موافق تماما	مرتفعة جدا	7.750	0.021	02
العبارة رقم (04)	4,00	0,950	موافق	مرتفعة	17.000	0.000	09
العبارة رقم (05)	3,87	1,070	موافق	مرتفعة	10.000	0.019	10
العبارة رقم (06)	4,19	0,821	موافق	مرتفعة	19.000	0.000	06
العبارة رقم (07)	4,25	0,916	موافق تماما	مرتفعة جدا	15.000	0.002	05
العبارة رقم (08)	4,25	0,762	موافق تماما	مرتفعة جدا	13.250	0.007	04
العبارة رقم (09)	4,44	0,504	موافق تماما	مرتفعة جدا	15.500	0.000	01
العبارة رقم (10)	4,06	0,840	موافق	مرتفعة	15.000	0.002	08
المتوسط العام للمحور	4,1938	4 ,1963	**موافق**	**مرتفعة**	**14.000**	**0.001**	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام Spss

بدراسة محتويات الجدول رقم (14.2) وتحليلها يتبين كالأتي:

قيم اختبار (^{2}**كا**) دالة لجميع العبارات، كون مستوى الدلالة لجميع العبارات أصغر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، مما يشير إلى عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية في الاستجابة على (غير موافق تماما، غير موافق، محايد، موافق، موافق تماما) لكل عبارات هذا المحور.

كما يظهر من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة كانت ايجابية حول عبارات المتعلقة بمحور التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية تخطيط. حيث بلغ المتوسط العام للمحور **(4.19)** والذي يشير إلى درجة إجابة **"موافق"**، مما يدل على درجة موافقة **مرتفعة** ، كما بلغ الانحراف المعياري (0.419) وهو ما يشير إلى درجة تقارب في الأجوبة من أفراد العينة .

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد عينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهي كما يلي:

- **العبارة (01): تمكنك التأكيدات الخارجية التي يقدمها المدقق السابق من مساعدتك في اتخاذ القرار التعامل مع العميل الجديد.**

والتي بلغ متوسطها الحسابي **(4.38)**، الذي يندرج ضمن فئة [4.21-5] حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهذا ما يشير إلى درجة إجابة **"موافق تماما"**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة جدا** من الموافقة، كما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.871)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تقارب لإجابات أفراد عينة الدراسة، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يرون أن التأكيدات الخارجية التي يقدمها المدقق السابق تمكنهم من اتخاذ القرار التعامل مع العميل الجديد.

- **العبارة (02):تمكنك التأكيدات الخارجية التي تتحصل عليها من الغير في ضمان مصداقية المعلومات العامة والقانونية للمؤسسة.**

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة **(4.12)**، والذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي، والذي يدل على درجة إجابة **"موافق "**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.942)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تقارب لإجابات أفراد عينة الدراسة، مما يدل على أن هناك موافقة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن التأكيدات الخارجية التي يتحصلون عليها من الغير تمكنهم من ضمان مصداقية المعلومات العامة والقانونية للمؤسسة.

- **العبارة (03):تمكنك الإجراءات التحليلية أثناء التعرف على المؤسسة محل التدقيق من تحديد المخاطر الجوهرية المحتملة للتدقيق.**

كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة **(4.38)**، والذي يقع ضمن الفئة [4.21-5] من مقياس ليكارت الخماسي والذي يشير إلى درجة إجابة **"موافق تماما "**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة جدا** من الموافقة، كما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.793)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تقارب لإجابات أفراد عينة الدراسة، أي أن أفراد عينة يعتبرون أن الاجراءات التحليلية أثناء التعرف على المؤسسة محل التدقيق تمكنهم من تحديد المخاطر الجوهرية المحتملة للتدقيق.

❖ **العبارة (04): تؤكد لك التصريحات الكتابية الأولية المقدمة من طرف الإدارة على أنها تتحمل مسؤوليتها في إعداد وعرض القوائم المالية.**

والتي بلغ متوسطها الحسابي **(04)**، الذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهذا ما يشير إلى درجة إجابة **"موافق "**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من الموافقة، كما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.950)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تقارب لإجابات أفراد عينة الدراسة، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يرون أنالتصريحات الكتابية الأولية المقدمة من طرف الادارة تؤكد لهم أن الادارة تتحمل مسؤوليتها في إعداد وعرض القوائم المالية.

❖ **العبارة (05):تأكد لك التصريحات الكتابية التي تحصل عليها من طرف المؤسسة ضبط أحكام مهمة التدقيق.**

والتي بلغ متوسطها الحسابي (**3.87**)، الذي يندرج ضمن فئة[3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهذا ما يشير إلى درجة إجابة **"موافق"**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(1.070)** وهو أكبر من الواحد مما يدل على درجة تشتت مرتفعة وعدم تجانس لإجابات أفراد عينة الدراسة، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يرون أن التصريحات الكتابية التي يحصلون عليها من طرف المؤسسة تأكد لهم ضبط أحكام مهمة التدقيق.

❖ **العبارة (06):يمكنك التدقيق الأولي للأرصدة الافتتاحية من الكشف المبكر عن الاختلالات الممكنة وتحديد مخاطر التدقيق.**

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة **(4.19)**، والذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي، والذي يدل على درجة إجابة **"موافق "**،وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.821)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تقارب لإجابات أفراد عينة الدراسة،مما يدل على أن هناك موافقة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن التدقيق الأولي للأرصدة الافتتاحية يمكنهم من الكشف المبكر عن الاختلالات الممكنة وتحديد مخاطر التدقيق.

❖ **العبارة (07):تمكنك مؤشرات تقييم الاستغلال من المعرفة المسبقة للمؤسسة ومدى قدرتها على الاستمرارية.**

كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة **(4.25)**، والذي يقع ضمن الفئة [4.21-5] من مقياس ليكارت الخماسي والذي يشير إلى درجة إجابة **"موافق تماما "**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة جدا** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.916)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تقارب لإجابات أفراد عينة الدراسة، أي أن أفراد عينة الدراسة يرون أن مؤشرات تقييم الاستغلال تمكنهم من المعرفة المسبقة للمؤسسة ومدى قدرتها على الاستمرارية.

❖ **العبارة (08):تأكد لك التصريحات الكتابية التي تحصل عليها من طرف المؤسسة ضبط أحكام رسالة مهمة التدقيق.**

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة **(4.25)**، والذي يندرج ضمن فئة [4.21-5] حسب مقياس ليكارت الخماسي، والذي يدل على درجة إجابة **"موافق "**،وهو ما يعني درجة **مرتفعةجدا** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.762)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تقارب لإجابات أفراد عينة الدراسة،مما يدل على أن هناك موافقة من قبل أفراد عينة الدراسة على أن التصريحات الكتابية التي يحصل عليها من طرف المؤسسة تأكد لهم ضبط أحكام رسالة مهمة التدقيق.

❖ **العبارة (09):يسمح لك السبر الأولي بتحديد إجراءات التدقيق الأخرى لجمع أدلة الاثبات.**

كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة **(4.44)**، والذي يقع ضمن الفئة [4.21-5] من مقياس ليكارت الخماسي والذي يشير إلى درجة إجابة **"موافق تماما "**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة جدا** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.504)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تقارب لإجابات أفراد عينة الدراسة،أي أن أفراد عينة الدراسة يعتبرون أن السبر الأولي يسمح لهم بتحديد اجراءات التدقيق الأخرى لجمع أدلة الاثبات.

❖ **العبارة (10):تحدد لك الإجراءات التحليلية اتجاهات عملية التدقيق وتصميم برنامج تدقيق ملائم.**

والتي بلغ متوسطها الحسابي **(4.06)**، الذي يندرج ضمن فئة[3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهذا ما يشير إلى درجة إجابة **"موافق"**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.840)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تقارب لإجابات أفراد عينة الدراسة، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يرون أن الاجراءات التحليلية تحدد لهم اتجاهات عملية التدقيق وتصميم برنامج تدقيق ملائم.

ثانيا. عرض وتحليل نتائج محور تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية التدقيق

يلخص الجدول الموالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية التدقيق، وهذا وفقا إلى درجات الإجابة لمقياس ليكارت الخماسي الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

الجدول رقم (15.2): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية التدقيق.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة	درجة الموافقة	القيمة الإحصائية ^{2}كا	الدلالة المعنوية sig	الترتيب
العبارة رقم (11)	3,63	1,070	موافق	مرتفعة	15.500	0.004	10
العبارة رقم (12)	3,19	1,203	محايد	متوسطة	11.750	0.019	11
العبارة رقم (13)	3,81	0,739	موافق	مرتفعة	25.000	0.000	08
العبارة رقم (14)	4,38	0,707	موافق تماما	مرتفعة جدا	7.000	0.030	01
العبارة رقم (15)	4,00	1,016	موافق	مرتفعة	8.000	0.046	05
العبارة رقم (16)	3,81	0,896	موافق	مرتفعة	17.000	0.001	08
العبارة رقم (17)	4,13	0,707	موافق	مرتفعة	14.750	0.003	09
العبارة رقم (18)	4,13	1,008	موافق	مرتفعة	13.000	0.005	05
العبارة رقم (19)	4,13	,871	موافق	مرتفعة	13.000	0.005	03
العبارة رقم (20)	4,31	0,780	موافق تماما	مرتفعة جدا	10.750	0.005	02
العبارة رقم (21)	3,81	0,738	موافق	مرتفعة	25.000	0.000	07
المتوسط العام للمحور	3,9097	0,42842	**موافق**	مرتفعة	**10.500**	**0.012**	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام Spss

بدراسة محتويات الجدول رقم (15.2) وتحليلها يتبين كالأتي:

قيم اختبار ($كا^2$) دالة لجميع العبارات، كون مستوى الدلالة لجميع العبارات أصغر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، مما يشير إلى عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية في الاستجابة على (غير موافق تماما، غير موافق، محايد، موافق، موافق تماما) لكل عبارات هذا المحور.

كما يظهر من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة كانت ايجابية حول عبارات المتعلقة بمحور **تطبيق معايير التدقيق الخاصة بأدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية** حيث بلغ المتوسط العام للمحور **(3.90)** والذي يشير إلى درجة إجابة **"موافق"**، مما يدل على درجة موافقة **مرتفعة** ، كما بلغ الانحراف المعياري (0.428) وهو ما يشير إلى درجة تقارب في الأجوبة من أفراد العينة .

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد عينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهي كما يلي:

❖ **العبارة (11): تمكنك أساليب الإجراءات التحليلية المختلفة مثل الاستفسارات المكتوبة من تحديد نقاط الضعف والقوة لنظام الرقابة الداخلية.**

فيما يخص هذه العبارة كان متوسطها الحسابي **(3.63)**، والذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20] وفق مقياس ليكارت الخماسي، والذي يشير إلى درجة إجابة **"موافق "**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(1.070)** وهو أكبر من الواحد مما يدل على درجة تشتت مرتفعة وعدم تجانس لإجابات أفراد عينة الدراسة، بحيث تعتبر أفراد عينة الدراسة أنأساليب الإجراءات التحليلية المختلفة مثل الاستفسارات المكتوبة تمكنهم من تحديد نقاط الضعف والقوة لنظام الرقابة الداخلية.

❖ **العبارة (12): فحصك لدليل إجراءات نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يساهم في إدراكك لمدى فعاليتها.**

والتي بلغ متوسطها الحسابي **(3.19)**، الذي يندرج ضمن فئة [2.61-3.4] حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهذا ما يشير إلى درجة إجابة **"محايد "**، وهو ما يعني درجة **متوسطة** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(1.203)** وهو أكبر من الواحد مما يدل على درجة تشتت مرتفعة وعدم تجانس لإجابات أفراد عينة الدراسة، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يرون أن فحصهم لدليل إجراءات نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يساهم في إدراكهم لمدى فعاليتها.

❖ **العبارة (13):تقدم لك الردود المقدمة من الغير تصورا حول وضعية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.**

كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة **(3.81)**والذي ينتمي إلى فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي والذي يشير إلى درجة إجابة **"موافق "**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.738)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تشتت منخفضة وتجانس مقبول لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذا ما يدل أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن المؤسسة محل التدقيق تقدم لهم ردود من الغير تصورا حول وضعية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

❖ **العبارة (14): قيامك بتدقيق الأرصدة الافتتاحية يؤكد لك بأن القوائم المالية لسنة الماضية لا تحتوي على اختلالات جوهرية.**

نلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة كان**(4.38)**والذي ينتمي إلى فئة [4.21-5] حسب مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلى درجة إجابة **"موافق تماما"** وهو ما يعني درجة **مرتفعة جدا** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.707)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تقارب لإجابات أفراد عينة الدراسة،مما يعني أن أفراد عينة الدراسة يرون أن تدقيق الأرصدة الافتتاحية يؤكد لهم بأن القوائم المالية لسنة الماضية لا تحتوي على اختلالات جوهرية.

❖ **العبارة (15):يبين لك تدقيق الأرصدة الافتتاحية تطبيق الطرق المحاسبية الملائمة بشكل صحيح ودائم.**

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة **(04)**، والذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي، والذي يدل على درجة إجابة **"موافق"**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(1.016)** وهو أكبر من الواحد مما يدل على درجة تشتت مرتفعة وعدم تجانس لإجابات أفراد عينة الدراسة، مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أنتدقيق الأرصدة الافتتاحية يبين لهم مدى تطبيق الطرق المحاسبية الملائمة بشكل صحيح ودائم.

❖ **العبارة (16):تمنحك التأكيدات الخارجية ثقة أكبر لنوعية الأدلة التي تتحصل عليها.**

والتي بلغ متوسطها الحسابي **(3.81)**، الذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهذا ما يشير إلى درجة إجابة **"موافق "**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.896)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تشتت منخفضة

وتجانس مقبول لإجابات أفراد عينة الدراسة، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يرون أن التأكيدات الخارجية تمنح لهم ثقة أكبر لنوعية الأدلة التي يتحصلون عليها.

❖ **العبارة (17):تدعم التأكيدات الخارجية الأدلة التي جمعتها من المصادر الداخلية للمؤسسة.**

كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة **(4.13)**والذي ينتمي إلى فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي والذي يشير إلى درجة إجابة **"موافق "**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.707)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تشتت منخفضة وتجانس مقبول لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذا ما يدل أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن التأكيدات الخارجية تدعم الأدلة التي تم جمعها من المصادر الداخلية للمؤسسة.

❖ **العبارة (18): يمكنك السبر في التدقيق في تحديد إجراءات التدقيق الأخرى التي تمكنك من جمع الأدلة الكافية.**

نلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة كان**(4.13)**والذي ينتمي إلى فئة [3.41-4.20]حسب مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلى درجة إجابة **"موافق "** وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(1.008)** وهو أكبر من الواحد مما يدل على درجة تشتت مرتفعة وعدم تجانس لإجابات أفراد عينة الدراسة، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة يرون أن السبر في التدقيق يمكنهم من تحديد اجراءات التدقيق الأخرى التي تمكنهم من جمع الأدلة الكافية.

❖ **العبارة (19):يسمح لك الفحص المادي للأصول العينية بتقديم عناصر مقنعة وموثوقة حول وضعيتها.**

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة **(4.13)**، والذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20]حسب مقياس ليكارت الخماسي، والذي يدل على درجة إجابة **"موافق "**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.871)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تشتت منخفضة وتجانس مقبول لإجابات أفراد عينة الدراسة مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يعتبرون أن الفحص المادي للأصول العينية يسمح لهم بتقديم عناصر مقنعة وموثوقة حول وضعيتها.

❖ **العبارة (20):تسمح لك الإجراءات التحليلية التي تقوم بها في نهاية التدقيق باستعراض التناسق في مجمل الحسابات.**

والتي بلغ متوسطها الحسابي **(4.31)**، الذي يندرج ضمن فئة [4.21-5]حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهذا ما يشير إلى درجة إجابة **"موافق تماما "**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة جدا** من

الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.780)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تشتت منخفضة وتجانس مقبول لإجابات أفراد عينة الدراسة، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن الاجراءات التحليلية التي يقومون بها في نهاية التدقيق تسمح لهم باستعراض التناسق في مجمل الحسابات.

❖ **العبارة (21):تمكنك الإجراءات التحليلية من تأسيس خلاصة عامة حول توافق القوائم المالية مع معرفتك المسبقة بالمؤسسة.**

كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة **(3.81)**والذي ينتمي إلى فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي والذي يشير إلى درجة إجابة "**موافق** "، وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.738)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تشتت منخفضة وتجانس مقبول لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذا ما يدل أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أنالإجراءات التحليلية تمكنهم من تأسيس خلاصة عامة حول توافق القوائم المالية مع معرفتهم المسبقة بالمؤسسة.

ثالثا. عرض وتحليل نتائج محور التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء إعداد تقرير التدقيق

يلخص الجدول الموالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة حول تقييم محور التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء إعداد تقرير التدقيق ، وهذا وفقا إلى درجات الإجابة لمقياس ليكارت الخماسي الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

الجدول رقم (16.2): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء إعداد تقرير التدقيق

العبارة	المتوسطالحسابي	الانحرافالمعياري	الاتجاه العام للعينة	درجةالموافقة	القيمة الإحصائية ^{2}كا	الدلالةالمعنوية sig	الترتيب
العبارة رقم (22)	3,81	1,148	موافق	مرتفعة	13.000	0.002	06
العبارة رقم (23)	4,25	0,842	موافق تماما	مرتفعة جدا	18.000	0.000	03
العبارة رقم	4,19	0,821	موافق	مرتفعة	19.000	0.000	04

(24)							
العبارة رقم (25)	4,06	0,840	موافق	مرتفعة	15.000	0.002	05
العبارة رقم (26)	3,75	1,218	موافق	مرتفعة	11.750	0.019	07
العبارة رقم (27)	3,56	1,076	موافق	مرتفعة	17.000	0.000	08
العبارة رقم (28)	4,31	0,780	موافق تماما	مرتفعة جدا	10.750	0.005	02
العبارة رقم (29)	4,62	0,793	موافق تماما	مرتفعة جدا	25.750	0.000	01
المتوسط العام للمحور	**4.07**	0,602	**موافق**	**مرتفعة**	**12.750**	**0.016**	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام Spss

بدراسة محتويات الجدول رقم (16.2) وتحليلها يتبين كالأتي:

قيم اختبار (^{2}كا) دالة لجميع العبارات، كون مستوى الدلالة لجميع العبارات أصغر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، مما يشير إلى عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية في الاستجابة على (غير موافق تماما، غير موافق، محايد، موافق، موافق تماما) لكل عبارات هذا المحور.

كما يظهر من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة كانت ايجابية حول عبارات المتعلقة بمحور **التزام بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء إعداد تقرير التدقيق** حيث بلغ المتوسط العام للمحور **(4.07)** والذي يشير إلى درجة إجابة **"موافق"**، مما يدل على درجة موافقة **مرتفعة** ، كما بلغ الانحراف المعياري (0.602) وهو ما يشير إلى درجة تقارب في الأجوبة من أفراد العينة .

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد عينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهي كما يلي:

❖ **العبارة (22): تمكنك العناصر المقنعة المجمعة في مرحلة التخطيط والتنفيذ من إعداد تقريرك الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.**

والتي بلغ متوسطها الحسابي **(3.81)**، الذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهذا ما يشير إلى درجة إجابة **"موافق "**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(1.148)** وهو أكبر من الواحد مما يدل على درجة تشتت مرتفعة وعدم تجانس لإجابات أفراد عينة الدراسة،مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يرون أن العناصر المقنعة المجمعة في مرحلة التخطيط والتنفيذ تمكنهم من إعداد تقريرهم الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

❖ **العبارة (23):تمكنك أدلة الإثبات المجمعة في مرحلة التخطيط والتنفيذ من تحديد نوع الرأي الذي ستصدره.**

فيما يخص هذه العبارة كان متوسطها الحسابي **(4.25)**، والذي يندرج ضمن فئة [4.21-5] وفق مقياس ليكارت الخماسي، والذي يشير إلى درجة إجابة **"موافق تماما"**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة جدا** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.842)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تقارب لإجابات أفراد عينة الدراسة،وهو ما يعني أن أفراد عينة الدراسة يعتبرون أن أدلة الإثبات المجمعة في مرحلة التخطيط والتنفيذ تمكنهم من تحديد نوع الرأي الذي سيصدرونه.

❖ **العبارة (24):تمكنك العناصر المقنعة المجمعة في إعداد تقريرك حول استمرارية الاستغلال للمؤسسة.**

❖ والتي بلغ متوسطها الحسابي **(4.19)**، الذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20]حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهذا ما يشير إلى درجة إجابة **"موافق"**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.821)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تقارب لإجابات أفراد عينة الدراسة،مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يرون أن العناصر المقنعة المجمعة تمكنهم في إعداد تقريرهم حول استمرارية الاستغلال للمؤسسة.

❖ **العبارة (25): تسمح لك إجراءات التدقيق الظرفية للقوائم المالية في تحديد نوعية الأحداث اللاحقة ومعالجتها.**

نلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة كان (4.06) والذي ينتمي إلى فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلى درجة إجابة **"موافق"** ، وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من

الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.840)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تقارب لإجابات أفراد عينة الدراسة،وهذا ما يدل على أن إجراءات التدقيق الظرفية للقوائم المالية تمكنهم من تحديد نوعية الأحداث اللاحقة حسب وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

❖ **العبارة (26):تؤثر التصريحات الكتابية المقدمة عند مرحلة إعداد التقرير على رأيك المحايد.**

❖ كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة **(3.75)**، والذي يقع ضمن الفئة [3.41-4.20] من مقياس ليكارت الخماسي والذي يشير إلى درجة إجابة **"موافق "**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(1.218)** وهو أكبر من الواحد مما يدل على درجة تشتت مرتفعة وعدم تجانس لإجابات أفراد عينة الدراسة، أي أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن التصريحات الكتابية المقدمة عند مرحلة إعداد التقرير تؤثر على رأيهم المحايد.

❖ **العبارة (27): تحدد أدلة الإثبات المجمعة مسؤوليتك حول التقرير الذي ستصدره.**

والتي بلغ متوسطها الحسابي **(3.56)**، الذي يندرج ضمن فئة [3.41-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهذا ما يشير إلى درجة إجابة **"موافق "**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(1.076)** وهو أكبر من الواحد مما يدل على درجة تشتت مرتفعة وعدم تجانس لإجابات أفراد عينة الدراسة، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يرون أن أدلة الإثبات المجمعة تحدد مسؤوليتهم حول التقرير الذي ستصدره.

❖ **العبارة (28):تمكنك الأدلة المجمعة من زيادة مستوى الإفصاح في تقريرك.**

فيما يخص هذه العبارة كان متوسطها الحسابي **(4.31)**، والذي يندرج ضمن فئة [4.21-5] وفق مقياس ليكارت الخماسي، والذي يشير إلى درجة إجابة **"موافق تماما"**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة جدا** من الموافقةكما بلغ الانحراف المعياري للعبارة **(0.780)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تقارب لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهو ما يعني أن أفراد عينة الدراسة يرون أن الأدلة المجمعة تمكنهم من زيادة مستوى الإفصاح في تقريرهم.

❖ **العبارة (29):تحدد لك الأدلة المجمعة إمكانية عدم إبداء الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.**

والتي بلغ متوسطها الحسابي **(4.62)**، الذي يندرج ضمن فئة [4.21-5] حسب مقياس ليكارت الخماسي، وهذا ما يشير إلى درجة إجابة **"موافق تماما"**، وهو ما يعني درجة **مرتفعة جدا** من الموافقةكما بلغ

الانحراف المعياري للعبارة **(0.793)** وهو أصغر من الواحد مما يدل على درجة تقارب لإجابات أفراد عينة الدراسة، مما يدل أن أفراد عينة الدراسة يعتيرون أن الأدلة المجمعة تحدد لهم إمكانية عدم إبداء الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

من أجل اختبار فرضيات الدراسة استعملنا اختبار (T-Test) والذي يقوم بحساب المتوسط الحسابي وقيمة (T) المحسوبة، ويحدد مستوى المعنوية، ويقوم هذا الاختبار بمقارنة متوسط الحسابي للمحور بقيمة الافتراضية هي (03) وعند مستوى دلالة (0.05) وتكون قاعدة اتخاذ القرار بالشكل التالي:

- رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) اذا كانت القيمة المطلقة ل (T) المحسوبة أكبر من القيمة (T) الجدولية أو اذا كانت (sig<0.05)
- قبول الفرضية الصفرية (H0) ورفض الفرضية البديلة (H1) اذا كانت القيمة المطلقة ل (T) المحسوبة أصغر من القيمة (T)الجدولية واذا كانت (0.05<sig).

أولا. اختبار الفرضية الأولى

بهدف اختبار الفرضية الأولى من الدراسة والتي مفادها " يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق"، قمنا بإجراء اختبار (T-Test) على عبارات المحور الأول من الاستبيان، وتمت صياغة فرضية العدمية والفرضية البديلة كما يلي:

- **فرضية العدمية H0:** لا يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق.
- **فرضية البديلةH1:** يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق.

الجدول رقم(17.2): نتائج اختبار (T-Test) للفرضية الأولى

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة Tالجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية
M1	4.19	1.69	31	16.092	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

بالعموم فان المتوسط الحسابي للمحور ككل قد بلغ (4.19) وهو أكبر من المتوسط الحسابي المستخدم في الدراسة (3)، وهذا يدل على أن أفراد العينة يؤكدون أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات تؤثر على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وللتأكد من صحة النتائج اعتمدا الطالبين على اختبار T-test.

يبين الجدول أعلاه أ قيمة (T) المحسوبة (16.092) وهي أكبر من قيمة T الجدولية والمقدرة بي (1.69)، كما أن مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) أقل من (0.05)، بناءا على قاعدة اتخاذ القرار فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على: " يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق".

ثانيا.اختبار الفرضية الثانية

وبهدف اختبار الفرضية الثانية من الدراسة والتي مفادها يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على تنفيذ عملية التدقيق، قام الطالبين بإجراء اختبار (T-Test) على عبارات المحور الثاني من الاستبيان، وتمت صياغة فرضية العدمية والفرضية البديلة كما يلي:

- **فرضية العدمية H0:** لا يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على تنفيذ عملية التدقيق.
- **فرضية البديلةH1:** يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على تنفيذ عملية التدقيق.

الجدول رقم (18.2): نتائج اختبار (T-Test) للفرضية الثانية

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة Tالجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية
M2	3.90	1.69	31	12.012	0.000

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

من الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة المعنوية (0.000) وهو أقل من (0.05) كما أن قيمة T المحسوبة (12.012) أكبر من قيمة T الجدولية المقدرة بي (1.69)، واستنادا على قاعدة اتخاذ القرار فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أن: " يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على تنفيذ عملية التدقيق".

ثالثا. اختبار الفرضية الثالثة

بهدف اختبار الفرضية الثالثة من الدراسة والتي مفادها يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على إعداد تقرير التدقيق، قام الطالبين بإجراء اختبار (T-Test) على عبارات المحور الثالث من الاستبيان، وتمت صياغة فرضية العدمية والفرضية البديلة كما يلي:

- **فرضية العدمية H0:** لا يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على إعداد تقرير التدقيق.
- **فرضية البديلةH1:** يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على إعداد تقرير التدقيق.

الجدول رقم (19.2): نتائج اختبار (T-Test) للفرضية الثالثة

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة Tالجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية
M3	4.07	1.69	31	10.051	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام spss

من خلال الجدول يتبين أن قيمة T المحسوبة قدرت بي (10.051) وهي أكبر من قيمة T الجدولية المقدرة بي (1.69)، وعليه بناءا على قاعدة اتخاذ القرار فإننا نرفض الفرضية العديمة ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: " يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على إعداد تقرير التدقيق".

خلاصة:

بالرغم من بعد مكاتب تدقيق الحسابات على تطبيق معايير تدقيق الحسابات سواء الدولية أو المحلية، لذلك بات توجه هذه المكاتب نحو الالتزام بمعايير تدقيق الحسابات شيء إلزامي من أجل تحسين عملية التدقيق.

لذلك خصصت الدراسة الميدانية من أجل التعرف على اتجاهات وآراء أفراد عينة الدراسة بشأن موضوع أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر، وتحديد مدى اتفاق نتائج التحليل الإحصائي مع نتائج الدراسة النظرية، بالإضافة إلى الاختبار الميداني لفرضيات البحث، حيث تم الاعتماد على الاستبيان كأداة للبحث.

وفي الأخير يمكن القول لا بد على مكاتب تدقيق الحسابات من الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية والخاصة بأدلة الإثبات من أجل تحسين عملية التدقيق.

الخاتمة

ان مهنة التدقيق الحسابات كما هي عليها الأن أضحت تتصدر اهتمام كثير من الباحثينوالهئيات المحاسبية الدولية والوطنية، وهتمام الحكومات والدول المتقدمة والنامية على حد سواء نظرا لمركزها في كثير من المعضلات المالية العالمية وكذا تسببها في ايجاد حلول لها أيضا من خلال تظافر جهود الفاعلين في ارساء قواقعد ومعايير دقيقة وواضحة لاستئناس والعمل بها، ومن خلال معالجتنا لموضوعنا الذي كان حول أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر ، حيث تطرقنا في الفصل الأول الى الاطار النظري والدراسات السابقة حول الموضوع.

أما في الفصل التطبيقي لدراساتنا فقد حاولنا الاجابة الاشكالية الرئيسية للدراسة من خلال الاستبيان والذي تم توزيعه على عينة من ممارسي مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، وتم الوصل الى مجموعة من النتائج، توصيات وأفاق الدراسة وتتلخص فيما يلي:

أولا. نتائج الدراسة:

بعد عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات، توصلنا الى النتائج التالية:

الفرضية الأولى: والتي مفادها يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، تم تأكيدها من خلال الفصل التطبيقي من خلال إجراء اختبار T-Test على نتائج اجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول وقد توصلنا إلى أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات يؤثر على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق حسب وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

الفرضية الثانية: والتي مفادها يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على تنفيذ عملية التدقيق، تم قبول هذه الفرضية حيث من خلال تحليل نتائج المحور الثاني، حيث كان المتوسط الحسابي للمحور الثاني (3.90) وهو أكبر من المتوسط المرجح الأساس للدراسة (03)،وهذا ما يدل على أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات يؤثر على تنفيذ عملية التدقيق.

الفرضية الثالثة: والتي مفادها يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على إعداد تقرير التدقيق، تم تأكيدها من خلال الفصل التطبيقي من خلال إجراء اختبار T-Test على نتائج اجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد المحور الثالث وقد توصلنا إلى أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات يؤثر على إعداد تقرير التدقيق.

وبناء على النتائج الت تم عرضها واختبار فرضيات الدراسة التي تحققت، تم التوصل الى نتيجة عامة مفادها أن: **يوجد أثر لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر**

وفي نفس السياق خلصت الدراسة أيضا الى النتائج التالية:

- مهنة مدققي الحسابات هي عملية منهجية ومنظمة تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل يكون على علم للقيام بمهنته على أحسن وجه.
- معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات يمكن تطبيقها في مختلف مراحل عملية التدقيق حيث يمكن تطبيقها ضمن مرحلة التخطيط، مرحلة تنفيذ ومرحلة اعداد التقرير.
- الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات سيساعد ممارسي مهنة تدقيق الحسابات على القيام بعملية التدقيق بأكبر كفاءة من خلال تطبيق ما تنص عليه اجراءات كل معيار.
- يعود سبب عدم الالتزام ببعض المعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات الى عدم الفهم الجيد لمحتوى هذه المعايير سواء بسبب غموضها وتعقدها أو بسبب البيئة المهنية في الجزائر.
- اعتماد ممارسي مهنة تدقيق الحسابات على معايير التدقيق الجزائرية يحميهم من أي مساءلات قانونية
- الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية وتطبيق ما ينص عليه كل معيار خلال عملية التدقيق يمكننا من الوصل الى الجودة في عملية التدقيق والجودة في مخرجاتها.
- العمل بمعايير التدقيق الوطنية يساعد على اعطاء صورة صادقة للتقارير المعتمدة من طرف مدققي الحسابات.

- ان معايير التدقيق الجزائرية التي اعتمدتها الجزائر تعد قفزة نوعية تهدف الى تطوير ممارسة المهنية في الجزائر.
- الاعتماد على المعايير الجزائرية للتدقيق يساهم في زيادة رضا المستخدم عن الخدمات المهنية المقدمة.
- صدور هذه المعايير في شكل مقررات وزارية يمنحها قوة الالزام القانوني على عكس المعايير الدولية التي لا يمكن اجبار الالتزام بها.

توصيات الدراسة:

على ضوء النتائج المتوصل اليها، نوصي بما يلي:

- تنظيم دورات لممارسي مهنة تدقيق الحسابات واطلاعهم على جميع التطورات الحاصلة بما يخص التنظيم المهني للمهنة من أجل رفع مستواهم ومؤهلاتهم.
- يجب استخدام معايير التدقيق الدولية والاستفادة من تجارب الدول الأخرى في اصدار معايير جزائرية للتدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات المحلية.
- تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة التي تجبر الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية مع تحديد المسؤوليات والواجبات.
- ضرورو توفير دليل تطبيقي حول كيفية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات، وباقي المعايير لتوحيد الممارسات.
- تكثيف الدورات التكوينية للمارسي مهنة تدقيق الحسابات حول كيفية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.
- التنسيق بين الأكادميين والمهنيين في عملي اصدار معاييير التدقيق الجزائرية وكذا في حل مساكل التطبيق.
- الاسراع في استكمال اصدار باقي معايير التدقيق الجزائرية بما يتماشى ومعايير التدقيق الدولية الموجودة
- ضرورة اعادة ترجمة وصياغة المعايير الصادرة وهذا نظرا لصعوبة المصطلحات غير مهنية.
- على المنظمات والهيئات المحاسبية في الجزائر أن تعمل جاهدة على الانضمام لمختلف الهيئات الدولية كالاتحاد الدولي للمحاسبيين وغيرها من المنظمات العالمية.

- القيام بوضع برنامج يتعلق بالرقابة على جودة الأداء المهني في مكاتب التدقيق لتقييم مستوى الأعمال التي يقدمونها.

رابعا.آفاق الدراسة: وفي الاخير يمكننا القول أن دراستنا هذه يمكن أن تكون بمثابة مرحلة تمهيدية يمكن إستغلالها للبحث في مواضيع مستقبلية أخرى وإشكاليات جديدة لها ، وعليه تكون افاق بحثنا هذه كالتالي :

- دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة التدقيق.
- دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة القوائم المالية.
- العوامل المؤثرة على تقرير مدققي الحسابات.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا. الكتب العربية

1) أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
2) أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
3) ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، 2002.
4) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
5) أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
6) تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
7) حازم هاشم الألوسي، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول، دار الجامعة المفتوحة، ليبيا، 2003.
8) خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014.
9) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
10) خلف عبد الله وردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
11) زهرة توفيق سوداء، مراجعة الحسابات والتدقيق، الجزء الأول، دار الراية، عمان، 2009.
12) سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل المعايير المحاسبية الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2011.
13) عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، الدار النموذجية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2011.
14) عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
15) عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011.
16) كايد، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، الأردن، 2012.

17) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
18) مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006.
19) منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، نيويورك، 2013.
20) منصور أحمد البدوي، شحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر.
21) هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنسر، عمان، 2004.

ثانيا. البحوث العلمية

22) أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى انكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011.
23) بن جبور سهيلة، واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجاريةوعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2018.
24) بن عمار كهينة، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2013.
25) بن نعمة سليمة، النظام المحاسبي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية حالة الجزائر، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2018.
26) بن يوسف مريم، مدى تأثير محافظ الحسابات على حوكمة الشركات-دراسة عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2021.
27) رشيدة خالدي، دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2016.
28) رفيف خديجة، مراجعة القوائم المالية المجمعة في ظل اصلاحات مهنة المراجعة في الجزائر ودورها في تفعيل حوكمة المجمعات، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2018.

29) سفاحلو رشيد، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة في ظل تبني المعايير الدولية للمحاسبة، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة شلف، 2017.

30) عبايبية أسماء، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كلية لتفعيل الحوكمة- حالة محافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2020.

31) لخذاري عبد الجليل، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2019.

32) مامي علي، تقييم ورقابة جودة خدمات مكاتب التدقيق على ضوء معايير وارشادات المنظمات الدولية للمهنة-دراسة ميدانية لبعض مكاتب التدقيق في الجزائر، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2017.

33) مرنيش حمدي، أثر الاصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2018.

34) وليد عبد السلام، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر- دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة برج بوعريريج، الجزائر، 2022.

ثالثا. المجلات العلمية المحكمة

35) الأزهر عزة، واقع ممارسة المراجعة بالجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.

36) بن عيسى خيرة، دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ افصاح وشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة،مجلة الهقار للدارسات الاقتصادية، العدد 03، جامعة معسكر، 2018.

37) خلايفية ايمان، جاوحدو رضا، التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، مجلة معارف، المجلد 14، العدد 01، جامعة عنابة، 2019.

38) رشيد ساحلو، عاشور كتوش، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 01، العدد 16، جامعة خميس مليانة، 2017.

39) زيادي سامي، سعيدي يحيى، أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر،مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي 33 (02)، جامعة الجلفة، 2018.

40) شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012.

41) لبوز نوح، مبارك بوعلاق، تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات، مجلة اضافات اقتصادية، المجلد 03، العدد 02، جامعة ورقلة، الجزائر، 2019.

42) مختار مسامح، واجب الابلاغ عن الأحداث الجنحية من طرف محافظ الحسابات بين الالزام القانوني والالتزام المهني، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، جامعة مسيلة، 2014.

رابعا. التظاهرات العلمية

43) حميداتو صالح، بوقفة علاء، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل اصلاح النظام المحاسبي، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 05-05-2013.

44) خليفة أحمد، حسين منال، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و14، ديسمبر 2011.

45) عمورة جمال، ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و14 ديسمبر، 2001.

46) محمد بلبية، مهنة المحاسبة وهيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل القانون 10-01، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر 2014.

47) مقراني عبد الكريم، قمان عمر، أهمية الاصلاحيات المتعلقة بمهنة التدقيق في الاشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و14 ديسمبر،جامعةخميس مليانة،2011.

خامسا. القوانين والتشريعات

48) الجريدة الرسمية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، المؤرخة في 01-05-1991.

49) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 110، المؤرخة في 30-12-1969، المتعلقة بالقوانين والأوامر.

50) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43، المؤرخة في 01-03-1980.

51) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 44، المؤرخة في 04-06-2006.

52) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، صادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، المتضمنة القانون 10-01، المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 29 جوان 2010.

53) المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وسيره.

54) القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، 2007.

55) وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث وضبط مقاييس المحاسبة، الجزائر، 1998.

المراجعة باللغة الأجنبية

56) Brenda Porter and other, Principles of external auditing, john wiley and sons LTD, great Britain, second edition, 2003.

57) Faizsaidj, méthodologie et cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne, revue nouvelle économie, revue scientifique semestrielle éditiée par le laboratoire de l'économie numérique en Algerie, université de khemismiliana, Algerie, N11, Vol 02, 2014.

58) Rick hayesansother,Principles of auditing: an introduction to international standards on auditing, pearson education limited, England, second edition, 2005.

الملاحـــق

قائمة الأساتذة المحكمين

اسم ولقب	الدرجة العلمية	الجامعة
صالح عياد	أستاذ محاضر "ب"	جامعة ادرار
أفنان عوفي	أستاذة محاضرة "أ"	جامعة ادرار
سمير باحمو	أستاذ محاضر "ب"	جامعة ادرار

استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي ايليزي

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الأخ الفاضل، الأخت الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

في إطار انجاز مذكرة التخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق ، نقدم لكم هذا الاستبيان الذي نهدف من خلاله لقياس **أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر** ، وبصفتكم الشخص المؤهل لتزويدنا بالمعلومات المناسبة لهذا الموضوع، لذا نرجو منكم الإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بصدق وموضوعية، وذلك بوضع علامة (x) أمام الإجابة التي تناسبكم.
ونحيطكم علما بأن إجابتكم ستحظى بالسرية التامة، وأنها ستستخدم لإثراء البحث العلمي فقط.

ولكم منا جزيل الشكر والتقدير مسبقا على مساهمتكم الفعالة في انجاز هذه الدراسة.

من إعداد :

- سيد أحمد ملوان
- عبد الجليل تامري

تحت إشراف:

- سعداني زبير

الجزء الأول: البيانات الشخصية والوظيفية:

1-الجنس: ذ أ

2-السن :

أقل من 30 سنة من 31 الى

من 41 الى 50 س 51 سنة فم

3-المستوى التعليمي :

ليسانس ستير

دكتوراه شهادة مهنية

4-المركز الوظيفي:

خبير محاسب محافظ حسابات

مساعد محافظ حسابات أستاذ جامعي

5-سنوات الخبرة:

أقل من 05 سنوا من 06 إلى 10 سنوات

من 11 إلى 15 س 15 سنة فأكثر

الجزء الثاني: محاور الاستبيان:

المحورالأول: التزام بمعايير التدقيق الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية التخطيط

رقم	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	تمكنك التأكيدات الخارجية التي توجهها للمدقق السابق من مساعدتك في اتخاذ القرار التعامل مع العميل الجديد.					
02	تمكنك التأكيدات الخارجية التي تتحصل عليها من الغير في ضمان مصداقية المعلومات العامة والقانونية للمؤسسة.					
03	تمكنك الإجراءات التحليلية أثناء التعرف على المؤسسة محل التدقيق من تحديد المخاطر الجوهرية المحتملة للتدقيق.					
04	تؤكد لك التصريحات الكتابية الأولية المقدمة من طرف الإدارة على أنها تتحمل مسؤوليتها في إعداد وعرض القوائم المالية.					
05	تأكد لك التصريحات الكتابية التي تحصل عليها من طرف المؤسسة ضبط أحكام مهمة التدقيق.					
06	يمكنك التدقيق الأولي للأرصدة الافتتاحية من الكشف المبكر عن الاختلالات الممكنة وتحديد مخاطر التدقيق.					
07	تمكنك مؤشرات تقييم الاستغلال من المعرفة المسبقة للمؤسسة ومدى قدرتها على الاستمرارية.					
08	تأكد لك التصريحات الكتابية التي تحصل عليها من طرف المؤسسة ضبط أحكام رسالة مهمة التدقيق.					
09	يسمح لك السبر الأولي بتحديد إجراءات التدقيق الأخرى لجمع أدلة الاثبات.					
10	تحدد لك الإجراءات التحليلية اتجاهات عملية التدقيق وتصميم برنامج تدقيق ملائم.					

المحور الثاني: تطبيق معايير التدقيق الخاصة بأدلة الإثبات أثناء تنفيذ عملية

نرجو منكم وضع علامة (x) في المكان الذي يناسب اختياركم.

رقم	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
11	تمكنك أساليب الإجراءات التحليلية المختلفة مثل الاستفسارات المكتوبة من تحديد نقاط الضعف والقوة لنظام الرقابة الداخلية.					
12	فحصك لدليل إجراءات نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يساهم في إدراكك لمدى فعاليتها.					
13	تقدم لك الردود المقدمة من الغير تصورا حول وضعية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.					
14	قيامك بتدقيق الأرصدة الافتتاحية يؤكد لك بأن القوائم المالية لسنة الماضية لا تحتوي على اختلالات جوهرية.					
15	يبين لك تدقيق الأرصدة الافتتاحية تطبيق الطرق المحاسبية الملائمة بشكل صحيح ودائم.					
16	تمنحك التأكيدات الخارجية ثقة أكبر لنوعية الأدلة التي تتحصل عليها.					
17	تدعم التأكيدات الخارجية الأدلة التي جمعتها من المصادر الداخلية للمؤسسة.					
18	يمكنك السبر في التدقيق في تحديد إجراءات التدقيق الأخرى التي تمكنك من جمع الأدلة الكافية.					
19	يسمح لك الفحص المادي للأصول العينية بتقديم عناصر مقنعة وموثوقة حول وضعيتها.					
20	تسمح لك الإجراءات التحليلية التي تقوم بها في نهاية التدقيق باستعراض التناسق في مجمل الحسابات.					
21	تمكنك الإجراءات التحليلية من تأسيس خلاصة عامة حول توافق القوائم المالية مع معرفتك المسبقة بالمؤسسة.					

المحور الثالث: التزام بمعايير التدقيق الخاصة بأدلة الإثبات أثناء إعداد تقرير

نرجو منكم وضع علامة (x) في المكان الذي يناسب اختياركم.

رقم	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
22	تمكنك العناصر المقنعة المجمعة في مرحلة التخطيط والتنفيذ من إعداد تقريرك الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.					
23	تمكنك أدلة الإثبات المجمعة في مرحلة التخطيط والتنفيذ من تحديد نوع الرأي الذي ستصدره.					
24	تمكنك العناصر المقنعة المجمعة في إعداد تقريرك حول استمرارية الاستغلال للمؤسسة.					
25	تسمح لك إجراءات التدقيق الظرفية للقوائم المالية في تحديد نوعية الأحداث اللاحقة ومعالجتها.					
26	تؤثر التصريحات الكتابية المقدمة عند مرحلة إعداد التقرير على رأيك المحايد.					
27	تحدد أدلة الإثبات المجمعة مسؤوليتك حول التقرير الذي ستصدره.					
28	تمكنك الأدلة المجمعة من زيادة مستوى الإفصاح في تقريرك.					
29	تحدد لك الأدلة المجمعة إمكانية عدم إبداء الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.					

مخرجات برنامج spps

نتائج ثبات الاستبيان

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	32	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	32	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,646	10

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,613	11

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,784	8

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,735	29

نتائج الارتباط للمحور الأول

Corrélations

		Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	M1
Q1	Corrélation de Pearson	1	,728**	-,210	,312	-,156	,501**
	Sig. (bilatérale)		,000	,248	,082	,395	,003
	N	32	32	32	32	32	32
Q2	Corrélation de Pearson	,728**	1	,281	,505**	,208	,769**
	Sig. (bilatérale)	,000		,120	,003	,253	,000
	N	32	32	32	32	32	32
Q3	Corrélation de Pearson	-,210	,281	1	,342	,285	,550**
	Sig. (bilatérale)	,248	,120		,055	,114	,001
	N	32	32	32	32	32	32
Q4	Corrélation de Pearson	,312	,505**	,342	1	,063	,469**
	Sig. (bilatérale)	,082	,003	,055		,730	,007
	N	32	32	32	32	32	32
Q5	Corrélation de Pearson	-,156	,208	,285	,063	1	,515**
	Sig. (bilatérale)	,395	,253	,114	,730		,003
	N	32	32	32	32	32	32
M1	Corrélation de Pearson	,501**	,769**	,550**	,469**	,515**	1
	Sig. (bilatérale)	,003	,000	,001	,007	,003	
	N	32	32	32	32	32	32

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	M1
Q6	Corrélation de Pearson	1	,451**	-,077	-,049	-,205	,378*
	Sig. (bilatérale)		,010	,674	,791	,261	,033
	N	32	32	32	32	32	32
Q7	Corrélation de Pearson	,451**	1	,092	,314	-,021	,776**
	Sig. (bilatérale)	,010		,615	,080	,909	,000
	N	32	32	32	32	32	32
Q8	Corrélation de Pearson	-,077	,092	1	-,126	,479**	,066
	Sig. (bilatérale)	,674	,615		,492	,006	,721
	N	32	32	32	32	32	32
Q9	Corrélation de Pearson	-,049	,314	-,126	1	-,067	,562**
	Sig. (bilatérale)	,791	,080	,492		,717	,001

	N	32	32	32	32	32	32
Q10	Corrélation de Pearson	-,205	-,021	,479**	-,067	1	,294
	Sig. (bilatérale)	,261	,909	,006	,717		,102
	N	32	32	32	32	32	32
M1	Corrélation de Pearson	,378*	,776**	,066	,562**	,294	1
	Sig. (bilatérale)	,033	,000	,721	,001	,102	
	N	32	32	32	32	32	32

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

نتائج الارتباط للمحور الثاني

Corrélations

		Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16	M2
Q11	Corrélation de Pearson	1	,507**	-,010	-,320	,178	-,210	,496**
	Sig. (bilatérale)		,003	,956	,074	,330	,248	,004
	N	32	32	32	32	32	32	32
Q12	Corrélation de Pearson	,507**	1	,186	,218	,211	,153	,778**
	Sig. (bilatérale)	,003		,307	,231	,246	,402	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32
Q13	Corrélation de Pearson	-,010	,186	1	,015	,172	-,055	,330
	Sig. (bilatérale)	,956	,307		,933	,346	,765	,065
	N	32	32	32	32	32	32	32
Q14	Corrélation de Pearson	-,320	,218	,015	1	,269	,115	,349
	Sig. (bilatérale)	,074	,231	,933		,136	,532	,051
	N	32	32	32	32	32	32	32
Q15	Corrélation de Pearson	,178	,211	,172	,269	1	,425*	,467**
	Sig. (bilatérale)	,330	,246	,346	,136		,015	,007
	N	32	32	32	32	32	32	32
Q16	Corrélation de Pearson	-,210	,153	-,055	,115	,425*	1	,095
	Sig. (bilatérale)	,248	,402	,765	,532	,015		,603
	N	32	32	32	32	32	32	32
M2	Corrélation de Pearson	,496**	,778**	,330	,349	,467**	,095	1
	Sig. (bilatérale)	,004	,000	,065	,051	,007	,603	
	N	32	32	32	32	32	32	32

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		Q17	Q18	Q19	Q20	Q21	M2
Q17	Corrélation de Pearson	1	-,113	-,026	-,307	-,201	,130
	Sig. (bilatérale)		,538	,887	,087	,270	,479
	N	32	32	32	32	32	32
Q18	Corrélation de Pearson	-,113	1	,202	,441*	,380*	,605**
	Sig. (bilatérale)	,538		,267	,012	,032	,000
	N	32	32	32	32	32	32
Q19	Corrélation de Pearson	-,026	,202	1	,700**	,640**	,535**
	Sig. (bilatérale)	,887	,267		,000	,000	,002
	N	32	32	32	32	32	32
Q20	Corrélation de Pearson	-,307	,441*	,700**	1	,665**	,580**
	Sig. (bilatérale)	,087	,012	,000		,000	,001
	N	32	32	32	32	32	32
Q21	Corrélation de Pearson	-,201	,380*	,640**	,665**	1	,467**
	Sig. (bilatérale)	,270	,032	,000	,000		,007
	N	32	32	32	32	32	32
M2	Corrélation de Pearson	,130	,605**	,535**	,580**	,467**	1
	Sig. (bilatérale)	,479	,000	,002	,001	,007	
	N	32	32	32	32	32	32

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

نتائج الارتباط للمحور الثالث

Corrélations

		Q22	Q23	Q24	Q25	Q26	Q27	Q28
Q22	Corrélation de Pearson	1	,183	,039	,013	,288	,088	,140
	Sig. (bilatérale)		,315	,834	,946	,110	,631	,446
	N	32	32	32	32	32	32	32
Q23	Corrélation de Pearson	,183	1	,677**	,615**	,251	,338	,564**
	Sig. (bilatérale)	,315		,000	,000	,165	,058	,001
	N	32	32	32	32	32	32	32
Q24	Corrélation de Pearson	,039	,677**	1	,731**	,500**	,534**	,812**
	Sig. (bilatérale)	,834	,000		,000	,004	,002	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32

Q25	Corrélation de Pearson	,013	,615**	,731**	1	,646**	,817**	,658**
	Sig. (bilatérale)	,946	,000	,000		,000	,000	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32
Q26	Corrélation de Pearson	,288	,251	,500**	,646**	1	,554**	,628**
	Sig. (bilatérale)	,110	,165	,004	,000		,001	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32
Q27	Corrélation de Pearson	,088	,338	,534**	,817**	,554**	1	,476**
	Sig. (bilatérale)	,631	,058	,002	,000	,001		,006
	N	32	32	32	32	32	32	32
Q28	Corrélation de Pearson	,140	,564**	,812**	,658**	,628**	,476**	1
	Sig. (bilatérale)	,446	,001	,000	,000	,000	,006	
	N	32	32	32	32	32	32	32
Q29	Corrélation de Pearson	-,292	,241	,211	,036	-,167	-,123	-,117
	Sig. (bilatérale)	,105	,183	,247	,844	,361	,503	,523
	N	32	32	32	32	32	32	32
M3	Corrélation de Pearson	,346	,711**	,837**	,868**	,761**	,733**	,792**
	Sig. (bilatérale)	,052	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	32	32	32	32	32	32	32

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

نتائج الارتباط لمحاور الدراسة

Corrélations

		M1	M2	M3	M
M1	Corrélation de Pearson	1	-,085	,082	,447*
	Sig. (bilatérale)		,645	,657	,010
	N	32	32	32	32
M2	Corrélation de Pearson	-,085	1	,464**	,670**
	Sig. (bilatérale)	,645		,008	,000
	N	32	32	32	32
M3	Corrélation de Pearson	,082	,464**	1	,849**
	Sig. (bilatérale)	,657	,008		,000
	N	32	32	32	32
M	Corrélation de Pearson	,447*	,670**	,849**	1
	Sig. (bilatérale)	,010	,000	,000	
	N	32	32	32	32

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		M1	M2	M3	M
N		32	32	32	32
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	4,1938	3,9375	4,0703	4,0672
	Ecart type	,41963	,40750	,60236	,32400
Différences les plus extrêmes	Absolue	,088	,226	,194	,191
	Positif	,088	,148	,116	,116
	Négatif	-,074	-,226	-,194	-,191
Statistiques de test		,088	,026	,094	,091
Sig. asymptotique (bilatérale)		,200[c,d]	,100[cd]	,104[cd]	,204[cd]

a. La distribution du test est Normale.

b. Calculée à partir des données.

c. Correction de signification de Lilliefors.

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

نتائج خصائص أفراد عينة الدراسة

Statistiques

		الجنس	السن	التعليمي_المستوى	الوظيفي_المركز	الخبرة_سنوات
N	Valide	32	32	32	32	32
	Manquant	0	0	0	0	0

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	24	75,0	75,0	75,0
	أنثى	8	25,0	25,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

السن

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 30 أقلمن	10	31,3	31,3	31,3
	سنة 40 الى 31 من	12	37,5	37,5	68,8
	سنة 50 الى 41 من	4	12,5	12,5	81,3
	سنة 51 أكبرمن	6	18,8	18,8	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

المستوى_التعليمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	4	12,5	12,5	12,5
	ماستر	14	43,8	43,8	56,3
	ماجستير	4	12,5	12,5	68,8
	دكتواه	6	18,8	18,8	87,5
	شهادةمهنية	4	12,5	12,5	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

المركز_الوظيفي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبيرمحاسب	4	12,5	12,5	12,5
	محافظحسابات	10	31,3	31,3	43,8
	أستاذجامعي	18	56,3	56,3	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

الخبرة_سنوات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 05 أقلمن	18	56,3	56,3	56,3
	سنوات 10 الى 06 من	10	31,3	31,3	87,5
	سنة 15 الى 11 من	4	12,5	12,5	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري للمحور الأول

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q1	32	2	5	4,38	,871
Q2	32	1	5	4,12	,942
Q3	32	3	5	4,38	,793
Q4	32	2	5	4,00	,950
Q5	32	2	5	3,87	1,070
Q6	32	2	5	4,19	,821
Q7	32	2	5	4,25	,916
Q8	32	3	5	4,25	,762
Q9	32	4	5	4,44	,504
Q10	32	2	5	4,06	,840
M1	32	3,30	5,00	4,1938	,41963
N valide (liste)	32				

المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري للمحور الثاني

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q11	32	1	5	3,63	1,070
Q12	32	1	5	3,19	1,203
Q13	32	2	5	3,81	,738
Q14	32	3	5	4,38	,707
Q15	32	2	5	4,00	1,016
Q16	32	2	5	3,81	,896
Q17	32	3	5	4,13	,707
Q18	32	2	5	4,13	1,008
Q19	32	2	5	4,13	,871
Q20	32	2	5	4,31	,780
Q21	32	2	5	3,81	,738
M2	32	3,18	4,36	3,9375	,40750
N valide (liste)	32				

المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري للمحور الثالث

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q22	32	2	5	3,81	1,148
Q23	32	2	5	4,25	,842
Q24	32	2	5	4,19	,821
Q25	32	2	5	4,06	,840
Q26	32	1	5	3,75	1,218
Q27	32	2	5	3,56	1,076
Q28	32	2	5	4,31	,780
Q29	32	2	5	4,62	,793
M3	32	2,25	4,88	4,0703	,60236
N valide (liste)	32				

نتائج اختبار الفرضيات

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
M1	32	4,1938	,41963	,07418
M2	32	3,9375	,40750	,07204
M3	32	4,0703	,60236	,10648
M	32	4,0672	,32400	,05728

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
M1	16,092	31	,000	1,19375	1,0425	1,3450
M2	13,014	31	,000	,93750	,7906	1,0844
M3	10,051	31	,000	1,07031	,8531	1,2875
M	18,632	31	,000	1,06719	,9504	1,1840

المحتوى	الصفحة
اهداء	II
شكر و تقدير	III
فهرس المحتويات	IV
فهرس الجداول	V
فهرس الأشكال	VII
قائمة الملاحق	IX
مقدمة	أ – د
الفصل الأول: الاطار النظري ودراسات سابقة	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار العلمي والعملي لتدقيق الحسابات	**03**
المطلب الأول: مدخل لتدقيق الحسابات	03
المطلب الثاني: تنظيم مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الدولي والوطني	09
المطلب الثالث: الإطار العملي لعملية تدقيق الحسابات في الجزائر	28
المبحث الثاني: الاطار العام لأدلة الاثبات في تدقيق الحسابات	**32**
المطلب الأول: تعريف وأنواع أدلة الاثبات	32
المطلب الثاني: وسائل الحصول على أدلة الاثبات والعوامل المؤثرة عليها	35
المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات	36
المبحث الثالث: الدراسات السابقة ومناقشتها.	**38**
المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية	38
المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية	44
المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة	46
خلاصة	48
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد	50
المبحث الأول: الطريقة والأدوات	**51**
المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية	51
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	55
المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة	56

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية	**63**
المطلب الأول: خصائص أفراد عينة الدراسة	63
المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها	68
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	81
خاتمة	86
المراجع	91
ملاحق	
الفهرس	

ملخص:

هدفت الدراسة الى معرفة أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات أثناء عملية التدقيق (تخطيط عملية التدقيق، تنفيذ عملية التدقيق، اعداد التقرير) في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر ، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة اعتمادا على الدراسة النظرية والدراسات السابقة مكونة من جزئين تم توزيعها على عينة من ممارسية مهنة تدقيق الحاسبات في الجزائر، واستخدام الباحثين برنامج الاحصائي للدراسات الاجتماعية (Spss v 26) لتحليل البيانات.

وقد تم التوصل الى جملةمن النتائج مفادها:

- يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق.
- يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على تنفيذ عملية التدقيق.
- يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على إعداد تقرير التدقيق.

الكلمات المفتاحية: تدقيق الحسابات، مدققي الحسابات، معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات.

Abstract:

The study aimed to know the impact of applying the Algerian auditing standards for evidentiary evidence during the audit process (planning the audit process, implementing the audit process, preparing the report) in improving the work of auditors in Algeria. In order to achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed based on the theoretical study and previous studies, consisting of It consists of two parts and was distributed to a sample of those practicing the computer auditing profession in Algeria, and the researchers used the Statistical Program for Social Studies (Spss v 26) to analyze the data.

A number of results were reached:

The application of Algerian auditing standards for evidentiary evidence affects the planning stage of the audit process.

The application of Algerian auditing standards for evidentiary evidence affects the implementation of the audit process.

- The application of Algerian auditing standards regarding evidentiary evidence affects the preparation of the audit report.

Keywords: auditing, auditors, Algerian auditing standards for evidentiary evidence.