الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد البشير الإبراهيمي- برج بوعريريج-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

أطروحة دكتوراه مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه، الطور الثالث

ميدان: علوم اقتصادية، والتسيير وعلوم تجارية

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

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

دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين

إعداد الطالب(ة):

- وليد عبد السلام

إشـــــــــراف:

- أ.د. زوينة بن فرج
- د. ياسين لعكيكزة (مشرفاً مساعداً)

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب العائلي	الرتبة العلمية	مؤسسة الانتماء	الصفة
د.عزالدين زيبري	أستاذ محاضر أ	جامعة برج بوعريريج	رئيسا
أ.د. زوينة بن فرج	أستاذ	جامعة برج بوعريريج	مشرفا ومقررا
د.ياسين لعكيكزة	أستاذ محاضر أ	جامعة برج بوعريريج	مشرفا مساعدا
د.أمينة بن خزناجي	أستاذ محاضر أ	جامعة برج بوعريريج	ممتحنا
د.نورالهدى بهلولي	أستاذ محاضر أ	جامعة برج بوعريريج	ممتحنا
د.خالد مسيف	أستاذ محاضر أ	جامعة أم البواقي	ممتحنا
د.نجود تريش	أستاذ محاضر أ	جامعة سطيف 01	ممتحنا
أ.عبدالرحمن عطية	/	خبير محاسبي	مدعوا

السنة الجامعية:2022/2021

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد والشكر لله الذي بتوفيقه تتم الأعمال شكرا خالصا يليق بجلاله وعظيم سلطانه.

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير للأستاذين المشرفين الفاضلين، الأستاذة الدكتورة "بن فرج زوينة" والدكتور "ياسين لعكيكزة " على توجيهاتهم المستمرة وملاحظاتهم القيمة؛

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأساتذة : الخبير مخناش سيف الإسلام، والمستشار الجبائي شودار فرحات، الدكتور بلقاسم مرزوقي والدكتور ياسين كريم.

الشكر موصول للأساتذة أعضاء لجنة المناقشة.

كما أشكر كل الفاعلين في كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير من أساتذة وطاقم إداري.

وأشكر كل من ساهم في انجاز هذا العمل.

الإهـــــداء

أهدي هذا العمل للوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما؛

إلى إخوتي: سليمان، العربي، إبراهيم وسمير؛

إلى جميع الأصدقاء؛

وإلى كل عائلة عبدالسلام؛

إلى كل طالب علم.

ملخص

تهدف 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 تتضمّن 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).

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الجزائرية، أدلة الإثبات، مدققي الحسابات في الجزائر.

Abstract

The aim of this study is to know to how extent the impact of Algerian auditing standards for audit evidence in the improvement of auditors work in Algeria, from the point of view of légal auditors and accounting experts in Algeria , and that will be through the study of how extent its impact on the phases of auditing represented by planning, execution, and performing report. to achieve the aim of the study a questionnaire it's designed which contains a group of expressions related to the subject, and is distributed in a random way to a sample of légal auditors and accounting experts in Algeria, and a group of statistical tools is exploited to test the study hypotheses.

The study concluded to a bunch of results and most notably is that the auditors in Algeria apply Algerian auditing standards for audit evidences as a fondamental pillar in the work field, the study found also that there is an impact with a high degree in the application of Algerian auditing standards for audit evidence on the work of auditors in Algeria through the phases of his work (planning phase, execution phase, performing report phase).

Key Words: Algerian Auditing standards, Audit évidence, légal Auditors in Algeria.

Résumé

Le but de cette recherche est d'examiner l'impact de l'application des normes d'audit algériennes pour les éléments probants sur l'amélioration du travail des auditeurs en Algérie du point de vue des commissaires aux comptes et des experts comptables. Pour le faire, nous avons procédé à l'élaboration d'un questionnaire portant des expressions sur le sujet. Le questionnaire a été adressé à un échantillon des commissaires aux comptes et des experts comptables algériens sélectionnés aléatoirement.

Â l'issue de cette étude nous avons constaté que les auditeurs algériens appliquent les normes d'audit algériennes pour les éléments probants. Aussi, cette étude nous a permis de constater que les normes d'audit algériennes pour les éléments probants ont une amélioration sur le travail des auditeurs en Algérie notamment lors des phases de processus de l'audit (planifications .exécutions .préparations du rapport).

Mots clés : Normes d'audit Algérienne NAA , éléments probants, les Auditeurs en Algérie

فهرس المحتويات

المحـــتـــوى	ص
شكر وتقدير.....	
الإهداء.....	
ملخص الدراسة.....	
فهرس المحتويات.....	I
فهرس الجداول.....	IX
فهرس الأشكال.....	XII
فهرس المختصرات.....	XIV
فهرس الملاحق.....	XVI
المقدمة.....	أ
الفصل الأول: الإطار العلمي والعملي لتدقيق الحسابات.....	01
تمهيد.....	02
المبحث الأول: مدخل لتدقيق الحسابات.....	**03**
1.1 مفهوم تدقيق الحسابات.....	03
2.1 أنواع تدقيق الحسابات.....	04
3.1 أهداف تدقيق الحسابات	06
4.1 أهمية تدقيق الحسابات.....	06
5.1 معايير التدقيق المتعارف عليها	07
المبحث الثاني: تنظيم مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الدولي والوطني.....	**13**
1.2 تنظيم مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الدولي.....	14
1.1.2 الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الدولي.....	14
2.1.2 تعريف معايير التدقيق الدولية.....	16
3.1.2 عرض معايير التدقيق الدولية.....	19
2.2 تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر.....	**20**
1.2.2. التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر	20

2.2.2 الهئيات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر.....	24
3.2.2 الجانب التنظيمي لمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد.....	30
3.2 إصدار معايير التدقيق الجزائرية.....	**35**
1.3.2 ماهية معايير التدقيق الجزائرية.....	35
2.3.2 عرض معايير التدقيق الجزائرية.....	36
3.2.2 دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية والتدقيق الدولية.....	42
المبحث الثالث: الإطار العملي لعملية تدقيق الحسابات في الجزائر.....	**47**
1.3 مرحلة التخطيط لعملية تدقيق الحسابات.....	47
1.1.3 تعريف التخطيط لعملية تدقيق الحسابات	47
2.1.3 أهمية التخطيط لعملية تدقيق الحسابات	47
3.1.3 خطوات التخطيط لعملية تدقيق الحسابات	48
2.3 مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات	50
1.2.3 تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	51
2.2.3 فحص الأرصدة والحسابات.....	52
3.2.3 نهاية عملية التدقيق.....	52
3.3 مرحلة إعداد تقرير عملية تدقيق الحسابات.....	53
1.3.3 شروط إعداد التقرير من الناحية الشكلية.....	53
2.3.3 شروط إعداد التقرير من ناحية المضمون.....	53
3.3.3 أنواع التقارير.....	54
خلاصة الفصل.....	**56**
الفصل الثاني: أدلة الإثبات وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية وإجراءات الحصول عليها.....	**57**
تمهيد.....	58
المبحث الأول: الإطار العام لأدلة الإثبات في تدقيق الحسابات	**59**
1.1 مفهوم أدلة الإثبات.....	59
2.1 خصائص أدلة الإثبات.....	60
3.1 أهمية أدلة الإثبات.....	63

4.1 القرارات المتعلقة بأدلة الإثبات.....	64
5.1 أدلة الإثبات الالكترونية.....	65
6.1 معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات	67
المبحث الثاني: أنواع أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية	**70**
1.2 التأكيدات الخارجية	**70**
1.1.2 تعريف التأكيدات الخارجية.....	70
2.1.2. أنواع التأكيدات الخارجية.....	70
3.1.2 إجراءات الحصول على التأكيدات الخارجية.....	71
4.1.2 تقييم التأكيدات الخارجية.....	72
2.2 الإجراءات التحليلية	**72**
2-2-**1** تعريف الإجراءات التحليلية.....	72
2-2-**2** أهمية إجراءات المراجعة التحليلية.....	73
2-2-**3** أنواع الإجراءات التحليلية.....	74
2-2-**4** أساليب إجراءات المراجعة التحليلية.....	75
2-3 تدقيق الأرصدة الافتتاحية.....	**79**
1.3.2 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية.....	79
2.3.2 أهمية تدقيق الأرصدة الافتتاحية.....	79
3.3.2 إجراءات تدقيق الأرصدة الافتتاحية.....	79
4.2 الأحداث اللاحقة.....	**80**
1.4.2 تعريف الأحداث اللاحقة.....	80
2.4.2 مسؤولية مدقق الحسابات عن تدقيق الأحداث اللاحقة والإجراءات المطلوبة	81
3.4.2 إجراءات الحصول على الأدلة المتعلقة بالأحداث اللاحقة	82
2-5 المعاينة	**84**
2-5-**1** تعريف المعاينة.....	84
2-5-**2** المعاينة الحكمية.....	84
2-5-**3** المعاينة الإحصائية.....	86

2-5-**4** شروط ومبادئ تطبيق المعاينة الإحصائية.....	86
2-5-**5** توقيت وظروف استخدام المعاينة الإحصائية	87
2-5-**6** العوامل والإجراءات الواجب مراعاتها عند تطبيق المعاينة.....	87
7.5.2 استقراء نتائج السبر.....	87
8.5.2 أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق المحاسبي.....	88
6.2 استمرارية الاستغلال	**89**
1.6.2 تعريف استمرارية الاستغلال.....	89
2.6.2 أهمية تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال.....	89
3.6.2 مسؤولية تقييم استمرارية استغلال المؤسسة	90
4.6.2 إجراءات الحصول على أدلة الإثبات حول استمرارية الاستغلال.....	91
5.6.2 المؤشرات أو العوامل التي يمكن الاعتماد عليها في تقييم استمرارية الاستغلال.....	92
7.2 التصريحات الكتابية.....	**93**
1.7.2 تعريف التصريحات الكتابية.....	93
2.7.2 أهمية التصريحات الكتابية.....	94
3.7.2 إجراءات تنفيذ التصريحات الكتابية.....	94
4.7.2 تقييم التصريحات الكتابية.....	94
8.2 التقديرات المحاسبية	**95**
1.8.2 تعريف التقديرات المحاسبية.....	95
2.8.2 مسؤولية مدقق الحسابات فيما يخص التقديرات المحاسبية.....	95
3.8.2 إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية.....	96
9.2 تدقيق الاعتبارات الخاصة- المخزونات، القضايا والمنازعات.....	**96**
1.9.2 المخزونات.....	97
2.9.2 القضايا والمنازعات.....	98
10.2 الجرد الفعلي، إعادة التشغيل، الملاحظة	**98**
1.10.2 الجرد الفعلي.....	98
2.10.2 إعادة التشغيل.....	99

3.10.2 الملاحظة.....	99
المبحث الثالث: موضع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية ضمن مراحل عملية التدقيق	**100**
1.3 موضع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية ضمن مرحلة التخطيط.....	**100**
1.1.3 الحصول على معلومات عن العميل.....	101
2.1.3 الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل.....	101
3.1.3 أداء الإجراءات التحليلية الأولية.....	101
4.1.3 وضع حدود الأهمية النسبية وتقدير خطر المراجعة الممكن قبوله.....	101
5.1.3 فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر المراقبة.....	101
2.3 موضع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية ضمن مرحلة التنفيذ.....	**102**
1.2.3 فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.....	102
2.2.3 خطوة فحص الحسابات والأرصدة.....	102
3.2.3 الانتهاء من مرحلة التنفيذ.....	103
3.3 موضع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية ضمن مرحلة إعداد التقرير.....	**104**
خلاصة الفصل.....	**107**
الفصل الثالث:دراسة ميدانية لمستوى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على عمل مدققي الحسابات في الجزائر	108
تمهيد.....	109
المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.....	**110**
1.3 الأدوات المستعملة في الدراسة.....	**110**
1.1.1 الاستبيان	110
2.1.1 المقابلة الشخصية	110
3.1.1 مجتمع وعينة الدراسة	110
4.1.1 حدود الدراسة.....	110
2.1 إعداد وتوزيع استمارة الاستبيان	**111**
1.2.1 إعداد الاستبيان	111
2.2.1 مرحلة تحكيم الاستبيان.....	112

3.2.1 عرض هيكل الاستبيان النهائي.....	113
4.2.1 الأدوات الإحصائية المستخدمة لمعالجة الاستبيان.....	116
5.2.1 البرامج الحاسوبية المستخدمة لمعالجة الاستبيان.....	118
المبحث الثاني: التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان المتحصل عليها	**119**
2.2 اختبار الصدق والثبات.....	119
3.2 التحليل الإحصائي للخصائص الديمغرافية للعينة	**121**
1.3.2 المهنة الحالية.....	121
2.3.2 العمر.....	122
3.3.2 الخبرة المهنية.....	123
4.3.2 المؤهل العلمي.....	124
5.4.2 التحليل الإحصائي للأسئلة المباشرة "نعم /لا".....	125
4.2 التحليل الإحصائي للإجابات المتحصل عليها حول الفرضية الأولى.....	**131**
1.4.2 عرض نتائج المحور الأول.....	132
2.4.2 التعليق على النتائج.....	133
5.2 التحليل الإحصائي للإجابات المتحصل عليها حول الفرضية الثانية	**134**
1.5.2 عرض نتائج المحور الثاني.....	138
2.5.2 التعليق على النتائج.....	139
6.2 **التحليل الإحصائي للإجابات المتحصل عليها حول الفرضية الثالثة.....**	**143**
1.6.2 عرض نتائج المحور الثالث.....	143
2.6.2 التعليق على النتائج.....	145
7.2 التحليل الإحصائي للإجابات المتحصل عليها حول الفرضية الرابعة	**150**
1.7.2 عرض نتائج المحور الرابع.....	150
2.7.2 التعليق على النتائج.....	151
المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	**153**
1.3 اختبار الفرضية الأولي.....	153
2.3 اختبار الفرضية الثانية.....	155

3.3 اختبار الفرضية الثالثة.....	157
4.3 اختبار الفرضية الرابعة.....	160
خلاصة الفصل.....	162
الخاتمة	164
قائمة المراجع.....	171
ملاحق.....	181

فـهرس الجداول

الجدول	العنوان	الصفحة
1-1	معايير التدقيق الدولية.....	19
2-1	تطورات التشريع المتعلق بتدقيق الحسابات خلال المرحلة الأولي.....	21
3-1	تطورات التشريع المتعلق بتدقيق الحسابات خلال المرحلة الثانية.....	22
4-1	التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات المرحلة الثالثة.....	23
5-1	معايير التدقيق الجزائرية الصادرة إلى غاية سنة 2018.....	42
6-1	نتائج مقارنة معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر 002 مع نظيرتها الدولية.....	44
7-1	نتائج مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر رقم 150 مع نظيرتها الدولية.....	45
8-1	نتائج دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر رقم 23 مع نظيرتها الدولية	46
9-1	نتائج مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر رقم 77 مع نظيرتها الدولية.....	46
1-2	الفرق بين الأدلة الورقية والأدلة الالكترونية.....	66
2-2	معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.....	68
3-2	إجراءات التأكيدات الخارجية من حيث الشكل والمضمون.....	71
1-3	توزيع عبارات الاستبيان على محاوره.....	114
2-3	أوزان الإجابات الممكنة.....	115
3-3	تصنيف ودرجة مجال الإجابة للمحور الأول	116
4-3	تصنيف ودرجة مجال الإجابة لباقي المحاور	117
5-3	معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبيان.....	119
6-3	نتائج معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الاستبيان.....	120
7-3	توزيع أفراد العينة حسب المهنة.....	121
8-3	توزيع توزيع أفراد العينة حسب العمر.....	122
9-3	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.....	123

3-10	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.....	124
3-11	توزيع إجابات حول السؤال الأول من المعطيات العامة.....	125
3-12	توزيع إجابات حول السؤال الثاني من المعطيات العامة.....	126
3-13	توزيع إجابات حول السؤال الثالث من المعطيات العامة.....	127
3-14	توزيع إجابات حول السؤال الرابع من المعطيات العامة.....	128
3-15	توزيع إجابات حول السؤال الخامس من المعطيات العامة.....	129
3-16	توزيع إجابات حول السؤال السادس من المعطيات العامة.....	130
3-17	التحليل الإحصائي للمحور الأول.....	132
3-18	ترتيب تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.....	137
3-19	التحليل الإحصائي لنتائج المحور الثاني.....	138
3-20	التحليل الإحصائي لنتائج المحور الثالث.....	143
3-21	التحليل الإحصائي لنتائج المحور الرابع.....	150
3-22	نتائج اختبار عبارات الفرضية الأولي.....	153
3-23	اختبار one- sample T –test للفرضية الأولى.....	154
3-24	نتائج اختبار عبارات الفرضية الثانية.....	155
3-25	اختبار one- sample T –test للفرضية الثانية.....	156
3-26	نتائج اختبار الفرضية الثالثة.....	157
3-27	اختبار one- sample T –test للفرضية الثالثة.....	159
3-28	نتائج اختبار الفرضية الرابعة.....	160
3-29	اختبار one- sample T –test T للفرضية الرابعة.....	161

فـهرس الأشـكال

الشكل	العنوان	الصفحة
1-1	معايير التدقيق المتعارف عليها عموما	13
2-1	تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة.....	27
1-2	العلاقة بين خاصية الكفاية وخاصية الملائمة.....	64
2-2	أنواع التأكيدات الخارجية.....	70
3-2	تقييم نتائج التأكيدات الخارجية.....	72
1-3	توزيع أفراد العينة حسب المهنة	121
2-3	توزيع أفراد العينة حسب العمر.....	122
3-3	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.....	123
4-3	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.....	124
5-3	توزيع أفراد العينة حسب إجابات السؤال الأول من المعطيات العامة.....	125
6-3	توزيع أفراد العينة حسب إجابات السؤال الثاني من المعطيات العامة.....	126
7-3	توزيع أفراد العينة حسب إجابات السؤال الثالث من المعطيات العامة.....	127
8-3	توزيع أفراد العينة حسب إجابات السؤال الرابع من المعطيات العامة.....	128
9-3	توزيع أفراد العينة حسب إجابات السؤال الخامس من المعطيات العامة.....	129
10-3	توزيع أفراد العينة حسب إجابات السؤال السادس من المعطيات العامة.....	130

فـهرس المختصرات

الاختصار	الدلالة	الدلالة
AAA	American Accounting Association.	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
ISA	International Standards On Auditing.	معايير التدقيق الدولية
IFAC	International Federation Of Accountants.	الاتحاد الدولي للمحاسبين
NAA	Norme D'audit Algerienne	معايير التدقيق الجزائرية
IAASB	International Auditing And Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي
IAESB	International Accounting Education Standards Board	مجلس معايير تعليم المحاسبة الدولية
IESBA	International Ethics Standards Board For Accountants.	مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
IASC	International Accounting Standards Committee.	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler	–
EY	Ernst & Young	–
PWC	Price Water House And Cooper	–
CNC	Conseil National De La Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CNCC	Chambre National Des Commissaires Aux Comptes	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
ONEC	Ordre National Des Experts Comptables	المصف الوطني للخبراء المحاسبيين
GAAPS	Generally Accepted Accounting Principles	المعايير العامة المتعارف عليها

فـهرس الملاحــق

الملحق	العنوان	ص
01	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	181
02	الاستبيان باللغة العربية	182
03	الاستبيان باللغة الفرنسية	190

المقدمـــــة

تمهيد:

أدت التغيرات التي شهدها العالم خاصة على المستوى الاقتصادي إلى ظهور عدة نظريات أبرزها نظرية الوكالة التي نشأت نتيجة التحول الجديد لشكل الشركات من شركات بسيطة وعائلية مسيرة من طرف ملاكها إلى شركات مالية عالمية مسيرة من طرف أشخاص غير ملاكها الأصليين، فمالك الشركة أو الشريك فيها ليس من الضروري أن يكون مسيرا لها وفقا لهذه النظرية، فيكفي أن يتم تعيين مسير يتولى شؤون الإدارة وحوكمتها وتقديم تقرير للشركاء والملاك حول وضعية الشركة في تاريخ معين، فهذا أمر إيجابي حيث يوفر لأصحاب المال التفرغ التام للاستثمار ودراسة الجدوى الاستثمارية بدلا من القيام بأعمال الإدارة الروتينية؛ إلا أنه في المقابل شهدت عدة من شركات عالمية والتي تستند بالعمل لهذه النظرية إلى انهيارات وإفلاس كبيرين، وقد توصل الباحثون والمحققون إلى أن أسباب هذه الانهيارات ترجع إلى البيانات و المعلومات الخاطئة التي تفصح عنها هذه الشركات والتي لا تمثل وضعيتها الحقيقية.

استنادا إلى نتائج البحث والتحقيقات لهذه الانهيارات فقد حمَّل الكثيرون مسؤولية هذه الانهيارات إلى المدققين المحاسبيين الذين يعتبرونهم عين الملاك في الشركات ومصدر المعلومة الموثوقة؛ حيث أكدوا أن تقاريرهم لا تعبر عن الواقع الاقتصادي للشركة.

في هذا الإطار سارعت الهيئات المهنية العالمية المنظمة لمهنة التدقيق والمحاسبة وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبيين إلى توفير مرجع يجعل من عمل المدقق موجها ومرشدا للرأي الذي يقدمه، فأصدرت ما يسمى بمعايير التدقيق الدولية، التي اعتبرها الاتحاد الدولي للمحاسبيين مرجعية يمكن للمدقق الاستناد إليها في عمله في مختلف بلدان العالم؛ إلا أن خصوصيات بعض الدول لا تتماشي مع التطورات العالمية فقد قررت إصدار معايير تدقيق خاصة بها، في حين قررت أخرى تبني معايير التدقيق الدولية بصفة كلية وأخرى بتبني معايير التدقيق بصفة شبه كلية.

باعتبار الجزائر غير بعيدة عن هذه التغيرات، وسعيا منها إلى تحسين عمل المدقق وترشيده في تنفيذ المهام المسندة إليه، فقد لجأت الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة إلى إصدار مجموعة من معايير التدقيق تحت اسم "معايير التدقيق الجزائرية"، وفي هذا الإطار أصدرت بداية من سنة 2016 إلى يومنا هذا 16 معيار تدقيق جزائري، تباينت بين معايير تتعلق بمسؤولية المدقق، معايير تتعلق بأدلة الإثبات، ومعايير تتعلق بإعداد التقرير، ومعايير الاستفادة من أعمال الآخرين.

01-إشكالية الدراسة:

عمدت الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر والمتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة تحت إشراف وزارة المالية إلى إصدار مجموعة من المعايير، تم تسميتها بمعايير التدقيق الجزائرية؛ وقد خصصت أكبر جزء من هذه المعايير الصادرة للمعايير الخاصة بأدلة الإثبات إذ بلغ عددها 10 معايير من بين 16 معيارا صادرا؛ هذا سعيا منها إلى توفير إرشادات وأساليب للمدقق المحاسبي حول جمع أدلة الإثبات 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 خلال ما سبق يمكن طرح إشكالية دراستنا في السؤال الرئيسي الآتي:

ما مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على عمل مدققي الحسابات في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين؟.

02- الأسئلة الفرعية:

تتفرع عن الإشكالية الرئيسية مجموعة من الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هو مستوى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات من طرف مدققي الحسابات في الجزائر ؟؛
- ما مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة تخطيط عملية تدقيق الحسابات؟؛
- ما مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات؟؛
- ما مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة إعداد تقرير مدقق الحسابات؟.

03-فرضيات الدراسة:

في سبيل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية السابقة الذكر، يمكننا الانطلاق من الفرضيات الآتية:

- يطبق مدقق الحسابات في الجزائر معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق؛
- يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة على مرحلة تنفيذ عملية التدقيق؛
- يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة على مرحلة إعداد تقرير التدقيق.

04-دوافع اختيار الموضوع:

ينبع اختيارنا لموضوع أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على عمل مدقق الحسابات في الجزائر إلى عدة أسباب منها:

- قلة الدراسات التي تناولت موضوع معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل ما تشهده مهنة تدقيق الحسابات من تطور بصفة عامة والجزائر بصفة خاصة؛
- دراسة واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- الميول الشخصي لمواضيع تدقيق الحسابات.

05-أهداف الدراسة:

تكمن أهداف دراستنا فيما يأتي:

- توضيح مرجعية إعداد معايير التدقيق الجزائرية؛
- إبراز موضع معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات ضمن مراحل عملية التدقيق؛
- إبراز التقنيات والإجراءات التي قدمتها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات للمدقق المحاسبي في الجزائر حول وسائل جمع أدلة الإثبات؛
- التعرف على مستوى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات من طرف مدقق الحسابات في الجزائر؛
- إبراز مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مراحل عملية تدقيق الحسابات" التخطيط، التنفيذ، إعداد التقرير" من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين؛
- تزويد الطلاب والمهنيين بمرجع حول معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- المساهمة في التعريف بمعايير التدقيق الجزائرية كونها حديثة الإصدار.

06-أهمية الدراسة:

تكمن أهمية دراستنا في تقديم مساهمة علمية تسمح للأكاديميين والمهنيين-محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين- بالتعرف على مضمون معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات والإجراءات التي قدمتها هذه المعايير حول كيفيات جمع أدلة الإثبات، وكذا دراسة موضع هذه المعايير ضمن مراحل عملية التدقيق، وأهمية تطبيقها من خلال توضيح أثرها على عمل مدقق الحسابات في الجزائر.

07-حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في ما يلي:

الحدود الموضوعية: اقتصرت الدراسة على أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على عمل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر؛

الحدود البشرية: اهتمت الدراسة باستقصاء آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين؛

الحدود الزمنية: امتدت الدراسة التطبيقية من شهر سبتمبر 2021 إلى غاية شهر أفريل 2022؛

الحدود المكانية: شملت الدراسة عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر.

08-منهج الدراسة:

للوصول إلى تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، ففي الجانب النظري لهذه الدراسة اعتمدنا على الدراسات، الأبحاث، الكتب، والمجلات ذات العلاقة بتدقيق الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، أما في الجانب الميداني اعتمدنا على الاستبيان والمقابلة الشخصية كأدوات لجمع البيانات والمعلومات من الميدان، واستخدام الأدوات الإحصائية لمعالجتها والخروج بنتائج وتقديم التوصيات المناسبة.

09-الدراسات السابقة:

أولا: الدراسات باللغة العربية:

في حدود اطلاعنا، فإن أبرز الدراسات السابقة المعتمد عليها هي:

أ. **بسباس سيد أحمد؛ 2021/2020؛ اتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية؛ أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس:**

هدفت الدراسة إلى التعرف على قواعد الضبط التي تصدرها الهيئات المشرفة في سبيل تطوير المهنة و تحديد الأسس التي تستعين بها الهيئات المشرفة من أجل تحديد احتياجات المهنة والمهنيين؛ توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن مكاتب التدقيق ملزمة بالتغيير في مستوياتها من أجل مواكبة التطورات التي تقدمها الهيئات المشرفة على المهنة، وأن مهنة التدقيق في الجزائر تفتقد إلى التواصل بين أصحاب مكاتب التدقيق والأعضاء الممثلين لدى الهيئة المشرفة؛

قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات أبرزها أن تكون هناك ديمقراطية وشفافية أكثر لدى الهيئة المشرفة على المهنة وأن تكون المشاكل الداخلية للمجلس الوطني للمحاسبة داخلية ولا يتم التشهير بها من

طرف الأعضاء وكذا الاعتماد على آراء مكاتب التدقيق المتواجدة في الميدان لتحديد نقاط القوة والضعف والتجاوب مع احتياجاتهم قبل تقنينها من خلال مرسوم أو قانون في الجريدة الرسمية.

ب. شبلاوي إبراهيم 2020/2019، واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدوليةisa ومعايير التدقيق الجزائرية-دراسة ميدانية-؛ أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة لونيسي على -البليدة02- الجزائر:

هدفت الدراسة إلى تحليل الواقع المهني لمهنة التدقيق في الجزائر ودراسة الآفاق المستقبلية للتدقيق الخارجي خاصة بما يتعلق بمعايير التدقيق الوطنية ومعايير التدقيق الدولية؛ وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن هناك تحسن في تقارير التدقيق الخارجي في الجزائر وذلك راجع لجملة من الإصلاحات الخاصة بالمهنة، وأنه سيكون هناك تأثير ايجابي للمعيار الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق في الجزائر؛

قدّمت الدراسة مجموعة من المقترحات أبرزها ضرورة حرص الهيئات المشرفة على المهنة على مراقبة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، وكذا ضرورة إجراء دراسات وبحوث أكاديمية حول مختلف معايير التدقيق الصادرة.

ج. تليلي طارق 2019/2020 ، **تقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي وقياس رضا أطراف بيئة التدقيق عن أداء محافظي الحسابات في الجزائر – دراسة ميدانية تحليلية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة:**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مختلف الطرق والمداخل المستخدمة في قياس وتقييم جودة التدقيق الخارجي، وتحديد العوامل المختلفة التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي وتحليل الأهمية النسبية لكل عامل منها نظريا وتطبيقيا على البيئة الجزائرية؛ تقديم اقتراحات قد تساهم في تحسين جودة التدقيق الخارجي وترفع من مستوى كفاءة ممارسة المدققين الخارجيين(محافظي الحسابات) للمهنة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها إعطاء مفهوم واضح ودقيق لجودة التدقيق الخارجي هو أمر صعب، نظرا لتعدد المقاربات المستخدمة لضبط هذا المفهوم وأن جودة التدقيق الخارجي تتأثر بمختلف متغيرات بيئة التدقيق، أن هناك مستوى عال من إدراك أفراد العينة "المدققين الخارجيين في الجزائر" لأهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي لما من ذلك من التأثير الجيد للمدقق ولمستخدمي الكشوف المالية.

د. فاطمة علاق، 2019/2018، مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر وأثره على مصداقية التقارير وفق معايير المراجعة الدولية دراسة ميدانية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي:

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي تحول دون تنفيذ مسؤولية مدققي الحسابات في بيئة الأعمال الحالية، وكذا دراسة الطرق التي تؤثر بها المستويات المختلفة لمسؤولية مدققي الحسابات على القرارات المتعلقة بالجودة العامة للتدقيق، ووضع إطار مفاهيمي قادر على تفسير العلاقة بين المسؤولية القانونية لمدققي الحسابات الخارجيين ومصداقية التقارير المالية؛

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها دمج المعارف القانونية والمحاسبية من أجل فهم كيفية تأثير القواعد القانونية والمهنية على مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في الجزائر وقرارات مستخدمي التقارير المالية؛

قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات أبرزها توسيع اختصاصات وحدة الرقابة على جودة أعمال مدققي الحسابات بهيئة الرقابة المالية بهدف التأكد من التزام المدققين بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني عند تدقيق التقارير المالية، وكذا قيام الهيئات المهنية التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين بالاتصال مع مستخدمي التقارير المالية بهدف تحسين إدراكهم لحدود مسؤولية المدقق.

هـ. دراسة لقويرة سمير، 2019/2018، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه(ل.م.د)، جامعة باتنة 01:

هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم معين لجودة التدقيق الخارجي في ظل تعدد التوجهات واختلاف الآراء كما هدفت أيضا إلى التعرف على مختلف مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي؛ تحديد أهداف وأهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي ومعرفة مزايا تحقيقها بالنسبة للأطراف المستفيدة من الكشوف المالية للمؤسسة محل التدقيق؛

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن تبني متطلبات تدقيق جودة التدقيق الخارجي يسمح بتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والقائمين بأعمال التدقيق، كما أن أداء هذه العمليات بجودة عالية يسمح بزيادة الثقة في تقرير المدقق الخارجي ومصداقية القوائم المالية؛

قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات أبرزها التكوين الدائم للمدققين الداخليين والخارجيين، الاستفادة من تجارب دول أخرى في تبني معايير التدقيق الدولية، الانضمام إلى الهيئات العالمية للتدقيق.

و. بولحبال فريد، 2018/2017 ، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات، دراسة حالة مجموعة من الشركات، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، جامعة محمد خيضر بسكرة:

هدفت الدراسة إلى إزالة الغموض الذي يكتنف أساليب التدقيق الحديثة، والتعرف على أهمية استخدام أساليب الفحص التحليلي والمعاينة الإحصائية على جودة تدقيق الحسابات تحسين أداء مكاتب التدقيق كي تكون قادرة على المنافسة في المستقبل؛

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن أساليب المراجعة التحليلية تساهم في التعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة ومعرفة مواطن القوة والضعف فيها، وأن أساليب التحليل المالي تساعد في إبداء رأي فني محايد على صحة وعدالة القوائم المالية، وأن الأساليب الإحصائية والرياضية تساعد على فهم ودراسة طبيعة عمليات وأنشطة المؤسسة؛

قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات أبرزها ضرورة قيام الهيئات المهنية بتشجيع محافظي الحسابات على استخدام الأساليب الحديثة بهدف تحسين أداء عملية التدقيق، والاستعانة بالخبراء والمستشارين من المتخصصين لمواجهة الصعوبات والمشاكل التي قد تنشأ عند تطبيق الأساليب الكمية.

ز. دراسة نورالهدى بهلولي (2017/2016)؛ أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر –دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ل.م.د ، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر:

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر وأهمية تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير تنظيم التدقيق المحاسبي بالجزائر ومدى لجوء المدققين الجزائريين إلى استخدامها؛ وكذا محاولة تصور الأبعاد المستقبلية لتطور مهنة التدقيق في الجزائر بتبني معايير التدقيق الدولي؛

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن مدققي الحسابات في الجزائر لا يلجؤون إلى تطبيق معايير التدقيق الدولية بالرغم من أنها توفر إطار مرجعي دولي يمكن الاستناد إليه في ممارسة مهنتم والحكم على أداءها؛ وأن تطبيقها يرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي؛

قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات أبرزها: الأخذ بعين الاعتبار الدرجة العلمية للشهادة الجامعية ضمن شروط ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي؛ وفصل الهيئات المشرفة لمهنة التدقيق عن وزارة المالية، والانضمام إلى الإتحاد الدولي للمحاسبين لجعل ممارسة مهنة التدقيق تأخذ طابعي مهني أكثر من الطابع القانوني.

ح. تمار خديجة، 2017/2016، تقارير التدقيق الخارجي في ظل الزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية دراسة حالة الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيقها في المؤسسات الجزائرية، وكذا معرفة مدى تطبيق معايير التدقيق الدولية من طرف مدقق الحسابات في الجزائر، ومعرفة الغاية من التوجه نحو تدويل التدقيق؛ وكذا الاطلاع على آراء المختصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر وعلى المهن الأخرى،

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن مهنة التدقيق مهنة دقيقة جدا لما تحتويه من عراقيل وما تمر به من صعوبات، وأن معايير التدقيق الدولية تعمل على تحديد مجموعة من القواعد والمعايير التي تساهم في إعداد تقارير ذات جودة عالية؛

قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات أبرزها ضرورة التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية والمعايير المتعارف عليها عموما، وكذا إبراز اتفاقيات مع دول أجنبية لتبادل الخبرات واكتساب المزيد من المعلومات، وكذا الاستفادة من تجارب الدول المتبنية لمعايير الدولية للتدقيق، خاصة بما يتعلق بكيفية تكييفها مع بيئة التدقيق الجزائرية.

ط. مسيف خالد، 2017/2016 دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA، - دراسة مقارنة- أطروحة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة:

هدفت الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه تكنولوجيا المعلومات في تطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بمهام التدقيق في الجزائر، وكذا الوقوف على التغيرات التي تشهدها المهنة في الجزائر ومدى استجابتها للمتطلبات العالمية، ومعرفة إذا كانت تكنولوجيا المعلومات تساعد على تطبيق معايير التدقيق الدولية؛

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أن معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق على مهام التدقيق القانونية في الجزائر، وان استخدام تكنولوجيا المعلومات فعالة للغاية في التدقيق خاصة بما يتعلق بالجودة، استخدام تكنولوجيا المعلومات وسيلة لتخفيض الوقت والتكلفة،

قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات أبرزها: الاحتكاك بالدول السباقة في تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتقدمة في مجال تكنولوجيا المعلومات الخاصة تلك المشابهة لبيئة التدقيق الجزائرية للاستفادة من تجاربها، فرض تطبيق معايير التدقيق الجزائرية بقانون، وإلغاء جميع النصوص الأخرى التي تحكم المهنة.

ي. رشيدة خالدي، 2016، دور معايير التدقيق الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه(ل.م.د)، جامعة عمار ثليجي، الأغواط:

هدفت الدراسة إلى إبراز تطور مفهوم فجوة التوقعات في مهنة التدقيق، وكذا رصد ملامح فجوة التوقعات في مهنة التدقيق القانونية في الجزائر بين ممارسي المهنة ومستخدمي القوائم المالية للمؤسسة ومعرفة آراء مدققي الحسابات في الجزائر حول مدى تأهيل بيئة الجزائر لتبني معايير المراجعة الدولية؛

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن فجوة التوقعات تعتبر من أكثر المشاكل الحديثة التي تواجه مهنة التدقيق والتي تعتبر من بين أحد الأمور التي يؤدي تجاهلها إلى فقدان الثقة في مهنة التدقيق لذلك يجب العمل على تضييقها، وأن معايير التدقيق الدولية لها دور كبير في تضييق فجوة التوقعات؛

قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات أبرزها الاهتمام بالإطار الاستراتيجي المقترح في الدراسة بغية تضييق فجوة التوقعات والتي تتراوح محاوره بين زيادة مسؤوليات مدققي الحسابات ودعم استقلاليتهم.

ك. سهام كردودي، 2015/2014، دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات–دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة–، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم، جامعة محمد خيضر، بسكرة:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المراجعة التحليلية في ظل المعالجة الآلية للمعلومات في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة، وكذا تشخيص واقع الاعتماد على المراجعة التحليلية في ظل تطبيق تكنولوجيا المعلومات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أنه يمكن استخدام الإجراءات التحليلية في كافة مراحل عملية التدقيق (التخطيط، التنفيذ وإعداد التقرير)، كما تساهم الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتقليل الاختبارات التفصيلية،

قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات أبرزها التشجيع على تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 520 " الإجراءات التحليلية" من أجل رفع كفاءة وفعالية عملية التدقيق، ووضع الحلول المناسبة لرفع معوقات استخدام المراجعة التحليلية وإيجاد النسب والمعايير التي يمكن للمدقق الاسترشاد بها ولكل الأنشطة النوعية المختلفة.

ل. عمر شريقي، 2012/2011، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف1:

هدفت الدراسة إلى التعرف على التنظيم المهني السائد في ثلاثة بلدان تتمثل في الجزائر وتونس والمملكة المغربية وإجراء دراسة مقارنة لعناصر التنظيم بينهم لتبيان النقائص الموجودة في التنظيم المهني للتدقيق في الجزائر مقارنة بدولة تونس والمملكة المغربية، وتقديم مقترحات تخص عناصر التنظيم المهني التي تسمح بتطوير المهنة وتحقيق أهدافها،

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن نجاح مهنة التدقيق وتطورها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين لها بذلك التنظيم وأن التنظيم السليم لتدقيق الحسابات الذي يسمح بتطوير المهنة وتحقيق أهدافها يتوجب أن يتضمن أربع عناصر والمتمثلة في الإطار العام لممارسة المهنة، هيئة مهنية قادرة على تنظيم المهنة، معايير مهنية يسترشد بها المهنيون، ودستور لآداب وسلوك المهنة؛

قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات أبرزها توحيد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في هيئة واحدة وهي المصف الوطني للخبراء المحاسبيين وكذا ضرورة قيام الهيئة المنظمة للمهنة بحملات إعلامية لتعريف الجمهور بالمهنة والدور الذي تلعبه في حماية الاقتصاد الوطني .

ثانيا: الدراسات باللغة الأجنبية

في حدود اطلاعنا، فان أبرز الدراسات السابقة المعتمد عليها هي:

أ. **Isabelle fabioux، 2021، Analyse du processus de normalisation de l'audit en France، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه؛ جامعة Angers ، فرنسا:**

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؛

قدمت الدراسة مجموعة من المقترحات أبرزها أنه لابد من الأخذ بعين الاعتبار الجوانب الخاصة المختلفة لعملية إصدار معايير التدقيق في فرنسا.

أ. **Adama Guilavogui ،2021 Examining the sufficiency and propriateness of audit evidence in the united states banking and securities industries، أطروحة دكتوراه، Liberty University, School of Business، الولايات المتحدة الأمريكية:**

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين خاصيتي الكفاءة والملائمة لأدلة الإثبات التي يتحصل عليها المدققين المحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية في القطاع المصرفي وست متغيرات والمتمثلة في: جودة رأي المدقق، مصدر الدليل المتحصل عليه، التصريحات الكتابية، موثوقية الأدلة المجمعة، نظام الرقابة ، وجودة 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).

قدمت الدراسة مجموعة من الاقتراحات أبرزها: وتطوير معيار AS1301 الذي يمكّن من التواصل مع لجان التدقيق لتبادل أدلة الإثبات بين المدققين الخارجيين وبين البنوك وكذا محافظي الأوراق المالية.

ب. **Mohamed Ab Zakari ،2011 the sufficiency and apprppriateness of audit evedence obtained. by libyan auditors، جامعة liverpool john moores, :**

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.

القيمة المضافة للدراسة:

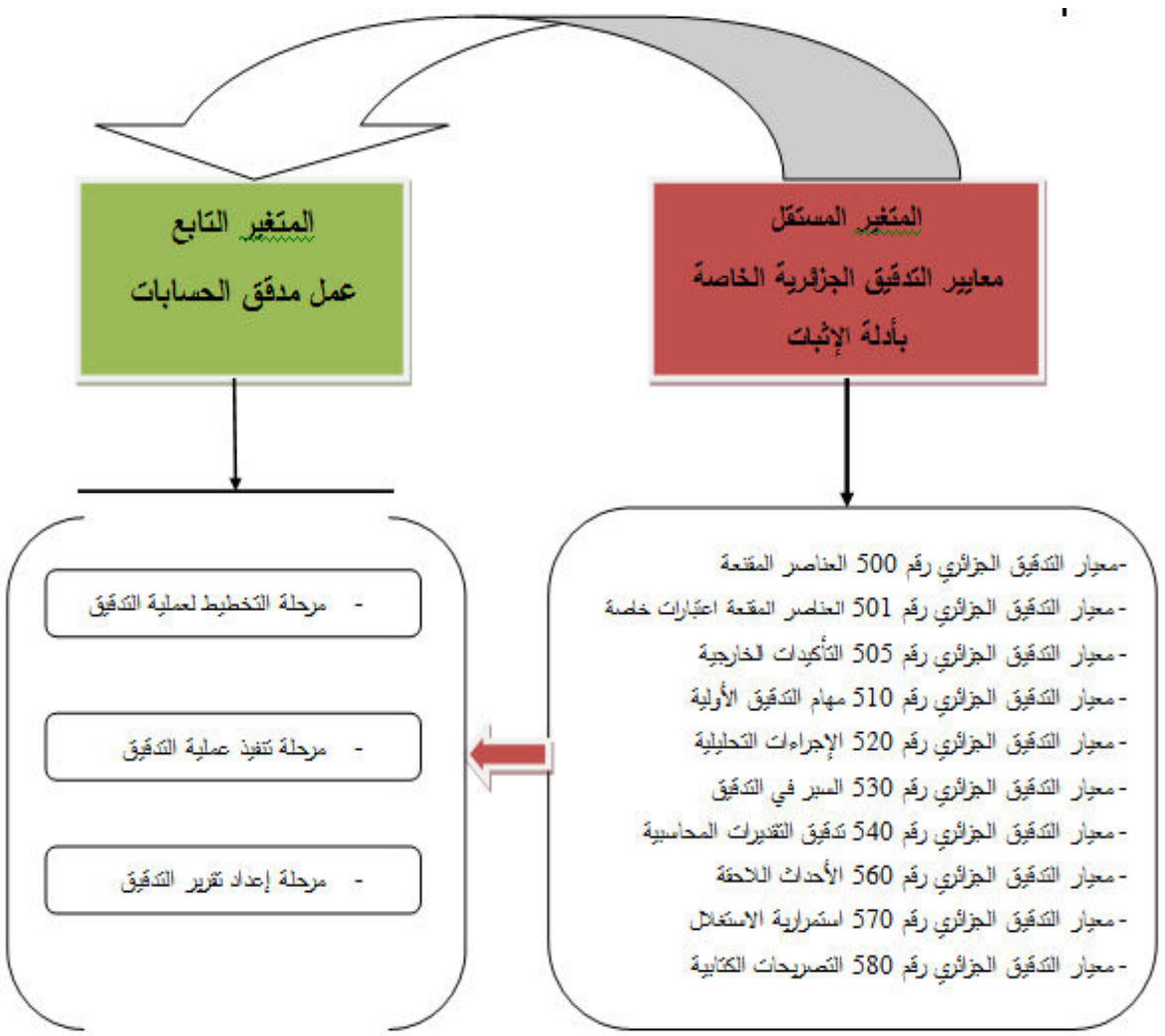
إن ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة أنها تتناول معايير التدقيق الجزائرية المحلية وليس معايير التدقيق الدولية؛ كما تدرس واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، من خلال دراسة مستوى تطبيقها ومدى تأثيرها على عمل المدقق خلال تنفيذه لمهمة التدقيق والتي تكون غالبا وفق مراحل والمتمثلة في مرحلة التخطيط والتنفيذ وإعداد التقرير؛ وكذا دراسة موضع هذه المعايير ضمن مراحل عملية التدقيق؛ إذ يمكن القول أن دراستنا عالجت الموضوع على المستوى العملي للمدقق.

10-نموذج الدراسة:

المتغير المستقل: المتمثل في معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

المتغير التابع: المتمثل في عمل مدقق الحسابات من خلال قيامه بعملية التخطيط، عملية التنفيذ وعملية إعداد التقرير.

الشكل رقم 01 : نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب.

شرح النموذج:

يتمثل النموذج في دراسة أثر تطبيق المتغير المستقل والمتمثل في معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات البالغ عددها 10 معايير على المتغير التابع والمتمثل في عمل مدقق الحسابات إذ حددنا عمل

المدقق من خلال قيامه بثلاث مراحل رئيسية لتنفيذ مهمته، والمتمثلة في مرحلة التخطيط، مرحلة التنفيذ ومرحلة إعداد التقرير،

تم اعتماد هذا نموذج لدراستنا من خلال الاستناد إلى ما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات فهي تنص على أنه يمكن تطبيق هذه المعايير في مختلف مراحل عملية التدقيق.

11- صعوبات الدراسة:

تتمثل أبرز الصعوبات التي واجهتنا في إعداد دراستنا في الاستجابة السلبية الكبيرة لأفراد العينة المتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر؛ بتحججهم بكثرة أعمالهم وكذا كثرة الاستبيانات الموجهة لهم للإجابة عنها.

12- هيكل الدراسة:

قسمنا دراستنا إلى مقدمة وثلاث فصول وخاتمة وفقا لما يأتي:

مقدمة:

تطرقنا من خلالها إلى عرض الإشكالية الرئيسية، الأسئلة الفرعية، الفرضيات، الدراسات السابقة، مهنج الدراسة، تقديم نموذج الدراسة؛ أهمية وأهداف الدراسة، وكذا صعوبات الدراسة.

الفصل الأول: الإطار العلمي والعملي لتدقيق الحسابات

تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث خصص المبحث الأول كمدخل لتدقيق الحسابات من خلال تقديم مفاهيم حول تدقيق الحسابات، أنواع تدقيق الحسابات، الهدف من تدقيق الحسابات وكذا أهمية تدقيق الحسابات. أما **المبحث الثاني** فيدرس تنظيم مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الدولي وعلى المستوى الوطني –الجزائري– من خلال عرض للهيئات المشرفة على المهنة وكذا التشريعات بمختلف رتبها التي تنظم المهنة على المستويين، بالإضافة إلى إبراز مساعي الدولة الجزائرية في تطوير مهنة تدقيق الحسابات من خلال إصدار معايير التدقيق الجزائرية؛ في حين يتطرق **المبحث الثالث** إلى الإطار العملي لتدقيق الحسابات من خلال دراسة مسار أو منهجية عملية تدقيق الحسابات من خلال التطرق إلى مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، مرحلة التنفيذ، ومرحلة إعداد التقرير.

الفصل الثاني: أدلة الإثبات وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، يتطرق المبحث الأول إلى ماهية أدلة الإثبات في التدقيق المحاسبي، من خلال دراسة مفاهيم حول أدلة الإثبات، خصائص أدلة الإثبات، الأهمية و الغرض من أدلة الإثبات؛ القرارات المتعلقة بأدلة الإثبات، والفرق بين أدلة الإثبات اليدوية والإلكترونية؛ **أما المبحث الثاني فيدرس** أنواع أدلة الإثبات في التدقيق المحاسبي وإجراءات الحصول عليها وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛ **في حين يتناول المبحث الثالث** موضع أدلة الإثبات ضمن مسار عملية تدقيق الحسابات من خلال دراسة موضع أدلة الإثبات وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في كل من مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، مرحلة التنفيذ ومرحلة إعداد التقرير.

الفصل الثالث:الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل الإطار المنهجي للدراسة الميدانية وكذا التحليل الإحصائي للنتائج المتحصل عليها واختبار الفرضيات.

خاتمة: تتضمن الخاتمة اختبار فرضيات الدراسة، النتائج المتوصل إليها من الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية، الاقتراحات، وكذا آفاق الدراسة.

الفصل الأول: الإطار العلمي والعملي لتدقيق الحسابات

تمهيد:

نظرا لما شهده العالم من تغيرات جذرية على كافة المستويات لا سيما الاقتصادية منها، الأمر الذي أدى بتحول شكل الشركات الاقتصادية من شركات عائلية ومحلية إلى شركات مالية وعالمية إضافة إلى ما نتج عنه من تدفق هائل للمعلومات، إلا أن هذا التطور الايجابي صاحبه انهيارات وإفلاس لبعض كبريات الشركات وأزمات مالية حادة، مما استوجب العمل على تحرى أسباب هذه الانهيارات والأزمات، وكنتيجة لذلك توصل المحققون والاقتصاديون إلى أن أبرز أسباب الانهيارات والأزمات تكمن في ضعف دقة المعلومات، لذا دعا الكثير إلى وجوب التدقيق في البيانات المالية للشركات ومعرفة مدى درجة موثوقيتها قبل إفصاحها عن طريق التدقيق في الحسابات.

تم تخصيص الفصل الأول للإطار العلمي والعملي لتدقيق الحسابات من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: مدخل لتدقيق الحسابات من خلال تقديم مفاهيم حول تدقيق الحسابات، أنواع تدقيق الحسابات، الهدف من تدقيق الحسابات وكذا أهمية تدقيق الحسابات؛

المبحث الثاني: تنظيم مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الدولي وعلى المستوى الوطني – الجزائري– من خلال عرض للهيئات المشرفة على المهنة وكذا التشريعات بمختلف رتبها التي تنظم المهنة على المستويين، بالإضافة إلى إبراز مساعي الدولة الجزائرية في تطوير مهنة تدقيق الحسابات من خلال إصدار معايير التدقيق الجزائرية؛

المبحث الثالث: الإطار العملي لتدقيق الحسابات من خلال دراسة مسار أو منهجية عملية تدقيق الحسابات من خلال التطرق إلى مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، مرحلة التنفيذ، ومرحلة إعداد التقرير.

المبحث الأول: مدخل لتدقيق الحسابات

تعد مهنة تدقيق الحسابات من بين المهن التي شهدت ولا زالت تشهد عدة تطورات في مختلف جوانبها؛ سنتناول ضمن هذا المبحث أهم النقاط كمدخل لعلم تدقيق الحسابات بداية من تقديم مفاهيم حول تدقيق الحسابات، أنواع تدقيق الحسابات، الهدف من تدقيق الحسابات، وكذا أهمية تدقيق الحسابات.

1.1 مفهوم تدقيق الحسابات:

يختلف مفهوم تدقيق الحسابات من باحث إلى آخر إلا أنها تصب في معنى واحد، ومن بين أبرز المفاهيم، نجد:

حسب **الجمعية الأمريكية للمحاسبة** فإن تدقيق الحسابات "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"[1].

أما **طواهر محمد التهامي** فقد عرف تدقيق الحسابات على أنه اختبار تقني صارم من طرف مهني مؤهل علميا وعمليا، ومستقل بهدف إعطاء رأي موضوعي حول مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركة، وكذا مدى احترامها للمبادئ والأسس المحاسبية المعمول بها قانونا في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف[2].

كما يوجد تعريف آخر وهو أن تدقيق الحسابات هو فحص مستقل لكافة سجلات الشركة للتأكد من صحة إعداد وعرض الكشوف المالية كما يتضمن أيضا تأكيدات أن المؤسسة تتبع إجراءات المحددة التي تنص عليها والتشريعات[3].

كما يمكن تعريف تدقيق الحسابات: على أنه علم قائم على أسس وضوابط مهنية يهدف إلى إضفاء صبغة الموثوقية على المحتوى الإعلامي للكشوف المالية، من خلال إتباع منهجية موضوعية محددة للوصول إلى رأي فني محايد حول عدالة الكشوف المالية.

---

[1] نوردالدين مزياني، **الإطار الدولي للتدقيق المالي، الإطار المفاهيمي للتدقيق المالي، معايير التدقيق الدولية**، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2021، ص 13.

[2] طواهر محمد التهامي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات المحاسبية**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، 2005، بن عكنون، الجزائر، ص09.

[3] J. Christopher Westland, **Audit Analytics Data Science for the Accounting Profession**, published by the registered company Springer Nature Switzerland AG, 2020, Chicago, USA, p01.

2.1: أنواع التدقيق المحاسبي:

لتدقيق الحسابات عدة أنواع، سنتطرق إليها من عدة جهات كما يلي:

1.2.1 من حيث الجهة القائمة به:

من حيث الجهة القائمة بالتدقيق المحاسبي نميز بين نوعين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وفيما يلي مفهوم لكل نوع:[1]

1.1.2.1 التدقيق الداخلي: هو عبارة نشاط مستقل داخل المؤسسة هدفه إعطاء ضمانات للمؤسسة حول درجة أداء عملياتها المختلفة، وتقديم الإرشادات في الوقت المناسب من أجل تحسينها، وكذا المساهمة في تحسين فعالية كل من إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة؛ أما عن القائم بمهام التدقيق الداخلي يسمى بالمدقق الداخلي؛ ما يعيب عن التدقيق الداخلي هو عدم توفر الاستقلالية التامة ففي كثير من الحالات يكون تحت سلطة الإدارة العامة للشركة.

2.1.2.1 التدقيق الخارجي: يعرف التدقيق الخارجي على أنه الأداة المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص الكشوف المالية للمؤسسة محل التدقيق وإعطاء رأي موضوعي حولها في شكل تقرير يدعى بتقرير مدقق الحسابات الخارجي، القائم بمهام التدقيق الخارجي يسمي بمحافظ الحسابات[2].

ما يميز التدقيق الخارجي عن التدقيق الداخلي هو درجة الاستقلالية فالمدقق الخارجي مستقل ولا يخضع لأية سلطة في المؤسسة.

2.2.1 من حيث نطاق عملية التدقيق

من حيث النطاق نمير بين نوعين، التدقيق الكامل، والتدقيق الجزئي:[3]

1.2.2.1التدقيق الكامل: يناسب هذا النوع المؤسسات الصغيرة، ويتعين على المدقق في نهاية التدقيق إبداء رأيه حول مصداقية الكشوف المالية كوحدة واحدة، بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي اختبرها.

2.2.2.1 التدقيق الجزئي: يغلب على هذا النوع من التدقيق الطابع التعاقدي بين الشركة محل التدقيق ومدقق الحسابات، إذ يقتصر عمل مدقق الحسابات على العمليات المطلوب تدقيقها من طرف المؤسسة،

---

[1] زاهر عطا الرمحي، **الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار المأمون للنشر والتوزيع ، ط1، عمان، الأردن، 2018، ص 19.

[2] محمد نصر الهواري و محمد توفيق محمد، **دراسات في المراجعة أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية**، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، 1999، ص 07.

[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2009، ص42.

وتنحصر مسؤولية مدقق الحسابات في نطاق أو حدود التدقيق المكلف به، حيث يعد المدقق تقريره بناء على ما تم الاتفاق عليه فقط.

3.2.1 من حيث الوقت الذي يتم فيه التدقيق:

من حيث التوقيت نميز بين نوعين، التدقيق المستمر والتدقيق النهائي:[1]

1.3.2.1 التدقيق المستمر: تتميز أعمال مدقق الحسابات في هذا النوع من التدقيق بالاستمرارية إذ يقوم بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على العمليات المحاسبية على مدار الدورة المحاسبية وفق برنامج زمني وبصفة منتظمة، إذ يناسب هذا النوع من التدقيق المؤسسات الكبيرة الحجم، أما عن ميزات هذا النوع من التدقيق أنه يساعد المدقق على إمكانية الكشف المبكر للأخطاء والتلاعبات مما يؤدي على تصحيحها وإيجاد حلول لها في الوقت المناسب.

2.3.2.1 التدقيق النهائي: وفق هذا النوع من التدقيق، يتم التدقيق في الكشوف المالية الختامية للمؤسسة في نهاية السنة المالية، إذ يناسب هذا النوع المؤسسات ذات الحجم الصغير نظرا للعدد القليل من العمليات المحاسبية مما يساعد المدقق في التحكم في الوضعية في ظل حدود مدة التدقيق، كما يمتاز هذا النوع من التدقيق على أنه أقل تكلفة مقارنة بالتدقيق المستمر.

4.2.1 من حيث مدى الفحص وحجم الاختبارات

في ظل هذا البعد نميز نوعين، التدقيق التفصيلي والتدقيق الاختباري:

1.4.2.1 التدقيق التفصيلي: يتم التدقيق في جميع بنود الكشوف المالية إذ يتناسب هذا النوع مع المؤسسات الصغيرة الحجم، أما بالنسبة للمؤسسة الكبيرة فإنه سيؤدى إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة[2].

2.4.2.1 التدقيق الاختباري :يلجأ مدقق الحسابات إلى هذا النوع من التدقيق عندما يقرر استخدام تقنيات السبر في التدقيق مثل ما أوضحه معيار التدقيق الجزائري رقم 530 –الذي سوف نتطرق إليه لاحقا في هذه الدراسة–، حيث يتبع مدقق الحسابات إحدى الأسلوبين، الأول هو التقدير الشخصي، أما الثاني يدعي التدقيق بالعينات الإحصائية، وفي تطبيق كلا الأسلوبين لابد من توفر الخبرة الكافية لدى لمدقق الحسابات حول المفاهيم الإحصائية المتعلقة بكل أسلوب[3].

---

[1] من:

- محمد التهامي الطواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، 2014، ص(24–26).
- محمد نصر الهواري و محمد توفيق محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص10.

[2] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار ميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2006، ص31.

[3] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص44

3.1 أهداف تدقيق الحسابات:

الهدف الأساسي من عملية التدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول مصداقية الكشوف المالية محل التدقيق، إلا أن هناك أهداف أخرى يمكن ذكرها فيما يأتي: [1]

- ✓ تعزيز الثقة في المستخدمين للكشوف المالية؛
- ✓ اكتشاف الخطأ والغش والتزوير والتلاعب الموجود في الدفاتر والسجلات؛
- ✓ فحص مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة؛
- ✓ تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها؛
- ✓ القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
- ✓ المساهمة في حوكمة الشركات؛
- ✓ الرفع من جودة المعلومة المحاسبية.

4.1 أهمية تدقيق الحسابات

لتدقيق الحسابات أهمية كبيرة سواء داخل المؤسسة أو خارجها؛ ويمكن القول أن تدقيق الحسابات بأنواعه يهم كل من له مصلحة مع المؤسسة، ويمكن توضيح أهمية تدقيق الحسابات لكل طرف على النحو الآتي: [2]

1.4.1 أهمية تدقيق الحسابات بالنسبة لإدارة المؤسسة

تكمن أهمية تدقيق الحسابات بالنسبة للإدارة في ترشيد قراراتها من خلال ما يوفره من معلومات وبيانات مدققة كما يساعدها في بناء استراتجياتها ومراقبتها، ومن هنا تحرص إدارة المؤسسة دائما أن تكون تلك المعلومات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة بهدف ضمان مصداقية تلك المعلومات .

2.4.1 أهمية تدقيق الحسابات بالنسبة للمستثمرين

يسعى تدقيق الحسابات لخدمة هذا الصنف بترشيد قراراتهم الاستثمارية مما يسمح لهم من تحقيق أكبر عائد ممكن سواء تعلق ذلك بالمستثمرين الحاليين أو المحتملين.

---

[1] معيار التدقيق الدولي رقم 200، "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقا لمعايير التدقيق الدولية".

[2] من:

- محمد مطر، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص(16،17) .
- عبدالوهاب نصر علي وهاني خليل فرج، **أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2022/2021، ص (15-16).

3.4.1 أهمية تدقيق الحسابات بالنسبة للمقرضين والدائنين

يعتمد المقرضون عند منح أي قرض للشركة على الكشوف المالية المدققة خاصة البنوك حيث يطلب هذا الأخير تقرير مدقق الحسابات عن المركز المالي للمؤسسة المقترضة وهذا من أجل ترشيد قرار القرض، والذي يضمن حصوله على سداد تلك القروض مستقبلا.

4.4.1 أهمية تدقيق الحسابات بالنسبة للهيئات الحكومية

تستند الجهات الحكومية على الكشوف المالية المدققة في أداء وظائفها خاصة وظيفتي الرقابة والتخطيط، وكذا أثناء استخدامها لأدوات السياسة المالية المختلفة مثل الضرائب، تشجيع الاستثمار، كما نجد أيضا على سبيل المثال الجهات القضائية التي تعتمد على الكشوف المالية المدققة في حالة النزاعات بين الشركة والأطراف ذات المصالح .

5.1 معايير التدقيق المتعارف عليها

تعرف معايير التدقيق المتعارف عليها أو معايير الأداء المهني لتدقيق الحسابات على أنها الخطوط العامة التي تحكم مهنة التدقيق، فهي التي تحدد الإطار المرجعي الذي يسترشد به المدقق في عملية تدقيقه للكشوف المالية وإصدار تقريره، ووفق لجنة المعايير التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي فإنه تم إصدار عشرة معايير، تم تبويبها إلى مجموعة المعايير العامة، مجموعة معايير العمل الميداني، ومجموعة معايير إعداد التقارير.[1]

سنتطرق لكل مجموعة وفقا لما يأتي:

1.5.1 المعايير العامة أو الشخصية

تتصف هذه المعايير بالعمومية لأنها تمثل مطالب أساسية يحتاج إليها القائم بعملية التدقيق لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، إذ ترتبط هذه المعايير بالشخص القائم بعملية تدقيق الحسابات "المدقق"، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات. وتتضمن المعايير العامة أو الشخصية ثلاثة معايير: [2]

- التدريب والكفاءة أي التأهيل العلمي والعملي؛
- الاستقلالية والحياد؛
- بذل العناية المهنية الكافية والالتزام بقواعد السلوك المهني.

[1] حسين يوسف القاضي وآخرون، **أصول المراجعة**، منشورات جامعة دمشق، الجزء الأول، 2014، ص55.

[2] عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص(55-56).

1.1.5.1 التدريب والكفاءة

يقصد بمعيار التدريب والكفاءة أن الشخص القائم بعملية تدقيق الحسابات يجب أن تكون لديه كفاءة معينة ومواصفات تعكسها، ولاكتساب الكفاءة وجب على مدقق الحسابات أن يكون مؤهلا علميا وعمليا حيث يقصد بالتأهيل العلمي أن يكون المدقق متحصلا على مؤهل جامعي في المحاسبة أو التدقيق المحاسبي، وكذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى–القانون، الإحصاء...الخ–، أما التأهيل العملي فيعني قضاء فترة زمنية معينة من التدريب العلمي ومعرفة أصول المهنة كغيرها من المهن تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة[1].

2.1.5.1 الاستقلالية والحياد

يعتبر الاستقلال جوهر عملية تدقيق الحسابات إذ يجب على المدقق أن يلتزم دائما بالاستقلالية في جميع الأمور التي لها صلة بمهمته، كما يجب عليه أن يعتبر الاستقلال ضرورة لا غنى عنه حيث من خلاله يمكن إضفاء صبغة الثقة على البيانات المحاسبية التي يبدى فيها رأيه، خصوصا وأن كل من له علاقة بهذه البيانات المحاسبية يعتمد على رأي مدقق الحسابات بصفته خبيرا مستقلا ومحايدا[2].

وقد تم تحديد مفهوم استقلال المدقق في مجالين:[3]

- الاستقلال في الظاهر

يقصد به عدم وجود مصالح مادية للمدقق بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع الشركة محل التدقيق بخلاف أتعابه المتفق عليها مسبقا، ومعنى ذلك أن لا يكون المدقق من المساهمين أو الشركاء في الشركة محل التدقيق، كما أن لا يكون من بين العاملين فيها.

-الاستقلال الذاتي أو الذهني

يقصد بذلك استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوطات من جانب المؤسسة خلال تنفيذ المهمة المسندة إليه، ويمكن تحقيق ذلك من خلال عدد من مظاهر عدم الضغط، كإجراءات تعيين وعزل المدقق وكيفية تحديد أتعابه بالنسبة للمدقق الخارجي فهذه الإجراءات لا تكون محصورة في يد إدارة المؤسسة ولذلك يتم تحديد التعيين والعزل وتحديد الأتعاب من طرف الملاك، وعلى المدقق أن يدافع عن حقه في جميع الحالات خاصة حالة العزل .

---

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص39.

[2] خالد أمين عبدالله، **علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية** –، دار وائل للنشر، ط1، عمان، الأردن، ، 1999، ص77

[3] عبدالفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص(66،67).

كما قد أولت الإصدارات المهنية موضوع الاستقلال اهتماما خاصا وكبيرا، حيث أوضحت الإصدارات المهنية الأمريكية الدولية عدم جواز إبداء رأي في الكشوف المالية لشركة ما لمدقق حسابات غير مستقل عنها، ولا شك أن استقلال مدقق الحسابات الذهني والظاهري يؤدي إلى زيادة درجة ثقة في نتائج عمله وفي جودتها[1].

في ظل وجود العنصرين السابقين لاستقلال مدقق الحسابات يمكن تحديد ثلاث أبعاد لاستقلال مدقق الحسابات:[2]

- **الاستقلال في إعداد برامج التدقيق**

يتضمن هذا البعد عدم تدخل الإدارة في تحديد ما يقوم به المدقق من خلال تحديد برنامج التدقيق، وخطوات العمل، وحجم العمل والإجراءات المتعلقة بجمع الأدلة، وكذا الأجزاء المراد تدقيقها من نظام المعلومات المحاسبي ككل.

- **الاستقلال في مجال الفحص**

يعني ذلك عدم وجود تدخلات في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص، حيث يعتبر المدقق مستقلا وحرا في اختيار حجم المفردات المراد فحصها من مجموع المفردات .

- **الاستقلال في مجال إعداد التقارير**

عدم وجود أية تأثيرات للإدارة على المدقق فيما يخص رأيه النهائي حول إظهار الحقائق والإفصاح عنها من خلال تنفيذ مهمته.

3.1.5.1 بذل العناية المهنية الكافية والالتزام بقواعد السلوك المهني

يقصد ببذل العناية المهنية بمستوى الأداء المهني المبذول من قبل مدقق الحسابات عند القيام بتدقيق الكشوف المالية للمؤسسة وإبداء الرأي الفني فيها، بهدف حماية مصالح المدقق من ناحية والأطراف ذات المصلحة من ناحية أخرى.

ويتطلب تحقيق هذا المعيار، مايلي:[3]

- توزيع جهد مدقق الحسابات حسب الأهمية النسبية للعناصر التي يتم تدقيقها؛

---

[1] أحمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2007، ص30.

[2] محمد توهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص(41،42).

[3] سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات (1)**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2010، ص58 .

- أن يتمتع مدقق الحسابات بالفطنة والحكم والتقدير الشخصي في مجال تحديد طبيعته ومدى توقيت إجراءات التدقيق للحسابات اللازمة؛
- أداء خدمات التدقيق بحرص وعناية مهنية يتوفر فيها درجة معقولة من المهارة الفنية والممارسة الأخلاقية التي تتناسب والمسؤولية الملقاة على عاتق مدقق الحسابات؛
- تقييم مدى إمكانية اكتشاف وعلاج الأخطاء في الوقت المناسب؛
- تطوير القدرات المهنية والمعرفية للمدقق.

2.5.1 معايير العمل الميداني

تحدد هذه المعايير الإطار العام لتنفيذ عملية تدقيق الحسابات وتتمثل أساسا في الإرشادات اللازمة لعملية جمع حجم ونوع الأدلة الكافية، وتتمثل هذه المعايير في: [1]

- التخطيط السليم لعملية تدقيق الحسابات والإشراف على المساعدين؛
- دراسة وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتدعيم الرأي الفني لمدقق الحسابات.

1.2.5.1 التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف على المساعدين

ينبغي أن يسير عمل المدقق وفق خطة وبرنامج معين حتى يتسنى له إتمام عملية التدقيق بطريقة فعالة، فالتخطيط الملائم لعملية التدقيق يساعد في التأكد من أن العناية المهنية المناسبة قد توفرت للمجالات الهامة في عملية التدقيق، ويساعد التخطيط المناسب كذلك في توزيع المهام الملائمة على أعضاء فريق العملية، كما يسهل توجيه أعضاء فريق العمل والإشراف عليهم[2].

يتطلب التخطيط السليم أن يقوم المدقق بدراسة بيئة العميل والتركيز بصفة خاصة على نظام الرقابة الداخلية وذلك لإعداد الخطة المناسبة، كما يساعد على تنسيق العمل الذي يقوم به المدقق والخبراء لأجزاء العملية، ويستحسن أن تكون خطة التدقيق مرنة تستجيب لأي تغيير خلال مراحل التدقيق، وتختلف طبيعة وأنشطة التخطيط حسب حجم وتعقيد الشركة وكذا خبرة المدقق السابقة في الشركة والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء عملية التدقيق[3].

---

[1] عبدالوهاب نصر علي وهاني خليل فرج، **مرجع سبق ذكره**، ص57.

[2] J. P. Russell**, The Process Auditing and Techniques Guide,** Publisher: William A. Tony, Second Edition, usa, 2010, p27.

[3] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة تخطيط وأداء عملية المراجعة**، الدار الجامعية، ج2، الإسكندرية، مصر، 2007 ص95.

2.2.5.1 دراسة وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية

يقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لحماية أصولها وموجوداتها وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية للمؤسسة[1].

تتمثل أهمية هذه الخطوة على أنها تساعد مدقق الحسابات على تحديد طبيعة العمل من حيث توقيت ونطاق اختبارات التدقيق لأرصدة الكشوف المالية، ويمكن القول بأن نظام الرقابة الداخلية جيدة وفعال إذا ما أنتج هذا الأخير معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها.

في تقييم الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق يمكن للمدقق أن يلجأ إلى مجموعة من أساليب اختبارات الرقابة، ومن أبرزها أسلوب المعاينة الإحصائية حيث يرجع تطبيق هذا الأسلوب لكون أن عملية التدقيق لا تتم على مجمل العمليات المالية، وفي ضوء تقييم نظام الرقابة الداخلية يقرر مدقق الحسابات إمكانية الاعتماد على النظام ككل أو كجزء منه فقط[2].

3.2.5.1 الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة

يتوجب على مدقق الحسابات أن يحصل على الأدلة بوسائل مختلفة –سنتطرق إليها بالتفصيل لاحقا– لتدعيم الرأي الفني الذي سيقدمه؛ وقد أشارت معايير التدقيق الدولية والجزائرية على أنه يمكن الحصول على الأدلة من خلال إجراءات محددة يتوجب على المدقق القيام بها[3].

3.5.1 معايير إعداد التقارير

يعد التقرير المنتج النهائي الذي يتوصل إليه مدقق الحسابات من خلال تنفيذ المهمة المسندة إليه، هناك أربعة معايير يعتمد عليها في تقديم تقريره، والمتمثلة فيما يلي:

1.3.5.1 الإشارة إلى مدى إعداد وعرض الكشوف المالية

حسب هذا المعيار فإنه يجب على مدقق الحسابات أن يشير في تقريره إلى مدى إعداد وعرض الكشوف المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا راجع إلى اعتبار هذه الأخيرة معيار يقاس عليه أو يحكم به على مدى صدق وعدالة عرض الكشوف المالية، ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق، ويتلخص هذا المعيار بصفة عامة في التحقق من:[4]

- إعداد الكشوف المالية وفق المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛

---

[1] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2006، ص123

[2] وليام توماس وامرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص58.

[3] سيتم تناول كيفية جمع أدلة الإثبات في الفصل الثاني من هذه الدراسة.

[4] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العملي**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص299.

- مصداقية عرض الكشوف المالية بدرجة مقبولة؛
- تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة بطريقة سليمة.

2.3.5.1 بيان مدى كفاية وملائمة الإفصاح في الكشوف المالية

يجب على مدقق الحسابات التأكد من مدى كفاية وملائمة الإفصاح كما هي واردة في الكشوف المالية وأن المحتوى معروض بصفة سليمة من حيث الدقة والتبويب، وتوضيح مجمل المعلومات المتعلقة بأصول وخصوم المؤسسة هذا من أجل تقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به، ويتوجب على المدقق في حكمه على ملائمة الإفصاح وكفايته أن يأخذ بعين الاعتبار:[1]

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة؛
- الكشوف المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات؛
- أن المحتوى الإعلامي للكشوف المالية ظاهر بشكل صريح وكامل، ولا يحمل شكا في معناها؛
- قد يحتاج القارئ أو الأطراف ذات المصلحة إلى معلومات هامة عن الأحداث اللاحقة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء من عملية التدقيق مما يؤدى إلى ضرورة الإفصاح عن تلك الأحداث خاصة إذا كانت تؤثر على الكشوف المالية.

3.3.5.1 الإشارة إلى مدى ثبات المؤسسة في تطبيق مبادئ المحاسبة

يقصد بالثبات تطبيق المؤسسة لنفس المبادئ المحاسبية واستمراريتها من سنة إلى أخرى وفي نفس السنة، ويتوجب على المدقق أن يشير في تقريره إلى مدى ثبات المبادئ المحاسبية، وتكمن أهمية مبدأ الثبات في إمكانية المقارنة بين النتائج من سنة إلى أخرى وبين المؤسسة والمؤسسات التي تنتمي إلى نفس قطاع الصناعة.[2]

4.3.5.1 إبداء رأي فني محايد للكشوف المالية كوحدة واحدة

حسب هذا المعيار، فإنه يتوجب على مدقق الحسابات أن يعبر عن رأيه حول الكشوف المالية وتوضيح طبيعة التدقيق الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها، يهدف هذا المعيار إلى عدم تحريف أو تمييع المسؤولية التي قبل المدقق أن يتحملها.[3]

---

[1] زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، ط**1**، عمان، الأردن، 2009، ص(36،37).

[2] خالد أمين عبدالله، مرجع سبق ذكره، ص82.

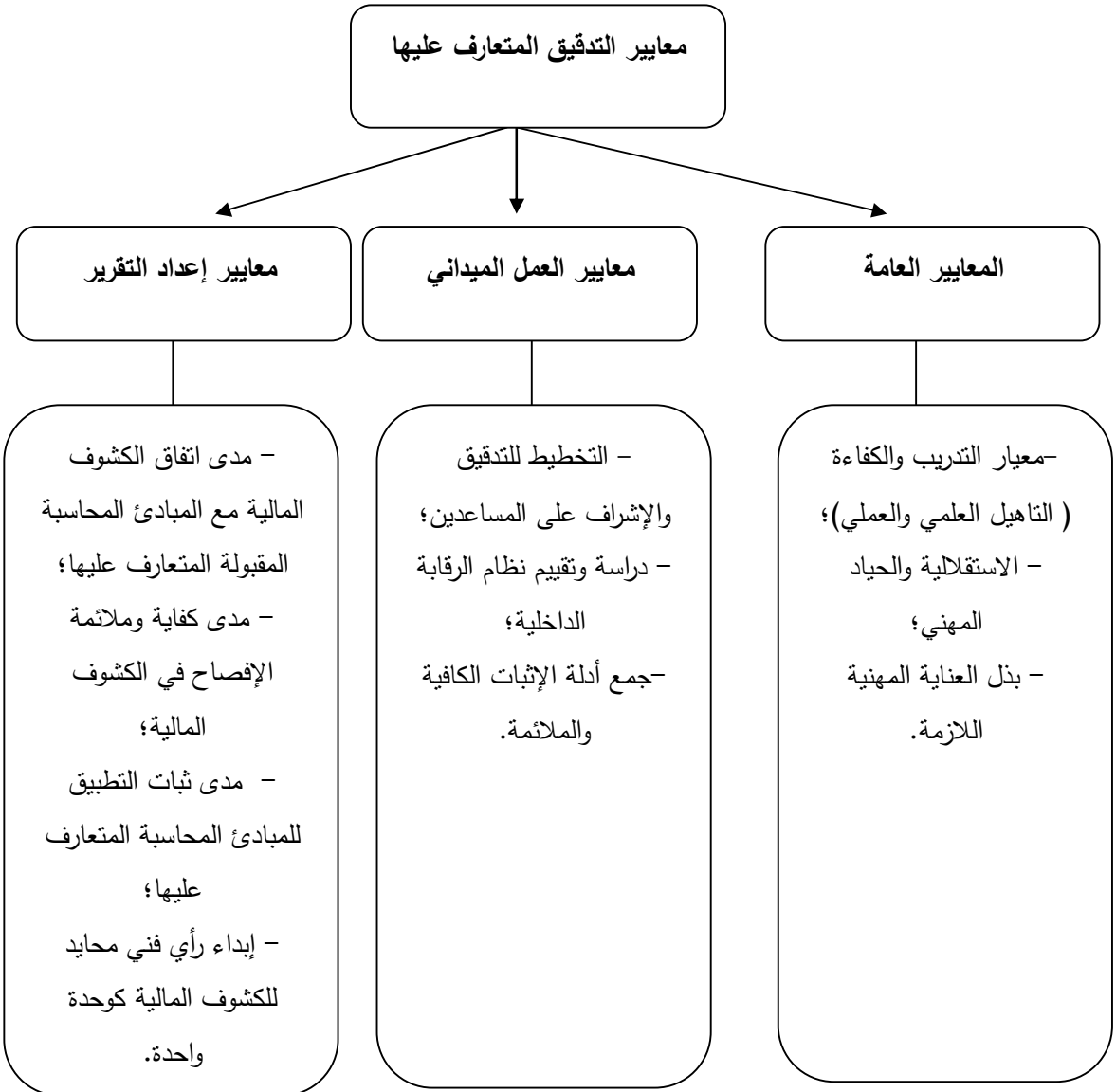
[3] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 302.

ويمكن للمدقق أن يعبر عن رأيه في الكشوف المالية بأن يبدى أحد الأشكال التالية من التقارير:[1]

- **التقرير النظيف:** وهو التقرير الذي لا يتضمن تحفظات؛
- **التقرير المقيد:** وهو التقرير الذي يتضمن بعض التحفظات؛
- **التقرير السلبي:** عدم إبداء الرأي في الكشوف المالية؛
- **التقرير المعارض:**أي أن الكشوف المالية لا تعبر بصورة صحيحة وصادقة عن المركز المالي ونتائج الأعمال.

يمكن تلخيص محتوى المعايير المتعارف عليها في الشكل الموالي:

شكل رقم (1-1): معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: حسين يوسف القاضي وآخرون، **مرجع سبق ذكره، ص** 55.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص49

المبحث الثاني: تنظيم مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الدولي والوطني

باعتبار تدقيق الحسابات مهنة مستقلة فإنها تخضع إلى تنظيم محدد يجعلها تكتسي صفة رسمية ومعترف بها، من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى تنظيم مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الدولي وكذا على المستوى المحلي الجزائري من خلال عرض للهيئات المشرفة وكذا التشريعات والقوانين التي تنظم المهنة على المستويين، كما سنبرز مساعي الدولة الجزائرية إلى تطوير مهنة تدقيق الحسابات من خلال إصدارها لمعايير التدقيق الجزائرية.

1.2 التنظيم المهني لتدقيق الحسابات على المستوى الدولي

يقصد بالتنظيم المهني لتدقيق الحسابات على المستوى الدولي كيفية جعل مهنة تدقيق الحسابات تكتسي صبغة عالمية من خلال توحيد أعمال التدقيق بين المهنيين في مختلف دول العالم.

من خلال هذا العنصر سنعرض الهيئات المشرفة على تدقيق الحسابات على المستوى الدولي وكذا تحديد مهامها، كما سنتطرق إلى معايير التدقيق الدولية باعتبارها أهم انتاجات لهذه الهيئات والأداة التي تعمل بها للوصول لتوحيد ممارسات تدقيق الحسابات على المستوى العالمي.

1.1.2 الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الدولي:

يشرف على مهنة تدقيق الحسابات هيئات مهنية دولية تتمثل في ما يأتي:

1.1.1.2 الاتحاد الدولي للمحاسبين الدوليين: IFAC

هو مؤسسة دولية غير ربحية تهتم بمهنة المحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي تم تأسيسه في 7 أكتوبر 1977، يتضمن 180 عضو من 135 دولة؛ حاليا مقره نيويورك الولايات المتحدة الأمريكية[1].

- مهام الاتحاد الدولي للمحاسبين الدوليين

تتمثل مهام الاتحاد الدولي للمحاسبين في ما يلي: 2

- تطوير معايير دولية عالية الجودة في التدقيق والتأكيد ومحاسبة القطاع العام والأخلاقيات والتعليم للمحاسبين المهنيين ودعم اعتمادها واستخدامها؛
- تسهيل التعاون بين الهيئات الأعضاء فيها؛
- التعاون مع المنظمات الدولية الأخرى؛
- العمل كمتحدث رسمي دولي لمهنة المحاسبة.

[1] https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose تم الاطلاع عليه يوم 2020/01/23

[2] https://www.ifac.org/what-we-do تم الاطلاع عليه يوم 2020/01/23

– تشكيلة الاتحاد الدولي للمحاسبيين:

يتكون الاتحاد الدولي للمحاسبيين من عدة مجالس تتمثل فيما يأتي:

- **مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB):** هيئة مستقلة لوضع المعايير تخدم الصالح العام من خلال وضع معايير دولية عالية الجودة للتدقيق ومراقبة الجودة والمراجعة والضمانات الأخرى والخدمات ذات الصلة، من خلال تسهيل تقارب المعايير الدولية والوطنية، يعزز المجلس الدولي لمعايير المحاسبية جودة وتوحيد الممارسات في جميع أنحاء العالم ويعزز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق والتأكيد العالمية[1].
- **مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي(IAESB):**هيئة مستقلة لوضع معايير التعليم الدولية حيث توضح هذه المعايير المبادئ التي يجب أن تتبعها منظمات المحاسبة المهنية لبناء مهنة محاسبة وطنية قادرة تمامًا على تلبية المتطلبات المعقدة التي تضعها الاقتصاديات والمجتمعات عليها[2].
- **مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين(IESBA):** هو مجلس مستقل لوضع المعايير، يعمل على تطوير معايير أخلاقية عالية الجودة وإعلانات أخرى للمحاسبين المحترفين في جميع أنحاء العالم للصالح العام، حيث يشمل المدونة الدولية لأخلاقيات المحاسبين المهنيين التي تحدد المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المحترفين، ويدعم المجلس أيضًا التبني والتنفيذ، كما يعزز الممارسات الأخلاقية الجيدة على مستوى العالم والنقاش الدولي حول القضايا الأخلاقية التي يواجهها المحاسبين[3].
- **مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB):** يضع مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام معايير محاسبية وإرشادات لاستخدامها من قبل كيانات القطاع العام من خلال قيام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتسهيل الهياكل والعمليات التي تدعم عمليات مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الهدف الاستراتيجي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هو تعزيز الإدارة المالية العامة على الصعيد العالمي من خلال زيادة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والقائمة على الاستحقاق.[4]

[1] https://www.iaasb.org/about-iaasb تم الاطلاع عليه يوم 2020/01/24
[2] https://www.iaesb.org/about-iaesb تم الاطلاع عليه يوم 24 /2020/01
[3] https://www.ethicsboard.org/about-iesba تم الاطلاع عليه يوم 2020/01/25
[4] https://www.ipsasb.org/about-ipsasb تم الاطلاع عليه يوم 2020/01/25

2.1.1.2 لجنة معايير المحاسبية الدولية(IASC)

تأسست في سنة 1973 من طرف الهيئات والمنظمات المحاسبية لعشرة 10 دول والمتمثلة في (ألمانيا، أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، بريطانيا، ايرلندا، اليابان، المكسيك وهولندا) و تعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية هيئة خاصة ومستقلة غير ربحية مقرها مدينة لندن ببريطانيا.

تتمثل مهامها في: [1]

- صياغة وعرض ونشر معايير المحاسبة الدولية؛
- تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية لعرض الكشوف المالية؛
- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة لطرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة؛
- تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة مما يسمح بالقابلية للمقارنة؛
- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة.

3.1.1.2 مجلس معايير المحاسبة الدولية: (IASB)

خضعت لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى إصلاح في سنة 2001، إذ تم تغيير تسميتها من لجنة المعايير المحاسبية الدولية **(IASC)** إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية **(IASB)** فأصبح هذا المجلس الهيئة المكلفة بإعداد واعتماد المعايير الدولية للقوائم المالية بترقيم تسلسلي دولي جديد**(IFRS)** أما المعايير السابقة والتي لم يتم تعديلها أو تغييرها تبقى بالتسمية نفسها[2].

2.1.2 معايير التدقيق الدولية

1.2.1.2 تعريف معايير التدقيق الدولية: يختلف تعريف معايير التدقيق الدولية من باحث لآخر كل حسب وجهة نظره إلا أنها تصب كلها في معنى واحد فمن بين أبرز التعريفات نجد:

المعايير الدولية للتدقيق**(ISA)**هي مجموعة من المعايير المهنية التي تستخدمها الشركات الدولية في جميع أنحاء العالم لتقييم البيانات المالية؛ يتم إصدارها بشكل أساسي من قبل "الاتحاد الدولي للمحاسبين " **IFAC** تتضمن 37 معيارًا مقسمة إلى ست فئات "المبادئ العامة" ، "المخاطر التقييم والاستجابة "و" أدلة المراجعة "و" استخدام أعمال أخرى "و" الاستنتاج وإعداد التقارير "و" المجالات المتخصصة "[3].

---

[1] وليد بن ترادايت، **تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية IFRS**، سلسلة دراسات مالية ومحاسبية، قسم الحسابات، دائرة الشؤون المالية والحاسب الآلي، صندوق النقد العربي، 2018، ص 13.

[2]. كريم منصور على حسوبة وآخرون، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، جامعة القاهرة، قسم المحاسبة، ط1، 2022،2023، ص07.

[3] Afrah Alrasheedi, Ghaith Abualfalayeh, **The Role of International Auditing Standards in Applying Corporate Governance and the Quality of the Professional Performance of the External Auditor**, Asian Journal of Humanities and Social Studies, Volume 8 – Issue 6 , AMMAN University services EST Jordan, December 2020, **P268**.

2.2.1.2 أسباب إصدار معايير التدقيق الدولية:

يرجع إصدار معايير التدقيق الدولية إلى عدة أسباب، يمكن ذكرها فيما يلي: [1]

- **بروز الشركات متعددة الجنسيات:**

نظرا للتطورات الاقتصادية الحاصلة على المستوى العالمي نتج عن ذلك شكل من أشكال الشركات الحديثة والذي يسميها البعض بالشركات العابرة للقارات أو المتعددة الجنسيات، إذ أن ملاك هذه الشركات يحملون عدة جنسيات مختلفة بالإضافة أنها تنشط في مختلف بلدان العالم أما من ناحية الحجم فأغلبها شركات تتضمن عدة فروع على المستوى العالمي، كل هذا ساهم في الحاجة إلى بيانات مالية مدققة وفق معايير تصدرها هيئة عالمية تجعل من الكشوف المدققة في فرع من فروع الشركة في دولة ما بنفس الطريقة التي تم تدقيقها في دولة أخرى الأمر الذي زاد من الحاجة إلى معايير التدقيق الدولية الموحدة.

- **تطور أسواق رأس المال الدولية:**

كما تطرقنا سابقا إلى أن لتدقيق الحسابات أهمية بالغة للمستثمرين سواء على المستوى المحلي الدولي فالمستثمر بحاجة إلى ترشيد قراراه الاستثماري من أجل تعظيم أرباحه ولا يمكن ذلك إلا عن طريق الحصول على بيانات مالية مدققة تضفي صبغة الموثوقية على محتواها، وبما أن المستثمر في سوق رأس المال يمكنه الاستثمار في دول أجنبية غير دولته فهو يطالب ببيانات مالية مدققة وفق مرجعية عالمية وليس مرجعية البلد الذي سيستثمر فيه، الأمر الذي أدى بالحاجة إلى وضع أسس وضوابط عالمية لمهنة التدقيق.

- **ظهور مكاتب التدقيق الدولية:**

يقصد بمكاتب التدقيق الدولية مجموعة التكتلات للمكاتب والتي تسعى إلى تقديم خدمات في التدقيق على المستوى العالمي ومن بين أبرز هذه المكاتب نجد KPMG؛ EY؛PWC؛ DELOITTE TOUCHÉ ومع تقديم خدماتها عبر مختلف دول العالم فهي بحاجة ماسة إلى مرجعية موحدة تستند إليها وأبرزها معايير التدقيق الدولية.

3.2.1.2 أهمية معايير التدقيق الدولية:

تتمثل أهمية معايير التدقيق الدولية، فيما يأتي:[2]

- التقليل من حدوث مشاكل إعداد الكشوف المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات؛
- رفع مستوى العمل المهني وتطويره على المستوى العالمي؛

---

[1] نورالهدى بهلولي، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر –دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين**، جامعة سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص: محاسبة ومالية وتدقيق، 2016–2017، ص21.

[2] زهراوي عفاف و صويلح أميمة، **التقارب بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية للتدقيق: دراسة إصدارات سبتمبر2018**، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، جامعة العربي التبسي، تبسة، المجلد 04، العدد02، 2022، ص 70 .

- توفير مرجعية عملية عالمية موحدة؛
- تسهيل عملية المقارنات المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة؛
- توفير الجهد على الدول النامية وكذا التكلفة لإعداد معاييرها المحلية.

4.2.1.2 طرق تبني معايير التدقيق الدولية:

تتمثل طرق تبني معايير التدقيق الدولي في:[1]

- **التبني الكامل للمعايير:** ونعني بذلك الاعتماد على معايير التدقيق الدولية بصفة كاملة دون إجراء أي تعديلات عليها، وذاك ناتج عن أسباب عدة كغياب الهيئات التي تشرف على المهنة في الدولة المتبنية أو أنها ترى بأن معايير التدقيق الدولية لا تشكل أي اختلاف بالنسبة لها وغيرها من الأسباب.
- **استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية:**

يتم الاستعانة بمعايير التدقيق الدولية كوسيلة لتحديث معايير تدقيق وطنية بإجراء مقارنات بين المعيار الوطني والمعيار الدولي، والتأكد بأنه لا توجد اختلافات هامة بينهما إلى غاية الاعتماد على المعيار الوطني ومطابقته لمعيار التدقيق الدولي.

- **استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة**

تشير الدولة المتبنية للمعيار إلى الاختلافات بين المعيارين الوطني والدولي في نهاية كل معيار، مع الأخذ بعين الاعتبار الإجراءات الإضافية المطلوبة في معيار التدقيق الدولي مقارنة مع معيار التدقيق المحلي .

[1]. نورالهدى بهلولي، مرجع سبق ذكره، ص47

3.1.2 معايير التدقيق الدولية

يبين الجدول الآتي معايير التدقيق الدولية:

الجدول رقم 1-1: معايير التدقيق الدولية

200-299 المجموعة الأولى المبادئ والمسؤوليات العامة		**520**	الإجراءات التحليلية
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية	**530**	السبر في التدقيق
210	الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق	**540**	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح
220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية	**550**	الأطراف ذات العلاقة
230	توثيق أعمال التدقيق	**560**	الأحداث اللاحقة
240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية	**570**	استمرارية الاستغلال
250	مراعاة القوانين والانظمة عند تدقيق القوائم المالية	**580**	الإقرارات الخطية
260	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	**600-699 المجوعة الرابعة: الاستفادة من أعمال الآخرين**	
265	الابلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة	**600**	تدقيق القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مدققي الفروع اعتبارات خاصة
300-499 المجموعة الثانية : تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقيمة		**610**	استخدام عمل المدققين الداخليين
300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية	**620**	استخدام عمل مدقق خبير
315	التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها	**700-799 المجموعة الخامسة: استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير**	
320	الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق	**700**	تكوين الرأي والتقرير عن البيانات المالية
330	استجابات المدقق للمخاطر المقدرة	**701**	الابلاغ عن الامور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل
402	اعتبارات التدقيق ذات العلاقة بمنشاة تستخدم	**705**	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق

	منظمة خدمية		المستقل
450	تقويم التحريفات المتعرف عليها خلال التدقيق	706	فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المدقق المستقل
500-599المجموعة الثالثة: أدلة التدقيق		710	المعلومات المقارنة الارقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة
500	أدلة التدقيق	720	مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى
501	أدلة التدقيق اعتبارات خاصة	**800-899المجموعة السادسة: المجالات الخاصة**	
505	المصادقات الخارجية	800	الاعتبارات الخاصة عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطراف الأهداف الخاصة
510	عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية–	805	الاعتبارات الخاصة عمليات تدقيق قائمة مالية منفردة
		810	عمليات أعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على موقع مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي. https://www.iaasb.org

يبين الجدول أعلاه معايير التدقيق الدولية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي حيث نلاحظ أن عدد معايير التدقيق الدولية الصادرة هي 37 معيار مقسمة إلى ست مجموعات.

2.2 تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر

بعدما تناولنا تنظيم مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الدولي، سنتطرق إلى تنظيم مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الجزائري.

مرت مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر بعدة تغيرات ومحطات تاريخية من مرحلة ما بعد الاستقلال إلى يومنا هذا، تجلت أبرز هذه التغيرات في العمل على إنشاء نظام تشريعي يعمل على تطوير مهنة التدقيق، سندرس تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر من خلال، التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات، كذا الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر، والجانب التنظيمي لمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي.

1.2.2 التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر

ترتكز مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر على التشريع بمختلف رتبه بصفة أساسية، لذا سنعرض التطورات والإصدارات القانونية خلال كل مرحلة والتي تنظم مهنة التدقيق.

1.1.2.2 المرحلة الأولى 1969 - 1990

يوضح الجدول الآتي القوانين المتعلقة بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر في هذه الفترة:

الجدول رقم: (1-2) : تطورات التشريع المتعلق بتدقيق الحسابات خلال المرحلة الأولى

سنة إصدار القانون	رقم القانون	الهدف من إصداره
1969/12/31	الأمر 107/69	ينص هذا الأمر على أن وزير المالية والتخطيط هو المكلف بتعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
1970/11	المرسوم رقم 173/70	يحدد واجبات ومهام محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية والمختلطة حيث تمثلت مهامهم في المراقبة الدائمة لتسيير هذه المؤسسات.
1971	الأمر 71-82	يتعلق القانون بكيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم وألغى بذلك قانون 1945/09/19 وامتد العمل به إلى غاية 1991.
1980/03/01	القانون رقم 80-05	المتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، وبدوره نص على إنشاء هذا المجلس.
1985	المادة 196 قانون المالية لسنة 1985	يتم تعيين محافظ الحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي.
1988	القانون رقم 88-01	القانون التوجهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية من خلال هذا القانون تم الفصل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
1990	قانون 90-32	أقر هذا القانون بمهمة المجلس الوطني للمحاسبة التي تنحصر في الرقابة المالية اللاحقة لمالية الدولة وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على موقع المجلس الوطني للمحاسبةwww.cnc.dz ؛ عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، ص114.

من خلال الجدول أعلاه عرضنا مختلف التشريعات التي نظمت مهنة تدقيق الحسابات من سنة 1969 إلى غاية 1990، والملاحظ خلال هذه الفترة أنها عرفت تغيرات جذرية بعد فترة الاستقلال، حيث ورثت الدولة الجزائرية عن المستدمر الفرنسي اقتصاد هش مما أثر ذلك على مختلف المهن كما هو الحال بالنسبة لمهنة تدقيق الحسابات، فمن خلال هذه المرحلة حاول المشرع الجزائري البدء في وضع إطار ينظم مهنة التدقيق المحاسبي توازيا مع التطورات الحاصلة على مستوى الاقتصاد الوطني وكذا تطور العلاقات بين الدولة الجزائرية والعالم الخارجي.

2.1.2.2 المرحلة الثانية من 1991-2009

سنعرض القوانين المتعلقة بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر في هذه الفترة من خلال سنة الإصدار والقانون الصادر وكذا الهدف من إصدار القانون، وفق ما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم 1-3 : تطورات التشريع المتعلق بتدقيق الحسابات خلال المرحلة الثانية

سنة الإصدار	القانون	الهدف من إصدار القانون
1991	صدور قانون 91-08	تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر. تم من خلاله إنشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
1995	القانون رقم 20/95	يعدل ويلغى بعض أحكام القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة.
1995	المرسوم الرئاسي رقم 95-377	المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة.
1996	المرسوم التنفيذي 96/136	المتضمن قانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
1996 .	المرسوم التنفيذي رقم 96-30	القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة.
1996	المرسوم التنفيذي رقم 96-56	المحدد على سبيل الانتقال للأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات لمجلس المحاسبة.
1996	القرار المؤرخ في 25 شعبان 1416 الموافق لـ 16 يناير 1996	يحدد مجالات تدخل غرف مجلس المحاسبة ويضبط انقسامها إلى فروع.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على موقع المجلس الوطني للمحاسبة.www.cnc.dz .

من خلال عرضنا للتشريعات السابقة خلال هذه الفترة نلاحظ أن المشرع الجزائري بدأ في إعطاء تنظيم أكثر للمهنة وذلك من خلال إنشاء الهيئة المشرفة على المحاسبة والتدقيق في الجزائر، والمتمثلة في مجلس المحاسبة، كما نلاحظ إصدار مجموعة من القوانين المنظمة له، إلا أن هذه الفترة في الجزائر شهدت تغيرات على المستوى الأمني مما أثر سلبا على الوضع العام بصفة عامة ومهنة تدقيق الحسابات بصفة خاصة.

3.1.2.2 المرحلة الثالثة من سنة 2010 إلى 2022

سنلخص في الجدول أدناه القوانين المتعلقة بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر من خلال سنة الإصدار والقانون وكذا الهدف من إصدار القانون.

الجدول رقم 1-4: التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات المرحلة الثالثة

سنة الإصدار	القانون	الهدف من القانون
2010	القانون رقم 10-01	يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث مس جوانب عديدة لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر،
2011/01/27	صدور المرسوم تنفيذي رقم 11-24	الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره
2011/01/27	المرسوم التنفيذي رقم 11-25	يحدد تشكيلة المجلس الوطني والمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وصلاحياته وقواعد سيره
27 يناير 2011	المرسوم التنفيذي رقم 11-26	يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره
27 يناير 2011	المرسوم التنفيذي رقم 11-27	يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره
27 يناير 2011	المرسوم التنفيذي رقم 11-28	يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.
27 يناير 2011	المرسوم التنفيذي رقم 11-29	يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.
27 يناير 2011	المرسوم التنفيذي رقم 11-30	يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
27 يناير 2011	المرسوم التنفيذي رقم 11-31	يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
27 يناير 2011	المرسوم التنفيذي رقم 11-32	يتعلق بتعيين محافظي الحسابات .
26 مايو 2011	المرسوم التنفيذي رقم 11-202	يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها،
21 /2013/04	القرار الوزاري المشترك	تنظيم الأمانة العامة للمجلس الوطني للمحاسبة وسيرها.
2016/02/04	المقرر 002	**المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم:** - معيار التدقيق جزائري رقم 210

		- معيار التدقيق جزائري رقم 505 - معيار التدقيق جزائري رقم 560 - معيار التدقيق جزائري رقم 580
11 أكتوبر 2016	المقرر رقم 150	**المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم:** - معيار التدقيق جزائري رقم 300 - معيار التدقيق جزائري رقم 500 - معيار التدقيق جزائري رقم 510 - معيار التدقيق جزائري رقم 700
15 مارس 2017	المقرر رقم23	**المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم:** - معيار التدقيق جزائري رقم 520 - معيار التدقيق جزائري رقم 570 - معيار التدقيق جزائري رقم 610 - معيار التدقيق جزائري رقم 620
24 سبتمبر2018.	المقرر رقم 77	**المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم:** - معيار التدقيق جزائري رقم 501 - معيار التدقيق جزائري رقم 540 - معيار التدقيق جزائري رقم 530 - معيار التدقيق جزائري رقم 530

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على موقع المجلس الوطني للمحاسبة www.cnc.dz

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المشرع الجزائري قد أعطى تنظيما جليا مقارنة بالمرحلتين السابقتين لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر من خلال إصدار القانون 10-01 الذي أعطي تنظيما واضحا لمهنة الخبير المحاسبي، ومحافظ الحسابات، وكذا المحاسب المعتمد كما تم إصدار معايير إعداد التقارير سنة 2013 والتي تسعى إلى تقليل التفاوت في تقارير المدققين في الجزائر، وبداية من سنة 2016 إلى غاية يومنا هذا تم إصدار 16 معيار تحت اسم معايير التدقيق الجزائرية، كما يمكننا القول أن هذه المرحلة عرفت تغيرات كبيرة في تطور مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، وهذا راجع للحاجة المطلوبة لهذه المهنة تماشيا مع تطور الاقتصاد المحلي من جهة وكذا العلاقات الدولية من جهة أخرى.

2.2.2 الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر

كما ذكرنا سابقا أن مهنة تدقيق الحسابات مهنة تضبطها التشريعات بمختلف رتبها كما أن لها هيئات محددة ورسمية تشرف على تنظيمها. وتتمثل هذه الهيئات في المجلس الوطني للمحاسبة(CNC)، الغرفة الوطنية الوطنية لمحافظي الحسابات(CNCC) والمصف الوطني للخبراء المحاسبيين (ONEC)

سنقدم عرض مختصر لكل هيئة كما يلي:

1.2.2.2 المجلس الوطني المحاسبة (CNC)

1.1.2.2.2 تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)

يرجع تأسيس مجلس المحاسبة إلى سنة 1980 بصدور الأمر رقم 80-05 المؤرخ في 1 مارس 1980 والمتعلق بممارسة وظيفته الرقابية ويخضع حاليا في تسييره للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 غشت 2010 الذي يحدد صلاحيات المجلس وتنظيمه وسير وجزاء حرياته[1].

2.1.2.2.2 مهام المجلس الوطني المحاسبة

وفقا للمرسوم التنفيذي فإن لمجلس الوطني للمحاسبة عدة مهام، حسب كل عنوان، إذ نجد مهام بعنوان الاعتماد، مهام بعنوان الاعتماد، مهام بعنوان التقييس المحاسبي، ومهام بعنوان تنظيم ومتابع المهن المحاسبية فيما يلي مهام المجلس حسب كل عنوان[2]:

- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة حسب عنوان الاعتماد:**

نجد المهام التي يتولاها حسب عنوان الاعتماد تتمثل فيما يأتي: [3]

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق الممتهنين والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

---

[1] الموقع الالكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة www.cnc.dz.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد7، 2011. المادة 10.

[3] مرسوم تنفيذي رقم – 11-24 مؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد7، 2011، المادة 10.

- **مهام مجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس**

تتمثل مهامه بعنوان التقييس فيما يأتي:[1]

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبة؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- 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 بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:**

تتمثل مهامه بهذا الشأن فيما يأتي: [2]

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهني؛
- 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 في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين مناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبيين.

---

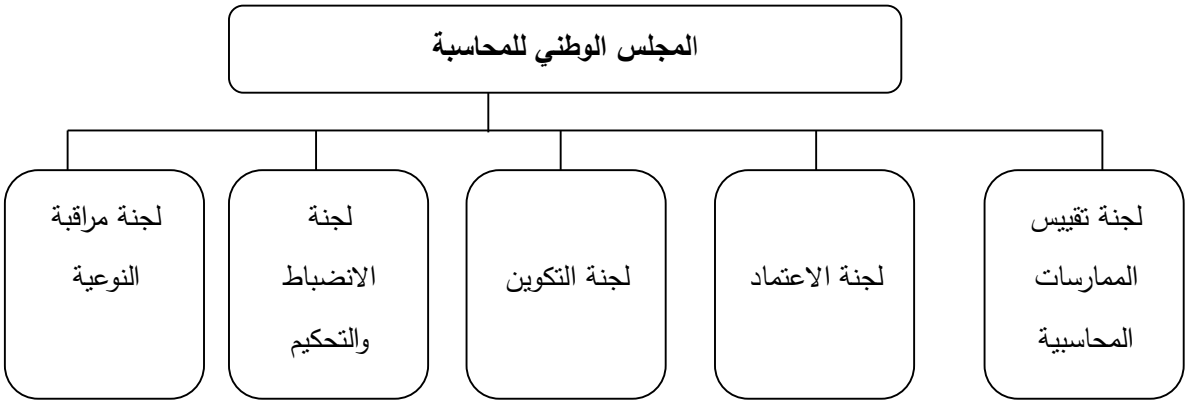
[1] المرجع السابق ، المادة 11، ص6 .

[2] مرسوم تنفيذي رقم – 11–24 مؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد7، 2011، المادة 12.

3.1.2.2.2 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

وفقا للمادة 17 من مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد7، فإن المجلس الوطني للمحاسبة يتضمن عدة لجان وفق ما يوضحه الشكل الأتي:

الشكل رقم 1-2: تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 01/27/ 2011.

2.2.2.2 الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تعد الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من بين الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر؛ سنقدم عرضا مختصرا حولها من خلال التعريف بها ومهامها وكذا تشكيلتها.

1.2.2.2.2 التعريف بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)

حسب ما جاءت به المادة 14 رقم 10-01 التي تنص على إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، التي تتمتع بالشخصية المعنوية وتتضمن أشخاص طبيعيين أو معنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون.

2.2.2.2.2 مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

طبقا لأحكام المادة 15من القانون 01-10 التي تحدد مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فيما يلي: [1]

- السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين (02) من تاريخ إيداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المشاكل المرتبطة بمهنة محافظ الحسابات وحسن سيرها.

3.2.2.2.2 تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

حسب المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 2011/01/27، فإن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تتشكل من 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- الرئيس؛
- الأمين العام؛
- أمين الخزينة.

والستة الباقون يوزعون على أساس حسب عدد الأصوات المتحصل عليها.

3.2.2.2.2 المصف الوطني للخبراء المحاسبيين (ONEC)

يعتبر المصف الوطني للخبراء المحاسبيين من بين الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر، سنقدم عرض مختصرا للمصف من خلال التطرق إلى تعريفه ومهامه وكذا تشكيلته.

أ- **التعريف بالمصف الوطني للخبراء المحاسبيين**

يتشكل المجلس من تسعة 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين أعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين، وينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بهذا الصدد بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.[2]

[1] القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، عدد 42، 2010، المادة 15.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 11-24، مرجع سبق ذكره، المادة 03.

ب-مهام المصف الوطني للخبراء المحاسبيين

تتمثل مهام المصف الوطني للخبراء المحاسبيين في ما يلي[1]:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف؛
- تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني في المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

ج- تشكيلة المصف الوطني للخبراء المحاسبين:

يتشكل المصف الوطني للخبراء المحاسبيين من 09 أعضاء يتم تعيينهم عن طريق الانتخاب من طرف الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين والمعتمدين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين، حيث يحدد مهامهم وفق ما يأتي: [2]

- الرئيس؛
- الأمين العام؛
- أمين للخزينة؛

والستة الأعضاء الباقون يتم ترتيبهم حسب عدد الأصوات المتحصل عليها.

4.2.2.2.2 المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

أ- تعريف المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

هي منظمة تدعي في صلب القانون بالمجلس تتمتع بالشخصية المعنوية تتضمن أشخاص طبيعيين ومعنويين معتمدين، ومؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد وفق الشروط القانونية، يعمل بالتنسيق مع

[1] المرجع السابق، المادة 04.

[2] مرسوم تنفيذي رقم – 11–24 مؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد7، 2011، المادة 11.

الوزير المكلف بالمالية.[1] حيث يحدد مكانه بالجزائر العاصمة ويمكن نقله إلى مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من وزير المالية.

ب- تشكيلة المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

يتشكل المجلس من 09 أعضاء منتخبين من طرف الجمعية العامة العادية من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يتم توزيع الأعضاء حسب الرئيس الأمين العام وأمين الخزينة والستة الباقون يتم ترتيبهم حسب عدد الأصوات المتحصل عليها؛ يعين 3 أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلي الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين[2].

ج- مهام المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

تتولي المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجموعة من المهام، نذكرها في ما يأتي:[3]

- إدارة وتسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم ونشر وتوزيع نتائج الأشغال المتعلقة بالمهنة؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

3.2.2 الجانب التنظيمي لمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد

في إطار الجانب التنظيمي يعتبر القانون 10-01 القانون الذي حدد بشكل رسمي وأكثر تنظيم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات وكذا المحاسب المعتمد. سوف نتطرق إلى الجانب التنظيمي لمهنة

[1] المادة 16-14 من القانون 10-01 .

[2] مرسوم تنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد7، 2011، المادة 03.

[3] مرسوم تنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد7، 2011، المادة 04.

محافظ الحسابات والخبير المحاسبي من خلال التعريف بمحافظ الحسابات والخبير المحاسبي والتطرق إلى مهامهما وكذا حالات التنافي.

1.3.2.2 محافظ الحسابات

يعد محافظ الحسابات في مفهوم القانون هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحسابات الشركات والهيئات وانتظامها، ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[1].

2.3.2.2 مهام محافظ الحسابات

تتمثل مهام محافظ الحسابات في ما يلي[2]:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يبدى رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

كما يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة[3].

ينتج عن العمل النهائي في إطار تنفيذ مهامه تقرير عام حول الوضعية المالية للمؤسسة يتضمن عدة تقارير خاصة كما حددتها المادة 25 من القانون 10-01.

---

[1] القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 22.

[2] المرجع السابق، المادة 23.

[3] القانون 10-01 المادة 24 ص7

2.2.3.2الخبير المحاسبي

أولا: تعريف الخبير المحاسبي:

يعد خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهنة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات[1].

ثانيا: مهام الخبير المحاسبي

حسب المادة 19، 20 من القانون 10-01 فقد حدد مهام الخبير المحاسب على النحو التالي:

يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات وكذلك يؤهل لتقديم الاستشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي، كما يتعين عليه أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

3.2.3.2 المحاسب المعتمد:

أولا: تعريف المحاسب المعتمد: يعد محاسبا معتمدا، المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته[2].

ثانيا: مهام المحاسب المعتمد

تتمثل مهام المحاسب المعتمد فيما يأتي: [3]

- عرض الكتابات المحاسبية –القيود المحاسبية– وتطور عناصر ممتلكات التاجر استنادا إلى الوثائق المقدمة إليه من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة التي كلف بها؛
- يمكن أن يقوم بإعداد كافة التصريحات الجبائية والاجتماعية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها؛
- مساعدة زبونه – الذي كلفه بالمحاسبة التاجر أو الشركة – لدى مختلف الإدارات المعنية.
- المساهمة بإعداد الجداول المالية بطلب من زبونه.

ثالثا: شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

هنالك شروط مشتركة لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات وكذا المحاسب المعتمد نذكرها فيما يأتي: [1]

---

[1] القانون 10-01، المادة 18.

[2] القانون 10-01 المادة 41 ص 08.

[3] المواد 42.43.44 من القانون10-01 .

-أن يكون جزائري الجنسية؛

أن يحوز شهادة ممارسة المهنة على النحو الآتي:

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسبي يجب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات يجب أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد يحب أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة؛

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

- أن يؤدي اليمين * أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفيتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد*.

3.3.2.2 مسؤولية محافظ الحسابات والخبير المحاسبي

من مسؤوليات وواجبات المدقق هو تقديم التقرير النهائي المتضمن رأيه الفني المحايد حول الكشوف المالية والوضعية المالية للمؤسسة إلى المساهمين وأصحاب المؤسسة، فهو المسؤول عن كل ما يحتويه هذا التقرير الذي أعده بنفسه[2].

هناك ثلاث مسؤوليات حددها القانون :

1.3.3.2.2 المسؤولية المدنية

حسب المادة 60 والمادة 61 من القانون 10-01 يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية، ويعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

---

[1] المادة رقم 08 من القانون 10-01.

[2] شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 143.

2.3.3.2.2. المسؤولية الجزائية

يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير بالتزام قانوني.[1]

3.3.3.2.2 المسؤولية التأديبية

يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقنى أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم وتتمثل العقوبات التأديبية في: الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 06 أشهر وصولا إلى الشطب من الجدول[2].

5.3.2.2 حالات التنافي والمنع

1.5.3.2.2 حالات التنافي

حسب ما جاءت به المادة 64 في حالات التنافي مع المهن المتعلقة بمحافظ الحسابات والخبير والمحاسب والمحاسب المعتمد في مفهوم القانون هي[3]:

- ✓ كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- ✓ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- ✓ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46؛
- ✓ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- ✓ كل عهدة برلمانية؛
- ✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

2.5.3.2.2 حالات المنع

يمنع محافظ الحسابات من[4]:

- ✓ القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛

[1] القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 62.

[2] القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 63.

[3] القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 64.

[4] القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 65.

- ✓ قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية مهام التسيير؛
- ✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- ✓ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث 03 سنوات من انتهاء عهدته.

3.2 إصدار معايير التدقيق الجزائرية

من خلال هذا العنصر سنبرز مساعي الدولة الجزائرية في تطوير مهنة التدقيق وهذا من خلال إصدار معايير تدقيق جزائرية بداية من سنة 2016 إلى غاية يومنا هذا، حيث بلغت 16 معيار تدقيق جزائري، سنتطرق إلى كل من ماهية معايير التدقيق الجزائرية، عرض لمعايير التدقيق الجزائرية وكذا دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية.

1.3.2 ماهية معايير التدقيق الجزائرية

سنتطرق من خلال ماهية معايير التدقيق الجزائرية إلى كل من تعريف لمعايير التدقيق الجزائرية، أهمية والهدف معايير التدقيق الجزائرية، خصائص معايير التدقيق الجزائرية .

1.1.3.2 تعريف معايير التدقيق الجزائرية:

يعرف المعيار على أنه المقياس الذي يستند عليه للحكم على شئ ما وقياسه؛ ويمكن تعريف معايير التدقيق الجزائرية على أنها المرجعية الأساسية والموحدة لجميع مدققي الحسابات في الجزائر التي تحدد الإطار العام لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، كما يمكن اعتبارها بمثابة مقياس للأداء المهني للمدقق في الجزائر.

2.1.3.2 أهمية معايير التدقيق الجزائرية:

بعد اطلاعنا على معايير التدقيق الجزائرية الصادرة من سنة 2016 إلى غاية سنة 2018 يمكن تبيان أهميتها فيما يأتي:

- توفير مرجعية قانونية موحدة لجميع مدققي الحسابات في الجزائر؛
- تقليل التفاوت بين تقارير مدقق الحسابات في الجزائر؛
- رفع من جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر؛
- تحديد مسؤوليات المدقق وكذا إدارة المؤسسة محل التدقيق؛
- تقديم تقنيات وأساليب خاصة يمكن الاعتماد عليها خلال تنفيذ عملية التدقيق؛
- تحسين أداء مدقق الحسابات في الجزائر.

3.1.3.2 مرجعية وآلية إصدار معايير التدقيق الجزائرية:

نقصد بالمرجعية الأساس المعتمد عليه في إعداد معايير التدقيق الجزائرية، وقبل التطرق إلى مرجعية معايير التدقيق الجزائرية نشير إلى أن الهيئة المشرفة على إصدار هذه المعايير كما سبق ذكره تتمثل في المجلس الوطني للمحاسبة من خلال لجنة الممارسات والتقييس وفقا للمادة 11 من المرسوم التنفيذي 2011، والتي تنص على أن متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق وكذا اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس الممارسات المحاسبية، إذ يتبين لنا من المرسوم التنفيذي أن مسؤولية إعداد معايير التدقيق الجزائرية تقع تحت مسؤولية لجنة التقييس المحاسبي.

4.1.3.2 أهداف معايير التدقيق الجزائرية

بعد اطلاعنا على معايير التدقيق الجزائرية، تبين لنا أن الهدف من إصدارها هو:

- تقريب الممارسات المحاسبية المحلية إلى الممارسات العالمية كون أن معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة من معايير التدقيق الدولية؛
- تعزيز الثقة في الكشوف المالية المدققة وفق معايير التدقيق الجزائرية والرفع من جودتها؛
- استجابة الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر إلى التغيرات الحاصلة على المستوى العالمي؛
- إلزام مدقق الحسابات في الجزائر بتنفيذ مهمته وفق المعايير الجزائرية، إذ أن معايير التدقيق الدولية تكتسي طابعا اختياريا؛
- العمل على دعم البورصة في الجزائر؛
- تدعيم الاستثمار بتلبية حاجات المستثمرين للمعلومة المدققة والموثوقة.

2.3.2 عرض معايير التدقيق الجزائرية:

تناولنا سابقا ضمن التنظيم المهني للتدقيق في الجزائر على أنه تم إصدار إلى غاية سنة 2018 هذا 16 معيار باسم معايير التدقيق الجزائرية ضمن أربع مقررات، بداية من سنة 2016 إلى غاية 2018 وفيما يلي سيتم عرض هذه المعايير وفقا لمقررات صدورها:

1.2.3.2 المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالآتي: [1]

- معيار التدقيق الجزائري رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 505 التأكيدات الخارجية؛

[1] http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf

- معيار التدقيق الجزائري رقم 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 580 التصريحات الكتابية.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 210 "الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"**

يندرج هذا المعيار ضمن معايير المبادئ والمسؤوليات العامة حيث يتناول الاتفاق بين الإدارة أو القائمين في حوكمتها على الشروط والأحكام التي تخص مهمة التدقيق مع المدقق فقد حدد هذا المعيار المسؤوليات التي تقع على عاتق الإدارة أو القائمين على حوكمتها وكذا تحديد مسؤولية المدقق فيما يتعلق بقبول هذه الشروط؛ حيث حدد هذا المعيار شروط وكيفيات العقد الذي يمكن أن تكون بين الإدارة أو القائمين على حوكمتها والمدقق كما قدم شكلا نموذجيا لرسالة مهمة التدقيق في نهاية المعيار يمكن للمهنيين استغلاله كنموذج لرسالة مهمة التدقيق.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 505 "التأكيدات الخارجية"**

يندرج هذا المعيار ضمن صنف المعايير الخاصة بأدلة الإثبات حيث تشكل التأكيدات الخارجية أو المصادقات وسيلة وأداة هامة للمدقق للحصول على أدلة الإثبات، ووفقا لمعيار التدقيق الجزائري فإنها تأخذ شكلين مصادقات سلبية ومصادقات ايجابية، كما أورد المعيار مجموعة من الشروط والإجراءات التي يتوجب على المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار عند قيامه باستخدام التأكيدات الخارجية كأسلوب لجمع أدلة الإثبات. كما يمكن استخدام هذا المعيار خلال كافة مراحل عملية التدقيق، سنتناول هذا المعيار بالتفصيل في الفصل الثاني.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"**

يندرج هذا المعيار تحت صنف معايير أدلة الإثبات، إذ يبين ما يتوجب على المدقق القيام به فيما يخص الأحداث اللاحقة التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات، ويكون لها تأثير على تقرير مدقق الحسابات، كما حدد مختلف تواريخ الأحداث اللاحقة، وكذا بيان كيفية التعامل مع الأحداث اللاحقة ومسؤوليات المدقق اتجاه هذه الأحداث، سيتم التطرق بالتفصيل إلى هذا المعيار في الفصل الثاني.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 580 "التصريحات الكتابية"**

يندرج هذا المعيار ضمن معايير أدلة الإثبات، إذ يعالج المعيار واجبات المدقق في حالة استخدامه للتصريحات الكتابية كأداة لجمع أدلة الإثبات، حيث أوضح المعيار الإجراءات التي يتوجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار في تنفيذ ومعالجة وتقييم التصريحات الكتابية؛ سيتم تناول هذا المعيار بالتفصيل في الفصل الثاني.

2.2.3.2 المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالآتي: [1]

- معيار التدقيق الجزائري رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 500 العناصر المقنعة؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.

فيما يلي عرض مختصر لهذه المعايير:

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 300: "تخطيط تدقيق الكشوف "**

يندرج هذا المعيار ضمن صنف معايير تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقيمة، حيث يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص تدقيق الكشوف المالية، وذلك عن طريق إعداد إستراتيجية عامة مكيفة للمهمة وإعداد برنامج عمل يمكنه من تنفيذ مهمة التدقيق بصفة ملائمة، كما بين الإجراءات المختلفة التي يتوجب على المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار خلال مرحلة تخطيطه لمهمة التدقيق.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 500 "العناصر المقنعة"**

يندرج هذا المعيار ضمن المعايير الخاصة بأدلة الإثبات، حيث يعالج هذا المعيار واجبات المدقق في حالة قيامه بجمع أدلة الإثبات، وقد أوضح هذا المعيار ماهية الإثبات والخصائص التي يجب أن تتوفر فيها كما قدم هذا المعيار مجموعة من الأساليب التي يمكن للمدقق أن يستند إليها في جمع أدلة الإثبات، كما تناولتها باقي المعايير الخاصة بأدلة الإثبات بشكل مفصل، سيتم تناول هذا المعيار بشكل مفصل في الفصل الثاني.

-**معيار التدقيق الجزائري رقم 510 "مهام التدقيق الأولية"**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق في حالة قيامه بالتدقيق الأولي، حيث يقصد بالتدقيق الأولي تدقيق الكشوف المالية لم تكن محل تدقيق من قبل أو كانت محل تدقيق من طرف مدقق سابق، حيث قدم المعيار مجموعة من الإجراءات التي يتوجب على المدقق الاعتماد عليها في التدقيق الأولي؛ سيتم معالجة هذا المعيار بالتفصيل ضمن الفصل الثاني.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"**

يندرج هذا المعيار ضمن معايير استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير، يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية كما يقدم شكل ومضمون تقرير المدقق عند اعتماده للتدقيق وفقا

[1] http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf

لمعايير التدقيق الجزائرية، حيث بين المعيار الواجبات المطلوبة والتي يتعين على المدقق القيام بها من ناحية شكل الرأي، تقرير المدقق من حيث الشكل والمحتوى، كما قدم المعيار نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق.

3.2.3.2 المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالآتي: [1]

- معيار التدقيق الجزائري رقم 570 استمرارية الاستغلال؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 520 الإجراءات التحليلية.

معيار التدقيق الجزائري رقم 520 "الإجراءات التحليلية"

يندرج هذا المعيار ضمن المعايير الخاصة بأدلة الإثبات حيث تناول هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية كأداة مراقبة، نص المعيار على ثلاث أنواع من الإجراءات التحليلية منها الوصفية غير الكمية والكمية البسيطة وكذا الكمية المتطورة، كما أكد المعيار على إمكانية تطبيق الإجراءات التحليلية في مختلف مراحل عملية التدقيق التخطيط والتنفيذ وإعداد التقرير؛ سيتم معالجة هذا المعيار بالتفصيل في الفصل الثاني.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 610 "استعمال أعمال المدققين الداخليين"**

يندرج هذا المعيار ضمن معايير الاستفادة من أعمال الآخرين، حيث يعالج هذا المعيار شروط وانتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن مهمة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، يهدف هذا المعيار إلى تحديد مدى إمكانية الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي وتحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات مهمته.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"**

يندرج هذا المعيار ضمن معايير الاستفادة من أعمال الآخرين، حيث يعالج واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفية الأخذ باستنتاجات الخبير، يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى تحديد الحالات التي يقدر فيها المدقق ضرورة الاستعانة بخبير وتحديد ما إذا كانت أعمال الخبير الذي عينه ملائمة لاحتياجاته.

[1] http://www.cnc.dz/fichier_regle/1230.pdf

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 570 "استمرارية الاستغلال"**

يندرج هذا المعيار ضمن المعايير الخاصة بأدلة الإثبات، حيث تناول هذا المعيار إجراءات تحديد المدقق لفرضية تطبيق استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية من عدمها، وتحديد إذا ما كان هناك تهديد يمس استمرارية استغلال المؤسسة في المستقبل القريب من خلال دراسة بعض المؤشرات المالية، التشغيلية ومؤشرات أخرى وكتابة تقرير خاص ضمن التقرير العام للتدقيق؛ سيتم معالجة هذا المعيار لاحقا ضمن الفصل الثاني.

4.2.3.2 المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالآتي: [1]

- معيار التدقيق الجزائري رقم 230 وثائق التدقيق؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 501 العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 530 السبر في التدقيق؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.

فيما يلي شرح مختصر لهذه المعايير:

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 230 "وثائق التدقيق"**

يندرج هذا المعيار ضمن معايير المبادئ والمسؤوليات العامة، حيث يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتوثيق عملية التدقيق باعتبارها دليلا هاما على بذله للعناية المهنية اللازمة، كما تشكل وسيلة للوصول إلى رأي الفني المحايد حول صحة وعدالة الكشوف المالية، ويقصد بالتوثيق وفقا لهذا المعيار هي مختلف الوثائق التي يعدها المدقق و تحصل عليها في إطار أدائه لعملية التدقيق، حيث تتشكل من الإجراءات التي وضعها حيز التنفيذ الأدلة المجمعة وكذا النتائج المتوصل إليها قد تكون في شكل ورقي أو تأخذ عدة أشكال، كما أوضح المعيار أهداف توثيق عملية التدقيق والواجبات المطلوبة التي يتوجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار في إعداد الوثائق سواء من ناحية الشكل أو المحتوى، كما أشار المعيار إلى ضرورة حفظ وحماية ملفات العمل من طرف المدقق.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 501"العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة"**

يندرج هذا المعيار ضمن معايير أدلة الإثبات، إذ يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتدقيق بعض البنود الخاصة للكشوف المالية نظرا لأهميتها وتأثيرها الجوهري على رأيه، والمتمثلة في ثلاث عناصر

[1] http://www.cnc.dz/fichier_regle/1275.pdf

المخزون؛ المنازعات والقضايا، كما يبين المعيار الإجراءات والاعتبارات التي يتوجب عل المدقق أخذها في تدقيق هذه العناصر، سيتم التطرق بالتفصيل لهذا المعيار في الفصل الثاني.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 540"تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به"**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق في حالة تدقيقه للتقديرات المحاسبية الموضوعة من قبل المؤسسة في حالة عدم وجود تحديد تدقيق لبعض بنود الكشوف المالية، حيث بين المعيار الإجراءات التي يتوجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار وكذا دراسة مدى معقولية تطبيق هذه التقديرات وتأثيرها على تقريره من خلال إتباع مجموعة من الخطوات أوضحها المعيار كما سيتم التطرق إلى هذا المعيار بالتفصيل في الفصل الموالي.

- **معيار التدقيق الجزائري رقم 530 "السبر في التدقيق"**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق في حالة استخدامه السبر كأداة لتدقيق الكشوف المالية، ففي حالة عدم قدرة المدقق بإجراء تدقيق شامل للكشوف المالية نظرا لمجموعة من الاعتبارات كحجم المؤسسة مثلا، يمكن أن يلجأ إلى استخدام تقنية السبر–المعاينة– في التدقيق بدراسة عينة من المجتمع وتعميم النتائج على المجتمع في ظل توفر شروط محددة حددها المعيار، حيث قدم المعيار مجموعة من الإجراءات التي يمكن أن تساعد للمدقق القيام بالسبر في التدقيق والتوصل إلى أدلة كافية ومقنعة؛ سيتم تناول هذا المعيار بالتفصيل في الفصل الثاني من الدراسة.

ويمكن تصنيف المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة وفق الجدول الأتي:

الجدول رقم 1–5: معايير التدقيق الجزائرية الصادرة إلى غاية سنة 2018:

رقم المعيار	معايير أدلة الإثبات		
500	العناصر المقنعة	**معايير المبادئ العامة والمسؤوليات**	
501	العناصر المقنعة اعتبارات خاصة	210	الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق
505	التأكيدات الخارجية	230	توثيق التدقيق
510	مهام التدقيق الأولية	**معايير الاستفادة من أعمال الآخرين**	
520	الإجراءات التحليلية	610	استعمال أعمال المدققين الداخليين
530	السبر في التدقيق	620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق
		580	التصريحات الكتابية

540	تدقيق التقديرات المحاسبية	**معايير تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقيمة**	
560	الأحداث اللاحقة	**300**	التخطيط لتدقيق الكشوف المالية
570	استمرارية الاستغلال	**استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير**	
		700	تأسيس الرأي وتقرير الكشوف المالية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مقررات المجلس الوطني للمحاسبة وتصنيف معايير التدقيق الدولية.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عملية إصدار المعايير التدقيق الجزائرية قد تمت وفقا لأربع مراحل في مدة سنتين، إلا أنه تم تخصيص أكبر جزء من المعايير الصادرة لمعايير العمل الميداني الخاصة بأدلة الإثبات كونها تشكل الأداة الأساسية لجمع أدلة الإثبات للمدقق.**معايير أدلة الإثبات سيتم تناولها بشكل مفصل في الفصل الثاني.**

3.2.2 دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية

بعد ما تطرقنا إلى معايير التدقيق الدولية وكذا عرض لمعايير التدقيق الجزائرية سنحاول من خلال هذا العنصر القيام بإجراء دراسة مقارنة بينهما؛ حيث سنورد أبرز النتائج العامة وكذا حسب كل معيار، وفقا لما يأتي:

1.3.2.2 النتائج العامة للمقارنة

- يمكن القول بأن معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة من المعايير الدولية واعتماد المجلس الوطني للمحاسبة على التبني الكلي لمعايير التدقيق الدولية، كما أشرنا سابقا حول آلية الإصدار ومرجعية معايير التدقيق الجزائرية؛
- معايير التدقيق الجزائرية صادرة عن هيئة تشريعية محلية تكتسي سلطة إلزامية التطبيق أما معايير التدقيق الدولية صادرة عن هيئة مهنية عالمية ليس لها سلطة الإلزام؛
- معايير التدقيق الدولية أكثر تفصيلا من نظيرتها الجزائرية؛
- تشير بعض معايير التدقيق الدولية خلال تطبيق المعيار على أنه يمكن للمدقق الرجوع إلى معايير أخرى لتطبيقه، كما تشير لذلك أيضا معايير التدقيق الجزائرية إلا أن معايير التدقيق الجزائرية الباقية لم تصدر بعد؛

- معايير التدقيق الدولية يكملها دليل تطبيقي عكس معايير التدقيق الجزائرية لم يوجد إلى حد الآن دليل تطبيقي صادر عن المجلس الوطني للمحاسبة باستثناء نموذج لملف عمل محافظ الحسابات الذي قدمته لجنة مراقبة النوعية[1]؛ الذي يشير إلى بعض الحالات التي يمكن اللجوء إلى معايير التدقيق الجزائرية؛
- اختلافات من حيث المصطلحات ترجع للترجمة فقط لا يشكل ذلك أثرا على تغيير في المعنى؛
- اعتمدت معايير التدقيق الجزائرية على الأسلوب الملخص والأقل تفصيل من معايير التدقيق الدولية.

نتائج دراسة المقارنة بالنسبة لكل معيار نلخصها فيما يأتي:

2.3.2.2. مقارنة معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 مع نظيرتها الدولية والمتمثلة في:

- معيار التدقيق الجزائري رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 505 التأكيدات الخارجية؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 580 التصريحات الكتابية.

الجدول رقم 1-6 : نتائج مقارنة معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر 002 مع نظيرتها الدولية

المعيار	نتائج المقارنة بين المعيارين
معيار التدقيق الجزائري رقم 210 مع نظيره الدولي	بعد اطلاعنا على مضمون كلا المعيارين تبين لنا أن هناك توافق شكلي بينهما من حيث رقم المعيار؛ عنوان المعيار؛ هيكل المعيار؛ أما من ناحية المضمون ففيه تشابه كبير بين معيار التدقيق الجزائري ونظيره الدولي حيث تناول معيار التدقيق الجزائري جميع مضمون معيار التدقيق الدولي؛ كما لاحظنا عدم تطرق معيار التدقيق الجزائري للاعتبارات المتعلقة بالمنشآت الصغيرة والاعتبارات التي تخص منشآت القطاع العام في حين تطرق إليها معيار التدقيق الدولي؛ كما أضاف معيار التدقيق الجزائري الاتفاق على مهمة التدقيق التعاقدية، في الأخير يمكن القول أن المعيار الدولي أكثر تفصيلا من المعيار الجزائري كما أن معيار التدقيق الجزائري رقم 210 مستوحى بشكل تام معيار التدقيق الدولي رقم 210.
معيار التدقيق الجزائري رقم 505 مع نظيره الدولي	بعد اطلاعنا على مضمون كلا المعيارين تبين لنا أن هناك توافق شكلي بينهما من حيث رقم المعيار؛ عنوان المعيار؛ هيكل المعيار؛ أما من ناحية المضمون فلا يوجد اختلاف هام بينهما سوى في ترجمة بعض المصطلحات من اللغة الانجليزية إلى اللغة العربية إضافة معيار التدقيق الدولي لمواد تفسيرية للمعيار.
	بعد اطلاعنا على مضمون كلا المعيارين تبين لنا أن هناك توافق شكلي بينهما من حيث رقم المعيار؛ عنوان المعيار؛ أما من ناحية المضمون فقد أضاف معيار التدقيق الجزائري مفاهيم متعلقة بالتواريخ

[1] http://www.cnc.dz/fichier_regle/7346.pdf

معيار التدقيق الجزائري رقم 560 مع نظيره الدولي	فبالنسبة للحقائق التي يعلم بها المدقق بعد إصدار الكشوف المالية، فالمعيار الجزائري يكتفي بعدم التزام المدقق أي إجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها، أما المعيار الدولي أيضا لا يقع على المدقق أي إلزام في التدقيق لكن في حال علم بحقيقة ما بعد إصدار الكشوف المالية لو كان على علم بها قبل تاريخ إصدار قراره لقام على تعديله فينبغي على المدقق القيام بإجراءات حسب ما ذكره المعيار. يمكن القول أن معيار التدقيق الجزائري يتوافق تماما مع معيار التدقيق الدولي.
معيار التدقيق الجزائري رقم 580 مع نظيره الدولي	بعد اطلاعنا على مضمون كلا المعيارين تبين لنا أن هناك توافق تام من حيث الشكل والمضمون ولا توجد فوارق بينهما بخلاف أن معيار التدقيق الدولي أكثر تفصيلا من نظيره الجزائري.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية.

3.3.2.2 دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 ونظيرتها الدولية والمتمثلة في:

- معيار التدقيق الجزائري رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 500 العناصر المقنعة؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.

الجدول رقم 1-7: دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية مع نظيرتها الدولية

المعيار	نتائج المقارنة بين المعيارين
معيار التدقيق الجزائري رقم 300 مع نظيره الدولي	بعد اطلاعنا على مضمون كلا المعيارين تبين لنا أن هدف المعيارين هو التخطيط لعملية التدقيق هناك توافق تام من حيث الشكل والمضمون حيث لم تسجل أي إضافات مقدمة من طرف معيار التدقيق الجزائري.
معيار التدقيق الجزائري رقم 500 مع نظيره الدولي	بعد اطلاعنا على مضمون كلا المعيارين تبين لنا أنهما يهدفان إلى كيفية جمع العناصر المقنعة هناك توافق شكلي بينهما من حيث رقم المعيار؛ عنوان المعيار؛ هيكل المعيار أمّا من ناحية المضمون فالاختلاف بينهما يظهر فقط في أن معيار التدقيق الجزائري التي ألزم المدقق أن يراعي العلاقة بين تكلفة الحصول على أدلة الإثبات وفائدة المعلومات. كما ان معيار التدقيق الدولي قدم توضيحات وتفسيرات عكس معيار التدقيق الجزائري.
معيار التدقيق الجزائري رقم 510 مع نظيره الدولي.	بعد اطلاعنا على مضمون المعيارين تبين لنا أن هناك توافق شكلي بينهما من حيث رقم المعيار؛ عنوان المعيار؛ هيكل المعيار أما من ناحية المضمون إشارة معيار التدقيق الجزائري إلى بعض المعايير التدقيق الجزائرية في إطار تطبيق هذا المعيار إلا أن المعايير المشار إليها لم تصدر بعد.
معيار التدقيق	بعد اطلاعنا على مضمون المعيارين تبين لنا أن هناك توافق شكلي بينهما من حيث رقم المعيار؛

الجزائري رقم 700 مع نظيره الدولي.	عنوان المعيار؛ هيكل المعيار أما من ناحية المضمون كانت هناك إضافات في معيار التدقيق الجزائري في بعض قواعد المسؤولية. معيار التدقيق الدولي أكثر تفصيلا من نظيره الجزائري.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية.

4.3.2.2 دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017:

معيار التدقيق الجزائري رقم 570 استمرارية الاستغلال، معيار التدقيق الجزائري رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين، معيار التدقيق الجزائري رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق؛ معيار التدقيق الجزائري رقم 520 الإجراءات التحليلية مع نظيرتها الدولية:

الجدول رقم 1-8: نتائج دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر رقم 23 مع نظيرتها الدولية

المعيار	نتائج المقارنة بين المعيارين
معيار التدقيق الجزائري رقم 570 مع نظيره الدولي	بعد اطلاعنا على مضمون كلا المعيارين تبين لنا أن هناك توافق تام بين المعيارين من حيث الشكل والمضمون، ولم تطرأ أي تغييرات عليه من طرف معيار التدقيق الجزائري؛ معيار التدقيق الدولي أكثر تفصيلا من نظيره الجزائري.
معيار التدقيق الجزائري رقم 610 مع نظيره الدولي	بعد اطلاعنا على مضمون كلا المعيارين تبين لنا أن هناك توافق كبير بين المعيارين من حيث الشكل والمضمون، إلا أن معيار التدقيق الدولي ضمن مجال التطبيق أقر بأن المعيار يعالج مسؤولية المدقق في استخدام أعمال المدقق الداخلي أما معيار التدقيق الجزائري فانه يعالج شروط وفرصة الانتفاع من أعمال المدقق الداخلي إلا أن ذلك لا يشكل اختلافا هاما.
معيار التدقيق الجزائري رقم 620 مع نظريه الدولي	بعد اطلاعنا على مضمون كلا المعيارين تبين لنا أن هناك توافق كبير بين المعيارين من حيث الشكل والمضمون، ولم تطرأ أي تغييرات عليه من طرف معيار التدقيق الجزائري؛ معيار التدقيق الدولي أكثر تفصيلا من نظيره الجزائري.
معيار التدقيق الجزائري رقم 520 مع نظيره الدولي.	بعد اطلاعنا على مضمون كلا المعيارين تبين لنا أن هناك توافق تام بين المعيارين من حيث الشكل والمضمون، ولم تجر أي تغييرات عليه من طرف معيار التدقيق الجزائري؛ معيار التدقيق الدولي أكثر تفصيلا من نظيره الجزائري.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية.

5.3.2.2 دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ضمن المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 مع نظيرتها الدولية والمتمثلة في:

- معيار التدقيق الجزائري رقم 230 وثائق التدقيق؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 501 العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 530 السبر في التدقيق؛
- معيار التدقيق الجزائري رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.

الجدول رقم 1-9 دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية مع نظيرتها الدولية

المعيار	نتائج المقارنة بين المعيارين
معيار التدقيق الجزائري رقم 230 مع نظيره الدولي	لا توجد اختلافات بينهما من حيث الشكل أما من ناحية المضمون فقد ركز معيار التدقيق الجزائري على جمع وثائق التوثيق وقد تناول المعيار الدولي اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة، كما تطرق في الملحق إلى المعايير التي تحتوي على متطلبات خاصة فيما يتعلق بالتوثيق، الأمر الذي لم يتطرق إليه معيار التدقيق الجزائري.
معيار التدقيق الجزائري رقم 501 مع نظيره الدولي	لا توجد اختلافات هامة بين المعيارين سواء من حيث الشكل أو المضمون سوى أن معيار التدقيق الدولي أكثر تفصيلا من نظيره الجزائري.
معيار التدقيق الجزائري رقم 530 مع نظيره الدولي	يوجد توافق تام من حيث الشكل؛ أما من ناحية المضمون فقد اعتمد على السبر في اختيار العينة في المعيار الجزائري للتدقيق، في حين أن الدولي كان يهدف إلى الكيفية التي يكون فيها المجتمع مطابق لنتائج العينة.
معيار التدقيق الجزائري رقم 540 مع نظيره الدولي	لا توجد اختلافات هامة بين المعيارين سواء من حيث الشكل أو المضمون سوى ان معيار التدقيق الدولي أكثر تفصيلا من نظيره الجزائري.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية.

المبحث الثالث: الإطار العملي لتدقيق الحسابات

يتبع مدقق الحسابات خلال تنفيذ المهمة المسندة إليه مجموعة من الخطوات يمكن تسميتها بمسار عملية التدقيق أو الجانب العملي للمدقق، فبعد الاتفاق على شروط مهمة التدقيق تأتي مرحلة أداء المهمة؛ خلال هذا المبحث سنتطرق إلى منهجية عملية تدقيق الحسابات بالتطرق إلى ثلاثة مراحل رئيسية. وهي مرحلة التخطيط؛ مرحلة التنفيذ ومرحلة إعداد التقرير.

1.3 مرحلة التخطيط لعملية تدقيق الحسابات

وفقا للمعيار الأول من معايير العمل الميداني المتعارف عليها عموما (GAAPS) الذي نص على ضرورة وضع مدقق الحسابات لخطة مناسبة لعملية التدقيق حتى يتسنى له إنجاز المهمة المسندة إليه بكفاءة وفعالية جودة، وكما نص ذلك أيضا معيار التدقيق الجزائري رقم 300 التخطيط لتدقيق الكشوف المالية إذ حدد المعيار التزامات المدقق فيما يخص تخطيط عملية التدقيق للكشوف المالية والزامية وضعه لخطة إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة مع المهمة ومحددا لنطاق ورزنامة ومنهج التدقيق.

1.1.3 تعريف التخطيط لعملية التدقيق: يعرف التخطيط عموما على أنه التنبؤ بالمستقبل والاستعداد له أما في التدقيق المحاسبي، فهو المرحلة الأولى لمنهجية التدقيق ويتمثل في وضع إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة وكذا عرض برنامج عمل،[1] كما يعرف أيضا على أنه عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة أو مرتبطة بنهاية التدقيق السابق ويتواصل طوال المهمة إلى غاية الانتهاء من التدقيق الجاري [2].

2.1.3أهمية التخطيط

تتمثل أهمية التخطيط لعملية التدقيق في ما يأتي: [3]

- تحديد المنهج العام للأعمال التي سوف يقوم بها المدقق؛
- تحديد أعضاء فريق التدقيق وتقسيم المهام على كل فرد والتنسيق بينهم؛
- تحديد الموارد المادية المحتملة للتدقيق وإمكانية اللجوء إلى الخبراء؛
- تنسيق الأعمال مع فريق المكتب الداخلي والأعضاء الخارجية – المؤسسة والخبراء–

[1] Afrah Alrasheedi, Ghaith Abualfalayeh , **the Role of International Auditing Standards in Applying Corporate Governance and the Quality of the Professional Performance of the External Auditor,** Asian Journal of Humanities and Social Studies, AMMAN University services EST Jordan, Volume 8 – Issue 6, December 2020, p 268.

[2] معيار التدقيق الجزائري رقم 300، ص03 .

[3] معيار التدقيق الجزائري رقم 300– تخطيط تدقيق الكشوف المالية– ص 03.

3.1.3 خطوات التخطيط:

يتعين على مدقق الحسابات قبل البدء في عملية التدقيق أن يخطط لعمله أولا بإتباع مجموعة من الخطوات، والمتمثلة في:

1.3.1.3 القيام بأعمال أولية لعملية التخطيط

تتم هذه العملية في أغلب الأحيان وفق أربع خطوات: [1]

-قبول التعامل مع عميل جديد أو الاستمرار في التعامل مع عميل قديم

يعد اتخاذ قرار الاحتفاظ بعميل قديم أو التعامل مع عميل جديد أمر في غاية الأهمية، إذ يستوجب على مدقق الحسابات تدقيق عقد التدقيق في حالة اختيار قرار القبول ودراسة مدى استيفاء العميل للشروط المنصوص عليها قانونيا لا سيما في معيار التدقيق الجزائري رقم 210 "الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق".

-الحصول على رسالة المهمة –عقد التدقيق-

بعد اتخاذ قرار التعامل مع العميل الجديد يجب أن تحدد شروط التعاقد بين مدقق الحسابات والمؤسسة محل التدقيق في رسالة مهمة التدقيق مكتوبة ورسمية تفاديا لسوء التفاهم بين الطرفين وتحديد مسؤوليات كل طرف وفق ما جاء به معيار التدقيق الجزائري رقم 210 –الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق- وهو أمر رسمي قبل البدء في عملية التدقيق إذ تعتبر رسالة مهمة التدقيق بمثابة الاتفاق أو العقد العام لعملية التدقيق[2].

- التعرف على أهداف العميل من التدقيق

يتأثر هذا الأمر بعاملين رئيسيين اللذان يؤثران في خطر التدقيق الممكن قبوله، هما مستخدمي الكشوف المالية والغرض من استخدام الكشوف المالية.

- اختيار المدققين الذين سيشملهم فريق التدقيق

يعد تحديد فريق التدقيق أمر مهم جدا نظرا لتأثير ذلك على جودة التدقيق فيتوجب على المدقق اختيار فريق التدقيق لديه القدرة والكفاءة المطلوبة لأداء المهام المسندة، إذ نص المعيار الأول من المعايير العامة المتعلق بالتخطيط والإشراف على فريق التدقيق على وضع مجموعة من المؤشرات لاختيار الفريق

---

[1] ألفين ايرنز وجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، تعريب: محمد محمد عبدالقادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص288-290 .

[2] Brenda porter, and others **Principles of external auditing,** fourth edition, published by john wiley and sons ltd, 2014, p320.

الأنسب كتحديد المؤهلات العلمية المتناسبة مع حجم وتعقيد عملية التدقيق وكذا الخبرة المهنية المطلوبة لتنفيذ إجراءات التدقيق[1].

بعد الانتهاء من الخطوة الأولى كمرحلة تمهيدية ضمن مرحلة التخطيط وتحقق الشروط اللازمة يتوجب إكمال باقي خطوات مرحلة التخطيط:

2.3.1.3.التعرف عن المؤسسة محل التدقيق

من أجل التخطيط الجيد يتوجب على المدقق المعرفة التامة عن المؤسسة محل التدقيق بمحيطها الداخلي والخارجي من خلال الحصول على المعلومات الخاصة بها على سبيل المثال الشكل القانوني، نشاط الشركة؛ الإطار التنظيمي...الخ؛ وكذا معرفة علاقتها مع الهيئات الاجتماعية ومصالح الضرائب، البنوك،...الخ، وكذا مع الأطراف ذات المصلحة مع الشركة كما يجب توافر المعرفة الكاملة وفهم طبيعة عمل المؤسسة في مجال صناعته، حيث أن الفهم الجيد لطبيعة عمل المؤسسة يؤثر على الإجراءات التي سوف يتم تنفيذها في المراحل القادمة[2].

3.3.1.3 الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للمؤسسة

يعد الحصول على المعلومات عن الالتزامات القانونية للمؤسسة أمرا مهم وضروري، في هذا الإطار يمكن الاعتماد على المستندات والسجلات القانونية في بداية تدقيق الحسابات والمتمثلة في عقد الشركة ونظامها الأساسي، محاضر مجلس الإدارة واجتماعات حاملي الأسهم، وكذا العقود[3].

4.3.1.3 أداء الإجراءات التحليلية الأولية

ينص معيار التدقيق الجزائري رقم 520 –الإجراءات التحليلية– على أداء الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، حيث يمكن أن تؤدي إلى اكتشاف اختلالات مبكرة وتساهم في توجيه عمل مدقق الحسابات إلى أماكن المخاطر الجوهرية، إذ يمكن للإجراءات التحليلية مثل تحليل النسب والمقارنات التي تطبق في بداية تدقيق الحسابات أن تشير إلى مجالات محددة لمخاطر التدقيق[4].

5.3.1.3 وضع حدود الأهمية النسبية وتقدير خطر المراجعة الممكن قبوله

تمثل الأهمية النسبية عن مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة، وتجدر الإشارة إلى أن تحديد الأهمية النسبية قد يكون اعتمادا على خبرة المدقق ومعرفته المسبقة

[1] Kiymet Tunca Caliyurt, Iktisadi ve Idari Bilimler Fakültes, **External Auditing and Quality**, Turkey, Springer Nature Singapore Pte Ltd, 2019, p 108.

[2] O. Ray Whittington Kurt Pan, **Principles of Auditing & Other Assurance Services**, , Published by McGraw-Hill Education, twentieth Edition, New York, USA, 2001, p199-200.

[3] ألفين ايرنز وجيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص295

[4] معيار التدقيق الجزائري رقم 520.

عن المؤسسة محل التدقيق، وقد يكون بالاعتماد على الأساليب الإحصائية والرياضية في تحديد مبلغ الأهمية النسبية[1].

6.3.1.3 فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر المراقبة

تنص رسالة مهمة التدقيق وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 210–الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق– على شرط ضرورة وضع المؤسسة لنظام رقابة داخلي فعال، ففي حالة وجود هذا النظام يتوجب على مدقق الحسابات أن يدرك مدى فعاليته وأثر ذلك على تنفيذ إجراءات التدقيق الأخرى، أما في حالة غياب نظام الرقابة فيحدد تأثير ذلك على إجراءات التدقيق الأخرى وتقدير تأثير ذلك على رأيه، كما يتوجب معرفة تقييم مخاطر المؤسسة وكذا كيفية تعامل الإدارة مع هذه المخاطر، إذ أن السبب الرئيسي للمخاطر المتعلقة بالتدقيق هو عدم فعالية الرقابة الداخلية[2].

7.3.1.3 وضع الخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق

بعد الانتهاء من الخطوات الماضية يمكن للمدقق أن يقوم بإعداد الخطة العامة للتدقيق وكذا برنامج التدقيق المناسب، والذي يمكن تعريفه على أنه الخطة التي يعدها المدقق التي تتضمن كيفية إجراءات التدقيق الشاملة وتجميع الأدلة الكافية التي تمكنه من إبداء رأيه المهني، ويشمل أيضا ملخصا بما ينبغي القيام به وقائمة التعليمات التفصيلية للمساعدين.[3] كما يمكن للمدقق مناقشة إدارة المؤسسة حول بعض المسائل التي تخص عملية التخطيط ولكن تبقى الاستراتيجة العامة للتدقيق أو برنامج العمل تحت مسؤولية المدقق.

2.3 مرحلة تنفيذ عملية التدقيق

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؛ نهاية تنفيذ عملية التدقيق.

---

[1] ألفين ايرنز وجيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص322 .

[2] Afrah Alrasheedi , Ghaith Abualfalayeh , **op.cit**, p 268.

[3] مسعودي عمر، **فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر**. جامعة أحمد دراية – أدرار، كلية العلوم الاقتصادية التسيير والعلوم التجارية، أطروحة الدكتوراه الطور الثالث، 2019/2018 ص 83.

1.2.3 تقييم نظام الرقابة الداخلية

كما سبق وأشرنا في المرحلة السابقة على المدقق وضع خطة لتقييم نظام الرقابة وتحديد مدى فعاليته فيتوجب على مدقق الحسابات أن يتفهم نظام الرقابة الداخلية للشركة، كونها عامل أساسي في تحديد باقي الإجراءات، وتتم هذه الخطوات عن طريق مجموعة من المهام يقوم بها المدقق توردها فيما يأتي: [1]

- **جمع الإجراءات**

يمكن لمدقق الحسابات أن يقيم نظام الرقابة الداخلية من خلال تدقيق الأجزاء الفرعية لنظام الرقابة الداخلية كاعتماده على دليل الإجراءات التي تعتمد عليه الشركة في تنفيذ وظائفها المختلفة، كوظيفة الشراء أو البيع، كما يمكن استخدام أسلوب الاستمارات المفتوحة المتضمنة شرحا لكل جوانب العملية، كما يعتمد أيضا إلى دراسة مدى تطابق العمليات التي تقوم بها المؤسسة مع ما ينص عليها دليل الإجراءات والتشريعات القانونية لدراسة درجة التطابق

- **التقييم الأولى لنظام الرقابة الداخلية**

يمكن للمدقق أن يقدم تقييما أوليا للمراقبة الداخلية وذلك بتحديد مواطن القوة ونقاط الضعف، ولتحقيق الهدف المرجو من هذه الخطوة تستعمل في غالب الأحيان استمارات مغلقة تتضمن أسئلة تكون الإجابة عليها بنعم أو لا، وبالتالي يمكن للمدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك بحسب خبرة المدقق وتصوره، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

- **إختبارات الاستمرارية**

يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات بأن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولى للنظام نقاط فعلية ومطبقة في الواقع بصفة مستمرة ودائمة، تعد هذه الخطوة ذات أهمية كبيرة لكونها تأكد للمدقق أن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار، يتم تحديد حجم الاختبارات استنادا إلى حجم الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها.

- **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية**

بعد الانتهاء من اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يمكن لمدقق الحسابات أن يكوّن نظرة عامة عن نظام الرقابة الداخلية بشكل عام من تحديد لنقاط القوة والضعف وسوء سير النظام من حسنه، بعد ذلك يتم يوثق ما توصل إليه على شكل تقرير حول الرقابة.

---

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط3، 2008، ص72 .

2.2.3 جمع أدلة الإثبات وفحص الحسابات

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؛ –سنتطرق إليها بالتفصيل في الفصل الثاني من الدراسة–؛ أما فحص الحسابات فنقصد به 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[1].

3.2.3 نهاية عملية التدقيق

تعد الخطوة النهائية في مرحلة تنفيذ عملية التدقيق، من خلال هذه الخطوة يتوصل المدقق نتائج عامة حول عمله، 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 كما نص على ذلك معيار التدقيق الجزائرية رقم 520– الإجراءات التحليلية –، كذلك إعادة النظر في عناصر التخطيط الرئيسية كالأهمية النسبية ومخاطر التدقيق لتحديد ما إذا كانت التقييمات الأولية صالحة أو يتطلب إعادة النظر فيها حيث قد يؤثر ذلك على طبيعة إجراءات التدقيق؛ يمكن القول بأن هذه الخطوة ضمن مرحلة التنفيذ هي بمثابة تقييم شامل لعملية تنفيذ التدقيق قبل إعداد التقرير النهائي إذ يقوم المدقق بتقييم التحريفات التي تم تحديدها خلال التدقيق وتحليل تأثير التحريفات غير المصححة على البيانات المالية ككل لتكوين رأي التدقيق.[2] بعد الانتهاء من هذه المرحلة يتوجب على المدقق توثيق كل ما توصل إليه من نتائج[3].

[1] Katharine Bagshaw, **Audit and Assurance Essentials for Professional Accountancy Exams**, John Wiley & Sons Ltd; United Kingdom, 2013, p10

[2] Raymond N. Johnson and Laura D. Wiley, **Auditing A Practical Approach with Data Analytics**, John Wiley & Son, 2019, America, p 625.

[3] Jacques potdevin, **le commissaire aux comptes**, éditions Dalloz, 1er édition, France, 1996, P83.

3.3. مرحلة إعداد تقرير عملية التدقيق

يعد تقرير المدقق المنتج النهائي المتوصل إليه من خلال تنفيذ المهام المسندة إليه؛ في هذه المرحلة يتم إعداد التقرير بناء على أدلة الإثبات المجمعة من المرحليتين السابقتين مع مراعاة عدة شروط لإعداد التقرير من الناحية الشكلية ومن ناحية المضمون:

1.3.3 شروط إعداد التقرير من الناحية الشكلية:

قدم معيار التدقيق الجزائري رقم 700 – تأسيس الرأي لتدقيق الكشوف المالية– مجموعة من الشروط الشكلية التي يتوجب على مدقق الحسابات أخذها بعين الاعتبار في تقريره:

1.3.3.3 عناصر التقرير

يحتوي تقرير المدقق مجموعة من العناصر، تتمثل فيما يلي:

- **العنوان:** ويتمثل في عنوان ممارسة المدقق لنشاطه وفق الجدول المهني لمدققي الحسابات؛
- **الأطراف الموجه إليهم التقرير:**عادة يوجه تقرير مدقق الحسابات إلى المؤسسة محل التدقيق بما فيهم المساهمين والإدارة العليا أو القائمين على حوكمتها.
- **فقرة تمهيدية:** تتضمن الفقرة التمهيدية التمييز الواضح بين مسؤولية الإدارة عن إعداد الكشوف المالية ومسؤولية المدقق التي تهدف إلي التعبير عن رأيه حولها؛
- **فقرة النطاق** :يذكر في هذه الفقرة ما إذا كانت أولم تكن عملية التدقيق قد تمت وفقا للمعايير التدقيق المهنية والتشريعات المحلية وكذا تقديم توضيحات لعملية تطبيقها، كما يتضمن أيضا توضيح أن عملية التدقيق كانت مخططة، للتأكيد على أن الكشوف المالية خالية من أي تحريف جوهري.
- **فقرة الرأي:** في هذه الفقرة يقدم المدقق رأيه حول نتائج التدقيق التي توصل إليها، سواء كان رأيا نظيفا أو بتحفظات أو بعدم إبداء الرأي؛
- **التوقيع والتاريخ** :يجب أن يوقع التقرير من طرف المدقق، وللتاريخ أهمية بالغة لأنه يعرض الحد الزمني لمسؤولية المدقق بالنسبة لوضع الأحداث اللاحقة، كما للتاريخ دور هام لأنه يؤثر بطريقة مباشرة على متخذي القرار للأطراف ذات المصالح المعتمدين على تقرير المدقق؛

2.3.3.3 شروط إعداد التقرير من ناحية المضمون

هنالك مجموعة من الاعتبارات لابد أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار بهدف الوصل إلى تحقيق جودة في التقرير المقدم للأطراف ذات المصلحة، وتتمثل هذه الاعتبارات فيما يلي [1]:

[1]. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 254.

- **الإيجاز:** وذلك بعدم الإطالة أكثر من اللازم وحسن الصياغة والاختصار في التعبير؛
- **الوضوح:** يجب أن لا يكون هناك أي غموض أو لبس في محتويات التقرير حتى يتم توصيل المعلومات بشكل واضح؛
- **الأهمية:** التركيز فقط على المعلومات ذات الأهمية الكبيرة التي يستفيد منها الطرف المستفيد فعلا؛
- **الصحة والدقة:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات؛
- **الترابط:** يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه؛
- **الصدق والأمانة:** يجب أن لا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

3.3.3.3 أنواع التقارير

هناك عدة أنواع من التقارير التي يبدى فيها مدقق الحسابات رأيه، وتتمثل فيما يلي[1]:

- **التقرير النظيف**

نقصد بالتقرير النظيف عدم وجود أية تحفظات حول المعلومات المحاسبية، إذ يؤكد هذا الرأي أن الكشوف المالية قد تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويقوم هذا التقرير على تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذا سلامة المعالجة المحاسبية.

- **التقرير المتحفظ**

يعتبر التقرير التحفظي امتدادا معدلا للتقرير النظيف، حيث يتضمن بعض التحفظات التي يراها المدقق ضرورية للوصول إلى المعلومات المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق، حيث لابد على المدقق أن يشير إلى هذا التحفظات بكل وضوح وصراحة، وكذا مدى تأثيرها على الكشوف المالية.

- **التقرير السالب**

يتضمن هذا التقرير رأي المراجع بأن الكشوف المالية لا تمثل الواقع نظرا لعدم مراعاة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعند تقديم هذا الرأي يجب على المدقق أن يذكر في فقرة أو فقرات وسيطة بتقريره جميع الأسباب التي أدت به إلى إصدار مثل هذا التقرير، موضحا أثرها الجوهري على الكشوف المالية.

[1] سامي زيادي وآخرون، **منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية**، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، المجلد 04، العدد01، 2020، ص 31 .

- **التقرير بعدم إبداء الرأي**

قد يمتنع مدقق الحسابات عن إبداء رأيه، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب[1]:

- تحديد نطاق عمل المدقق بطريقة تؤثر جوهريا على إجراءات الفحص وعدم إمكانية إجراء الفحص بشكل كاف؛
- حالة عدم التأكد والذي يؤثر سلبا وبشكل جوهري على الكشوف المالية كوحدة واحدة؛
- عدم استقلال المدقق عن العميل والذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 48 .

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل الإطار العلمي والعملي لتدقيق الحسابات، فالإطار العلمي يتمثل في ماهية التدقيق وكذا تنظيم المهنة على المستوى الدولي والمستوى الوطني وكذا مساعي الجزائر في تحسين مهنة تدقيق الحسابات من خلال إصدار معايير تدقيق جزائرية؛ أما في الجانب العملي فتطرقنا إلى المراحل التي تمر بها عملية التدقيق والمتمثلة في مرحلة التخطيط، التنفيذ، إعداد التقرير.

أبرز النتائج المتوصل إليها من خلال هذا الفصل هو أن تدقيق الحسابات عبارة عن علم يستند إلى أسس وضوابط كباقي العلوم، كما أن هناك هيئات تسعى إلى تطوير مهنة التدقيق على المستويين الدولي والمحلي؛ وكما توصلنا أيضا من خلال هذا الفصل إلى أن مرجعية إعداد معايير التدقيق الجزائرية هي معايير التدقيق الدولية، أي أن الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر تبنت معايير التدقيق الدولية بصفة كلية؛

سوف نتطرق من خلال الفصل الموالي لهذه الدراسة إلى جزء من معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

الفصل الثاني: أدلة الإثبات وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية

تمهيد:

يبذل مدقق الحسابات في تنفيذ المهمة (القانونية أو التعاقدية) المسندة إليه كل العناية المهنية اللازمة وفقا للمعايير العامة المتعارف عليها، وإبداء رأيه الفني المحايد حول مصداقية وعدالة الكشوف المالية المعروضة أمامه، ولتحقيق هدفه يتوجب عليه العمل على جمع أدلة إثبات كافية لتدعيم رأيه.

في سبيل ترشيد وتوجيه العمل الميداني للمدقق المحاسبي خاصة فيما يتعلق بإجراءات جمع أدلة الإثبات، أصدرت الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر مجموعة من المعايير تحت اسم معايير التدقيق الجزائرية، وقد خصصت أكبر جزء من هذه المعايير الصادرة للمعايير الخاصة بأدلة الإثبات وهذا ما سنتعرض إليه بالتفصيل في هذا الجزء من الدراسة.

تم تنظيم هذا الجزء في ثلاثة مباحث رئيسية هي:

المبحث الأول:ماهية أدلة الإثبات في التدقيق المحاسبي؛

المبحث الثاني: أنواع أدلة الإثبات في التدقيق المحاسبي وإجراءات الحصول عليها وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛

المبحث الثالث: موضع أدلة الإثبات ضمن مسار عملية تدقيق الحسابات.

المبحث الأول: الإطار العام لأدلة الإثبات في التدقيق المحاسبي

إن إصدار رأي فني محايد حول صحة وعدالة الكشوف المالية لا يتم إلا من خلال الاستناد إلى مجموعة من المعلومات التي تمكّن المدقق من التعبير عن رأيه، تدعى في علم تدقيق الحسابات بأدلة إثبات.

سنتطرق من خلال الإطار العام لأدلة الإثبات إلى دراسة مفاهيم حول أدلة الإثبات، خصائصها، أهميتها والغرض منها؛ القرارات المتعلقة بها، و كذا الفرق بين أدلة الإثبات اليدوية والالكترونية.

1-1 مفهوم أدلة الإثبات

تعددت مفاهيم أدلة الإثبات من باحث إلى آخر ومن كاتب إلى أخر إلا أنها تصب في معنى واحد ومن بين أبرز المفاهيم نجد:

وفقا لمعيار التدقيق الجزائري رقم 500 " **العناصر المقنعة** " فقد عرف أدلة الإثبات على أنها كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، وهي ضرورية لدعم رأيه المعبر عنه في تقريره "[1].

كما عرفها **كامل السيد أحمد عشماوي** على أنها "استنباط المدقق نتيجة من أمر ثابت أو من حقيقة أو مجموعة من الحقائق تمكنه من استخلاص رأي في مسألة معينة وإقناعه بالإفصاح عن هذا الرأي"[2].

كما تم تعريفها أيضا بأنها المعلومات والحقائق التي يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت البيانات التي تم تدقيقها تتفق مع معايير موضوعية[3].

أما **رزق أبو الشحنة** فقد عرف أدلة الإثبات في التدقيق المحاسبي على أنها "كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة وقرائن محاسبية تساعده في تكوين وإبداء رأيه، ولهذا يتوجب عليه جمع أكبر عدد من أدلة وقرائن التدقيق الكافية والمناسبة حتى يتوصل إلى استنتاجات معقولة" [4].

من خلال المفاهيم السابقة يمكن القول بأن أدلة الإثبات: هي مجمل المعلومات والبيانات والحجج والعناصر المقنعة الذي يحصل عليه المدقق المحاسبي، من خلال تنفيذه لمجموعة من الإجراءات التي تحددها معايير المهنة، بهدف استعمالها في ترشيد رأيه الفني والمحايد حول مدى عدالة الكشوف المالية.

---

[1] معيار التدقيق الجزائري رقم 500، فقرة رقم 4، ص3.

[2] كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمن أحمد، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، مراجعة أحمد عبد المولى الصباغ ،2008، عمان الأردن، ص 215.

[3] Sanjib Kumar Basu , **Auditing and Assurance**, Pearson India Education Services Pvt. Ltd, second édition, India , 2016, P 67.

[4] رزق أبو الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل للنشر، ط1، 2015، ص 171.

لاحظنا من خلال المفاهيم السابقة وجود مصطلح القرائن، إذ تعتبر القرائن بديلا عن دليل الإثبات، قد يلجأ المدقق إليها في الحالات التي يستعصي عليه إيجاد دليل إثبات قاطع؛ وتختلف أدلة الإثبات عن القرينة في أن الأدلة تتجه إلى حقيقة البند المطلوب تدقيقه مباشرة في حين أن القرينة تتجه بطريقة غير مباشرة من خلال الحقيقة المتصلة بهذا البند؛ يمكن القول أن القرينة تؤدي إلى الدليل.

1-2 خصائص أدلة الإثبات:

يشترط في أدلة الإثبات توفر عدة خصائص يتوجب على مدقق الحسابات أخذها بعين الاعتبار؛ وقد أكد معيار التدقيق الجزائري رقم 500 " **العناصر المقنعة** " على ضرورة توفر خاصيتين أساسيتين، وهما خاصية الكفاية وخاصية الملائمة.

1-2-1 خاصية الكفاية

تتمثل خاصية الكفاية في التدقيق المحاسبي في الكم أي عدد الأدلة التي تحصل عليها المدقق المحاسبي من خلال عمله، ويشترط أن تكون الأدلة المجمعة كافية ومناسبة لتدعيم رأيه، ووفقا لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات لا نجد تحديدا لعدد معين من أدلة الإثبات التي يتوجب على المدقق جمعها، وإنما يستند الأمر إلى المدقق المحاسبي وتقديراته حسب خبرته وكذا درجة تعقيد عمليات الشركة وحجم الشركة محل التدقيق، إلا أن هناك مجموعة من المؤشرات التي يمكن للمدقق المحاسبي الاعتماد عليها في تحديد كفاية الأدلة، من بينها[1]:

- ✓ **الأهمية النسبية للعنصر محل التدقيق:** كلما كان العنصر ذو أهمية نسبية كبيرة استلزم ذلك الحصول على عدد أكبر ممكن من الأدلة المتعلقة به.
- ✓ **نوعية وصلاحية أدلة الإثبات المتاحة:** يستند ذلك إلى خبرة المدقق في تقييم هذه الأدلة من خلال عدة مؤشرات كمصدر الحصول على الأدلة مثلا.
- ✓ **التكلفة والمنفعة من جمع الأدلة:** لابد للمدقق المحاسبي أن يحرص على الموازنة بين تكلفة جمع الأدلة والإيراد المنتظر من التكلفة المنفقة للحصول عليها.
- ✓ **مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية:** تتضمن رسالة المهمة وفقا لمعيار التدقيق الجزائري رقم 210- الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق- على أنه يتوجب من الإدارة أو القائمين على حوكمتها وضع نظام رقابة داخلية فعال، إلا أنه يقع على عاتق المدقق مسؤولية تقييمه وتحديد مدى كفايته وذلك للعلاقة

---

[1] من:

- امرسون هنكي وليام توماس، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، تعريب أحمد حامد الحجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية، الرياض، 1986، ص 314.
- معيار التدقيق الجزائري رقم 210، "**الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق**".

الطردية بين كمية الأدلة المجمعة من طرف مدقق الحسابات بمستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية فكلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما قل عدد الأدلة المجمعة للعنصر محل الفحص والعكس.

مما سبق يكمن القول بأن خاصية الكفاية تتعلق بحجم الأدلة الممكن الحصول عليه من طرف المدقق، مع مراعاة عدة جوانب بالاعتماد على مؤشرات معينة لتحديد مدى الكفاية من عدمها.

1-2-2 الملائمة

طبقا للفقرة رقم 7 من معيار التدقيق الجزائري رقم 500 ' **العناصر المقنعة**" فقد أكد على أن خاصية الملائمة تتوقف على نوعية المصادر المجمعة أي على مصداقيتها ودلالتها.

يستند الحكم على الدليل المتحصل عليه على أنه ملائم بتوفر شروط معينة منها ما يأتي:

1-2-2-1 مصدر العنصر

من حيث مصدر الحصول على دليل الإثبات، نميز نوعين من المصادر، مصدر داخلي ومصدر خارجي: [1]

المصدر الداخلي: يمكن الحصول على أدلة الإثبات من داخل إدارة المؤسسة محل التدقيق وفق ما تنص عليه رسالة مهمة التدقيق حسب معيار التدقيق الجزائري رقم 210 " **الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق**" والتي تقتضي بحصول المدقق المحاسبي على كل ما يحتاجه من داخل إدارة المؤسسة؛ إلا أنه يعيب على المصادر الداخلية عدم وجود الاستقلالية التامة مما يستلزم على المدقق في هذا الشأن أن يقوم بتقييم الأدلة المجمعة من المصادر الداخلية.

المصدر الخارجي: وهي تلك الأدلة التي يتم الحصول عليها من خارج إدارة المؤسسة أي من الأطراف ذات المصلحة والمتعاملة مع المؤسسة محل التدقيق مثل الحصول على التأكيدات الخارجية وفق نص معيار التدقيق الجزائري رقم 505 التأكيدات الخارجية[2].

يعتبر المصدر الخارجي أكثر موثوقية واستقلالية من المصدر الداخلي، كما أوضح ذلك معيار التدقيق الجزائري رقم 500–العناصر المقنعة– ضمن الفقرة رقم 10 على أن العناصر التي جمعها من مصادر خارجية أكثر مصداقية من تلك المجمعة من مصادر داخلية، وفي جميع الحالات يتوجب على المدقق القيام بتقييم تلك الأدلة والتأكد من سلامتها.

---

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، 2009، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، ص 165.

[2] معيار التدقيق الجزائري رقم 505 –التأكيدات الخارجية-.

2.2.2.1 الدقة: ويقصد بالدقة أن تكون خالية من الأخطاء والشك.

3.2.2.1 الشمولية: يقصد بالشمولية جمع أكثر من دليل واحد لعنصر معين، ففي كثير من الحالات لا يكفي دليل واحد لتحقيق هدف التدقيق، فالوجود الفعلي للممتلكات لا يعني تحقيق الملكية بل لا بد من الحصول على دليل للتأكد من ملكية العنصر[1].

1-2-2-**4 التوقيت:** يكون الدليل المتحصل عليه ملائما إذا كان في التوقيت المناسب، في حين لا يكون ملائما حتى وإن كان ذو أهمية إذا تحصل عليه المدقق خارج توقيت المراحل المختلفة للتدقيق، فعنصر التوقيت مهم جدا لمهمة التدقيق[2].

1-2-2-5 الظروف التي تم فيها الحصول على أدلة الإثبات

يقصد بالظروف عموما المؤشرات التي قد تؤدي إلى الشك في الأدلة المجمعة، ويتعلق ذلك بظروف المؤسسة محل التدقيق كالرقابة الداخلية مثلا، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية فعالا كلما زاد من رفع مستوى موثوقية الدليل المتحصل عليه. كما نجد أيضا عدم وجود تعارض بين طلبات المدقق والإدارة، أي أن هناك تجاوب من الإدارة و الأطراف ذات المصلحة من الإدارة مع طلبات المدقق من المعلومات[3].

1-2-2-6 الطريقة التي تم بها الحصول على الأدلة

أشار معيار التدقيق الجزائري رقم 500-**العناصر المقنعة** – على أن العناصر التي تم جمعها بطريقة مباشرة كالملاحظة أو الجرد المادي أفضل من تلك الأدلة المجمعة من طريق الطلبات، وقد نصت معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مجموع من الإجراءات والأساليب التي يمكن للمدقق الاعتماد عليها واختيار الطريقة الأنسب حسب ظروف المؤسسة.[4]

في الأخير يمكن تبيين العلاقة بين خاصية الكفاية والملائمة كما يبينه الشكل الموالي:

---

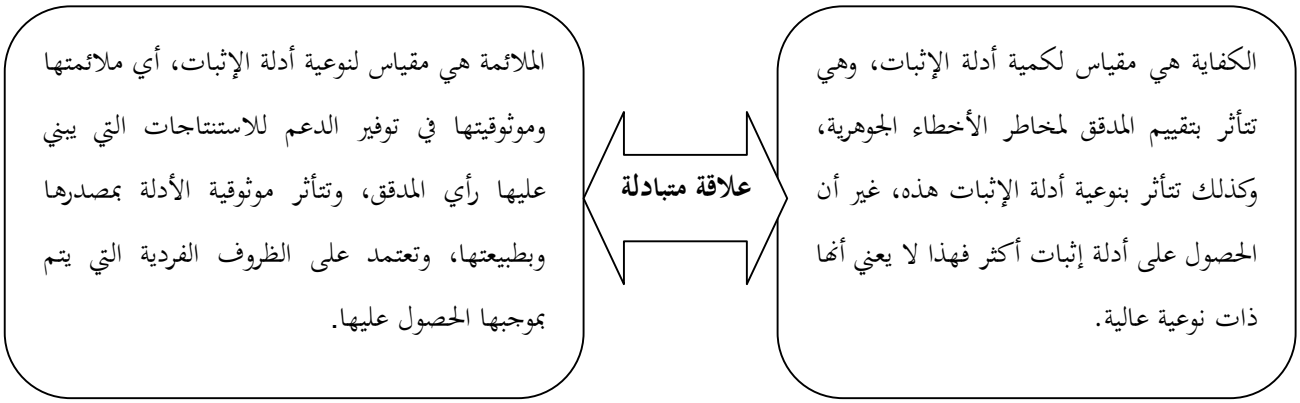
[1] زهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2009، ص153

[2] عبيد سعيد شريم، لطف خمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، الأمين للنشر والتوزيع، ط2، صنعاء، 2011، ص235

[3] عبيد سعيد شريم، لطف خمود بركات، المرجع نفسه، ص235.

[4] معيار التدقيق الجزائري رقم 500.

الشكل رقم 2-1 : العلاقة بين خاصية الكفاية وخاصية الملائمة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معيار التدقيق الجزائري رقم 500"العناصر المقنعة"

1-3 أهمية أدلة الإثبات

تكتسي أدلة الإثبات أهمية كبيرة للمدقق المحاسبي، حيث أن أغلب موارد المدقق توجه لجمع الأدلة في مختلف مراحل عملية التدقيق المحاسبي، فهي تساهم في بناء الإستراتيجية العامة للتدقيق بدءا من مرحلة التخطيط، ثم في مرحلة التنفيذ إلى مرحلة إعداد التقرير، وتكمن أهمية أدلة الإثبات في التدقيق المحاسبي فيما يأتي: [1]

- ✓ يتمثل الهدف الرئيسي من جمع أدلة الإثبات من إقامة الحجة على المحتوى الإعلامي للكشوف المالية والتأكد من شرعية وصحة العمليات المالية؛
- ✓ ترشيد وتوجيه رأي المدقق وإعطائه صورة واضحة عن المؤسسة محل التدقيق، ومنه تحديد نوع التقرير الذي سيصدره؛
- ✓ وسيلة تثبت مدى التزام المدقق بأداء عمله في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛
- ✓ معيار يمكن الحكم به على جودة التقارير التي يصدرها المدقق المحاسبي، فكلما قدم المدقق المحاسبي أدلة كافية وملائمة تعكس التقرير الذي أصدره كلما دل ذلك على جودة عمله؛
- ✓ حجية للمدقق أمام القضاء في حالة وقوع نزاع بين الأطراف ذات المصلحة وإدارة المؤسسة محل التدقيق، فالمدقق هو المصدر الموثوق لصحة المحتوى الإعلامي للكشوف المالية، وبالتالي أي نزاع يتعلق بالأمور المالية للمؤسسة يعتبر طرفا فيها ومنه فالمدقق يبرر عمله ومسؤوليته من خلال تقديم مبررات حول ما أصدره في تقريره؛

[1] حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص367 .

- ✓ دليل على بذل العناية المهنية اللازمة من طرف المدقق المحاسبي والمشار إليه في المعيار الثالث من معايير العمل الميداني للمدقق الذي ينص على أن المدقق بذل العناية المهنية اللازمة في الحصول على أدلة الإثبات.

4-1 القرارات المتعلقة بأدلة الإثبات :

يتوجب على المدقق المحاسبي أن يتخذ مجموعة من القرارات بشأن ما يتعلق بمختلف الظروف التي يجمع فيها أدلة الإثبات، وتتمثل فيما يأتي[1]:

1-4-1 اختيار إجراءات التدقيق الملائمة

يعد التقدير والخبرة المهنية للمدقق دورا هاما في تحديد مثل هذه الإجراءات، إذ يتوجب على المدقق أن يفاضل بين الإجراءات والأساليب المتاحة واستخدامها مع ما يناسبها من العناصر أو البنود المراد فحصها، لابد من تحديد الإجراء المناسب مع العنصر المراد فحصه، فمثلا من المناسب استخدام أسلوب الفحص المادي لبنود المخزون لأنه الإجراء المناسب والأفضل من الفحص المستندي.

1-4-2اختيار التوقيت المناسب لتنفيذ إجراءات التدقيق

يغطي عملية تدقيق الكشوف المالية عادة فترة زمنية وهي السنة إلا في الحالات الاستثنائية لا يتم البدء في عملية التدقيق إلا بعد عدد من الأسابيع أو الشهور التي تلي تاريخ إصدار الكشوف المالية، وبالتالي يمكن أن يتنوع توقيت إجراءات التدقيق من بداية الدورة المحاسبية إلى ما بعد انتهائها، إلا أنه قد يكون هناك توقيت أفضل لتدقيق بند معين مثلا تدقيق المخزون يفضل أن يكون قبل إقفال السنة المالية.

3.4.1 اختيار حجم العينة المناسب

يستند حجم العينة التي يختارها المدقق لإجراء الفحص على مؤشرات أهمها فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسة غير فعال تطلب ذلك زيادة إجراءات التدقيق وبالتالي زيادة حجم العينة الإحصائية التي ستطبق عليها هذه الإجراءات؛ كذلك حجم المؤسسة ودرجة تعقد عملياته.

1-4-4 اختيار مفردات العينة الإحصائية التي ستخضع للتدقيق

بعد تحديد حجم العينة التي سيتم عليها تنفيذ إجراءات التدقيق، يجب تحديد العناصر التي سيتم اختيارها من المجتمع.

[1] تامر مزيد رفاعة، **أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، دار المناهج للتوزيع والنشر، عمان، الأردن، 2018، ص 67.

1-5 أدلة الإثبات الالكترونية

سنتطرق في هذا العنصر إلى الأدلة الالكترونية من خلال إبراز أهم الاختلافات بينها وبين الأدلة الكتابية-الورقية-.

1-5-1 تعريف أدلة الإثبات الالكترونية:

في ظل تطور نظم المعلومات في المؤسسات الاقتصادية وما يقابلها من التطور الحاصل في مجال البرمجة والتكنولوجيا؛ أصبحت المؤسسات الاقتصادية لا تستغني عن استخدام الأدوات التقنية نظرا لخصائصها النفعية للمؤسسة؛ ولكن بالنسبة لمدقق الحسابات أصبح هذا الأمر يشكل تحولا في نظام تشغيله للبيانات، فقد تحول الهدف من جمع أدلة كتابية-ورقية- إلى أدلة الكترونية والانتقال من البحث عن أدلة ذات طبيعة مستندية إلى أدلة ذات طبيعة الكترونية؛

يمكن تعريف أدلة الإثبات الالكترونية على أنها كل البيانات والمعلومات التي يتحصل عليها مدقق الحسابات من أنظمة تشغيل الكترونية باستخدام البرامج المحاسبية والمستندات ذات الطبيعة الالكترونية كوسائل وأجهزة الدفع، كاميرات المراقبة...الخ.

من بين التغيرات التي يواجهها المدقق في جمع أدلة الإثبات الالكترونية هو تغير شكل المستندات من الورقية إلى مستندات رقمية، كذا طريقة معالجة البيانات، إذ أصبح استخدام البرامج وسيلة لمعالجة البيانات عكس ما كان عليه سابقا[1].

1-5-2 أوجه الاختلاف بين الأدلة الورقية والأدلة الالكترونية:

يمكن تلخيص أهم الاختلافات بين أدلة الإثبات الورقية وأدلة الإثبات الإلكترونية في الجدول الموالي:

الجدول رقم 2-1: الفرق بين الأدلة الورقية والأدلة الالكترونية

وجه المقارنة	أدلة الإثبات الورقية-يدوية-	أدلة الإثبات الالكترونية
المنشأ	أصل المنشأ سهل التحديد.	يتطلب استخدام تقنيات رقابية التي تسمح بالتوثيق وعدم النكران.
التبديل	الدليل الورقي صعب التبديل أو المحو بدون أن يتم اكتشافه.	سهل التبديل وصعوبة تحديد التبديل أو اكتشافه.
التصديق أو الاعتماد	المستندات الورقية تبين بوضوح دليل المصادقة والموافقة عليه.	صعوبات في إظهار المصادقة للمستند الالكتروني ويحتاج إلى تقنيات رقابية لإظهاره.

[1] خالد عبدالمنعم زكي لبيب وآخرون، **دراسات في المراجعة**، ط1 ، الإصدار الثاني، جهاز الكتب بكلية التجارة بجامعة القاهرة، 2018، ص435.

الاكتمال والشمولية	كل المفردات المتعلقة عادة ما تكون مشتملة في مستند واحد.	المفردات ذات العلاقة عادة ما تكون محفوظة في بيانات عديدة.
القراءة	لا تحتاج إلى أدوات وتقنيات خاصة لقراءتها	يستلزم أدوات وتقنيات خاصة لقراءتها.
إتاحتها وإمكانية الوصول إليها.	يمكن الوصول إليها بسهولة.	يتم الوصول إليها بصعوبة.
التوقيع	يعتبر التوقيع على المستند الورقي مسألة بسيطة إذ يمكن التحقق منه بسهولة .	تتطلب عملية التوقيع الالكتروني أدوات خاصة للتوقيع كما تتطلب أيضا أدوات للتحقق من ذلك.

المصدر: الأخضر عياشي، الياس شاهد، **أدلة الإثبات في عملية المراجعة الإلكترونية** "**دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الإلكترونية**"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، العدد الثامن، 2017، ص621.

نلاحظ من الجدول السابق بأن هناك اختلافات بين أدلة الإثبات اليدوية والالكترونية، إذ تشكل الأدلة الالكترونية توجه جديد للمدقق، إلا أن الاعتماد على البرامج الالكترونية أمر يسهل من عملية التدقيق وتحول جديد يمكن أن يؤدي بالانتقال من التدقيق اليدوي–العادي– إلى التدقيق الالكتروني.

1-5-3 إمكانية الاعتماد على الأدلة الالكترونية

لم تحدد معايير التدقيق الجزائرية المبادئ التي يمكن أن يستند إليها مدقق الحسابات في اعتماده على الأدلة الالكترونية، حيث اكتفى فقط بذكر أنه يمكن الاعتماد عليها وفق نص معيار التدقيق الجزائري رقم 505- التأكيدات الخارجية–[1]، وفي هذا الصدد هناك مؤشرات يمكن للمدقق أن يعتمد عليها في حكمه على الأدلة الالكترونية من بينها:[2]

1.3.5.1 التصديق

تتمثل في إجراء تأكيد مع القسم المنتج للمعلومات الالكترونية كما أوضحه معيار التدقيق الجزائري رقم 505 –التأكيدات الخارجية– في الفقرة رقم 8، إذ أكد على أن الردود عن طريق الفاكس أو البريد الالكتروني قد تحمل أخطار فيما يتعلق بمصداقيتها، حيث يصعب التأكد من مصدر الوثيقة، ولهذا من الأحسن أن تكون هناك مصادقة من الجهة المرسلة للرد.

[1] معيار التدقيق الجزائري رقم 505- التأكيدات الخارجية-.

[2] تامر مزيد رفاعة، **أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، مرجع سبق ذكره، ص80 .

2.3.5.1 الأمانة

وهو التأكد من الشرعية القانونية للمعلومة الالكترونية، أي أنه لم يتم إجراء تغييرات جوهرية أثناء عملية معالجتها، وفي هذا الإطار يمكن للمدقق المحاسبي طلب شهادة من طرف مالك البرنامج الخاص بإعداد الكشوف المالية مثلا وفق ما ينص عليه التشريع القائم؛ كذلك يمكن للمدقق قبل البدء في عملية البحث عن الأدلة الالكترونية وكضمان يطلب من المؤسسة طلب التعهد الممنوح من طرف المعد للبرنامج[1].

3.3.5.1 الصلاحية

نقصد بالصلاحية التأكد من أن القائمين على معالجة البيانات الالكترونية ممن يمتلكون سلطة اعتماد ومخولين للقيام بذلك قانونا.

4.3.5.1 عدم النكران أو الاعتراف

المصادقة من طرف الشخص القائم على إعداد المعلومة الالكترونية على عدم نكرانه بالمشاركة في تعديل محتوى المعلومة، فيتوجب عليه أن يعترف بمنشأ تلك المعلومات أو استلامها أو محتواها.

1-6 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 دراسة المقارنة التي قمنا بها في الفصل الأول 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.

تم اصدار معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بادلة الاثبات ضمن اربع مقررات صادرة من المجلس الوطني للمحاسبة، وفيما يلي سنعرض المقررات التي صدرت ضمنها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بادلة الاثبات:

- **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".

[1] مرسوم تنفيذي رقم 09- 110 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق 7 أبريل سنة 2009 يحدد كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

- **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"

والجدول الموالي يوضح معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات الصادرة:

الجدول رقم2–2: معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات

رقم المعيار ورمزه	اسم المعيار	الهدف من المعيار
NAA500	العناصر المقنعة	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة.
NAA501	العناصر المقنعة– اعتبارات خاصة–	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة حول المخزونات القضايا والمنازعات.
NAA505	التأكيدات الخارجية	يعالج هذا المعيار استعمال المدقق للتأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة
NAA510	مهام التدقيق الأولية	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية
NAA520	الإجراءات التحليلية	يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها
NAA530	السبر في التدقيق	يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر–المعاينة– الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار العينات.
NAA540	تدقيق التقديرات المحاسبية	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية
NAA560	الأحداث اللاحقة	يعالج هذا المعيار التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية
NAA570	استمرارية الاستغلال	يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية

		المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية
NAA580	التصريحات الكتابية	يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الادارة في إطار مراجعة الكشوف المالية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مقررات المجلس الوطني للمحاسبة www.cnc.dz

من خلال الجدول نلاحظ أنه تم إصدار 10 معايير تدقيق جزائرية خاصة بأدلة الإثبات وقد تم اعتماد الاسم والرقم نفسه حسب ما جاءت به معايير التدقيق الدولية. بدأ المشرع الجزائري بإصدار المعايير الخاصة بأدلة الإثبات بهذا العدد كونها معايير عمل ميدانية تتطلب من المدقق وقتا وجهدا لتطبيقها على عكس باقي المعايير، وهذا هو السبب في البدء بإصدار معايير الخاصة بأدلة الإثبات التي سوف نتطرق لها بالتفصيل لاحقا.

المبحث الثاني: أنواع أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليه

يسعى المشرع الجزائري من خلال إصداره لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات إلى توجيه عمل المدقق المحاسبي، وذلك بتوضيحه لمختلف أنواع أدلة الإثبات التي يمكن للمدقق أن يعتمد عليها لترشيد رأيه، والإجراءات المناسبة لجمعها.

في هذا المبحث سنتطرق إلى أنواع أدلة الإثبات وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية وكذا إجراءات الحصول عليها.

2-1 التأكيدات الخارجية

تعتبر التأكيدات الخارجية من بين أنواع أدلة الإثبات التي نصت عليها معايير التدقيق الجزائرية إذ خصصتها بمعيار رقم 505- التأكيدات الخارجية- والمستوحى من معيار التدقيق الدولي رقم 505 كما ذكرنا سابقا.

سنتطرق إلى تقديم تعريفات للتأكيدات الخارجية؛ أنواع التأكيدات الخارجية، وكذا إجراءات الحصول على التأكيدات الخارجية، وكذا تقييم التأكيدات الخارجية.

2-1-1 تعريف التأكيدات الخارجية

يطلق على التأكيدات الخارجية عدة مسميات كالمصادقات أو الإقرارات الخارجية، وتعرف على أنها دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق الغير – غير إدارة المؤسسة- بطلب من المدقق المحاسبي حول معلومة ما، وتتخذ عدة أشكال ورقية أو الكترونية أو في أي شكل آخر[1].

كما يمكن تعريفها أيضا على أنها عبارة عن شهادات أو إقرارات مرسلة من الغير إلى المدقق بطلب منه بالموافقة أو الاعتراض عن صحة أرصدة الحسابات المطلوب التوضيح فيها[2].

2-1-2 أنواع التأكيدات الخارجية

تنقسم التأكيدات الخارجية إلى نوعين من التأكيدات، تأكيد ايجابي وتأكيد سلبي:

فالتاكيد الايجابي: هو الإثبات بالإيجاب أو النفي للمعلومات التي يود المدقق الاستفسار عنها أو تقديم معلومات بطلب منه،

أما التأكيد السلبي: هو الإثبات الذي ينفي فيه الغير(الأطراف الخارجية) فقط للمعلومات الواردة في طلب المدقق.

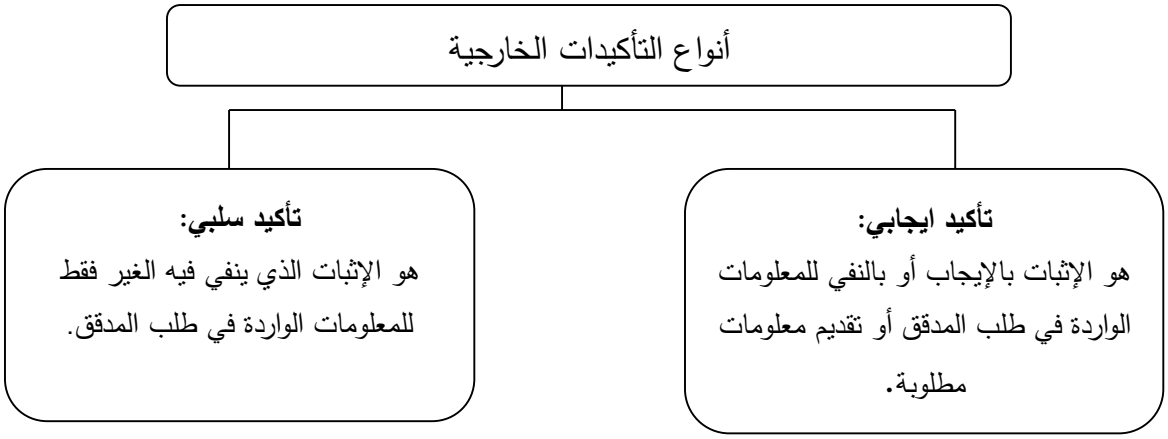
---

[1] معيار التدقيق الجزائري رقم 505- التأكيدات الخارجية، الفقرة 03.

[2] Steven Collings**, Interpretation and Application International Standards of Auditing,** John Wiley and Sons, Ltd, Publication, United Kingdom, 2011 , p 165.

، والشكل الموالي يوضح الاختلاف بين النوعين:

الشكل رقم 2-2: أنواع التأكيدات الخارجية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معيار التدقيق الجزائري رقم 505"التأكيدات الخارجية"

2-1-3 إجراءات الحصول على التأكيدات الخارجية

يستلزم على مدقق الحسابات للقيام بعملية طلب للتأكيدات الخارجية إتباع إجراءات شكلية وضمنية وهذا ما يوضحه الجدول الأتي:

الجدول رقم 2-3: إجراءات التأكيدات الخارجية من حيث الشكل والمضمون

إجراءات من حيث الشكل	إجراءات من حيث المضمون
- تصور وتصميم طلبات التأكيد من حيث الشكل وتقديم الطلب؛ - تنفيذ إجراءات الإرسال للطلبات ومتابعتها؛ - التأشيرات على الوثائق؛ - تحديد وسيلة التواصل حسب الطبيعة وحسب الظروف.	- تحديد كافة المعلومات الضرورية المراد التأكيد فيها بدقة ووضوح وشمولية؛ - قدرة الغير على تقديم أو تأكيد المعلومات الضرورية؛ - تحديد الأشخاص المؤهلين للرد؛ - إمكانية الاتصال بالإدارة وإعلامها بتواصله مع الغير في إطار الحصول على معلومات خارجية؛ - الاستنتاجات من التجارب السابقة في إرسال وتقديم طلبات التأكيد الخارجية .

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعيار التدقيق الجزائري رقم 505" التأكيدات الخارجية".

من الجدول أعلاه نلاحظ بأن معيار التدقيق رقم 505 "التأكيدات الخارجية" قدم مجموعة من الإجراءات الشكلية، أي من حيث شكل التأكيد المرسل للغير، ومن ناحية أخرى قدم مجموعة من الإجراءات الضمنية أي محتوى التأكيد المرسل للغير.

2-1-4 تقييم التأكيدات الخارجية

يعد تقييم التأكيدات الخارجية المتحصل عليها أمرا مهما فكون أن التأكيدات الخارجية تشكل دليلا مهما إلا أنه في كل الحالات يتوجب على المدقق التأكد من مدى ملائمتها؛ أما في حالة رفضت الإدارة إرسال طلبات التأكيد يتوجب عليها تقديم تفسيرات حول أسباب الرفض وتقييمها وطلب كافة المعلومات حولها كتابيا، أما إذا كانت نتيجة تقييم هذه الأسباب معقولة فيتوجب على المدقق القيام بمجموعة من الإجراءات البديلة للحصول على الأدلة الكافية والمقنعة، أما إذا كانت نتائج تقييمه لأسباب الرفض غير معقولة يتوجب عليه إبلاغ الإدارة أو القائمين على حوكمتها بذلك وما يمكن أن يؤثر ذلك على رأيه في التقرير[1].

بعد القيام بطلب التأكيدات الخارجية ومتابعتها يكون المدقق أمام حالتين حالة الرد وحالة عدم الرد ومراعاة لمبدأ الحيطة والحذر يتوجب عليه القيام بعملية التقييم للنتائج في كلا الحالتين.

والشكل الآتي يلخص نتائج التقييم:

الشكل 2-3: نتائج تقييم التأكيدات الخارجية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معيار التدقيق الجزائري رقم 505"التأكيدات الخارجية"

[1] بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، **مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505" المصادقات الخارجية"**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، العدد 3، ديسمبر 2019، ص 122.

2-2 الإجراءات التحليلية

تعتبر الإجراءات التحليلية من بين أنواع أدلة الإثبات التي نصت عليها معايير التدقيق الجزائرية ضمن المعيار رقم 520؛ سنتطرق إلى تقديم تعريفات للإجراءات التحليلية؛ أهمية إجراءات المراجعة التحليلية؛ أنواع المراجعة التحليلية؛ أساليب الإجراءات التحليلية.

2-2-1 تعريف الإجراءات التحليلية

تعرف الإجراءات التحليلية على أنها: "تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية، من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى و معلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات"[1].

كما يمكن تعريف إجراءات المراجعة التحليلية على "أنها تقييم للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، كما تشتمل تحقيقا يعد ضروريا لتحديد التقلبات أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير"[2].

2-2-2 أهمية إجراءات المراجعة التحليلية

تتمثل أهمية إجراءات المراجعة التحليلية بالنسبة لمدقق الحسابات في: [3]

1.2.2.2 المساعدة على فهم طبيعة أعمال العميل وتحديد مناطق الخطورة المحتملة

تساهم الإجراءات التحليلية في مساعدة المدقق خلال المراحل الأولية لتخطيط عملية التدقيق من الفهم لمحيط المؤسسة محل التدقيق، وإمكانية تحديد أماكن القوة والضعف بها، وهذا بهدف إعداد خطة إستراتيجية للتدقيق، إذ يمكن للإجراءات التحليلية الأولية أن تشير إلى اختلالات جوهرية و الكشف المبكر عنها.

2.2.2.2 المساعدة في تقدير قدرة الشركة على الاستمرارية

تساعد المدقق في دراسة وتقييم فيما إذا كانت المؤسسة قادرة على الاستمرار في المستقبل القريب، فهنا يلجأ مدقق الحسابات إلى استخدام إحدى أساليب إجراءات المراجعة التحليلية الكمية البسيطة أو المتطورة ومن أكثر الأساليب المستخدمة استعمال النسب المالية والقادرة على تقييم المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها المالية سواء على المستوى الطويل أو على المدى القصير.

---

[1] معيار التدقيق الجزائري رقم 520" الإجراءات التحليلية"، الفقرة رقم 03، ص 03.

[2] عبد الوهاب نصر على وشحاتة السيد شحاتة، **مراجعة حسابات المؤسسات المالية وشركات وصناديق الاستثمار والتمويل العقاري وفقا لمعايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، ط1، 2015، ص148.

[3] كامل السيد عشماوي وآخرون، **المراجعة وخدمات التأكيد**، ط1، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، 2021، ص34.

3.2.2.2.تقليل الاختبارات التفصيلية

عند اكتشاف مدقق الحسابات لتقلبات غير عادية فإن ذلك يدل على أن احتمال وجود مستوى الأخطاء المادية، أو التلاعبات يكون منخفض وبالتالي تعتبر إجراءات المراجعة التحليلية كدليل إثبات قوى على سلامة وعدالة أرصدة الحسابات المدرجة في الكشوف المالية، مما يجعل المدقق يقلل من الاختبارات التفصيلية للأرصدة التي طبقت عليها إجراءات المراجعة التحليلية.

2-2-3 أنواع الإجراءات التحليلية

يمكن لمدقق الحسابات أثناء عملية التدقيق الاعتماد على عدة أنواع من إجراءات المراجعة التحليلية، حيث يستعمل كل نوع حسب الظروف المحيطة بعملية التدقيق والمؤسسة محل التدقيق، يمكن ذكر هذه الأنواع فيما يلي: [1]

1.3.2.2 مقارنة بيانات المؤسسة مع بيانات النشاط الذي ينشط فيه

يتم ذلك عن طريق مقارنة نسب المالية للمؤسسة الخاصة بالنشاط مع نفس المعدلات للقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة، وتتمثل المنفعة من هذه المقارنة أنها تساعد المدقق على تفهم المؤسسة على أنها تقدم مؤشرا على احتمال وجود الفشل المالي.

2.3.2.2 مقارنة بيانات المؤسسة مع النتائج المتوقعة للمؤسسة

تقوم المؤسسة في بداية السنة المالية بإعداد ميزانيات تقديرية، وهي عبارة عن توقعات لما سيحصل في هذه الفترة، ويتوجب على المدقق في حالة مقارنة بيانات المؤسسة مع الموازنات أن يهتم بأمرين الأول أن يقيم مدى واقعية الموازنة من حيث تمثيلها الملائم، أما الأمر الثاني هو وجود إمكانية لأفراد المؤسسة بالقيام بتعديل المعلومات المالية الحالية حتى تتوافق مع الموازنة.

3.3.2.2 مقارنة بيانات المؤسسة مع النتائج المتوقعة للمدقق

قيام المدقق بعمليات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لأرصدة الكشوف المالية، وتمثل توقعات المدقق القيمة التي يجب أن تكون عليها أرصدة الحسابات في ضوء علاقة كل رصيد مع الأرصدة الأخرى في الميزانية أو قائمة الدخل أو من خلال تصور قيمة الرصيد بناء على الاتجاهات التاريخية.

[1] Thomas P. Houck, CPA**, why and how audits must change, practical guidance to improve your audits**, John Wiley & Sons, Inc**,** Hoboken, New Jersey, USA, 2003, p 107.

4.3.2.2 مقارنة بيانات المؤسسة مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة

يعد هذا النوع أكثر أنواع إجراءات المراجعة التحليلية استخداما، من خلاله يقوم المدقق بمقارنة المبالغ بيانات المؤسسة الظاهرة في الكشوف المالية للسنة الجارية مع أرصدة حسابات الكشوف المالية للسنوات السابقة، ويتحقق منها سواء بالزيادة أو الانخفاض بقيم مطلقة أو نسب مئوية.

5.3.2.2 مقارنة بيانات المؤسسة مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية

يعتمد المدقق في هذا النوع على الأدوات غير المالية للوصول إلى صحة الرصيد المسجل في الدفاتر المحاسبية.

2-2-4 أساليب إجراءات المراجعة التحليلية:

تتضمن إجراءات المراجعة التحليلية عدة أساليب، تتمثل في الأساليب الوصفية غير الكمية و الأساليب الكمية البسيطة والكمية المتطورة.

2-2-4-1 إجراءات المراجعة التحليلية الوصفية غير الكمية

يعتمد المدقق في استخدام هذا النوع من الإجراءات التحليلية على نظرته المبينة على خبرته الشخصية للحكم على مدى معقولية النتائج التي تحصل عليها، وتتمثل الإجراءات التحليلية الوصفية غير الكمية في:

- ✓ **الاستفسارات**

يعتبر أسلوب الاستفسار أسلوبا مهما في طلب البيانات والإيضاحات التي يراها المدقق كافية لتنفيذ مهمته، وقد تكون شفوية موجهة إلى أكثر العاملين بالمؤسسة دراية بالعملية المراد الاستفسار عنها والتي تكون عادة حول الأمور المهمة التي يمكن أن تؤثر على عملية التدقيق للفترة محل التدقيق. قد تكون مكتوبة متمثلة في طلب كتابي لإدارة المؤسسة أو بعض العاملين بها للحصول على بيانات وإيضاحات التي يحتاج إليها في عمله، كما قد تكون الاستفسارات موجهة للمدقق السابق وهذا في حالة تدقيق حسابات المؤسسة لأول مرة[1].

- ✓ **التوقعات من نتائج التدقيق السابقة**

تساعد التوقعات من نتائج التدقيق السابقة المدقق على تحديد المواقع التي يمكن أن تسبب صعوبات لعملية التدقيق الحالية، ومن بين المصادر التي توفر للمدقق معلومات عن نتائج التدقيق السابقة الاطلاع على الوثائق السابقة الخاصة بالتدقيق.

[1] جيهان عبدالعزيز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، بيروت، لبنان، ط1، 2014، ص (317،318).

✓ **مراجعة المعلومات الداخلية ذات الطبيعة غير الكمية**

للإلمام بالخصائص والصفات المميزة للمؤسسة محل التدقيق من خلال تدقيق النظام الداخلي للمؤسسة وعقد التأسيس يجب الاطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة، ملفات الموظفين وملفات المراسلات المختلفة، التعرف على سياسات التسويق المتبعة من طرف المؤسسة، التعرف على العقود المبرمة بين المؤسسة والأطراف الخارجية خاصة العقود الطويلة الأجل والعقود المتعلقة بالقروض[1].

✓ **مراجعة المعلومات الخارجية غير الكمية**

يساعد هذا النوع من الأساليب المدقق في تقييم معقولية تقديرات الإدارة المختلفة أو وجود مخالفات أو أخطاء، ويمكن الحصول على هذه المعلومات من القوانين والتشريعات الحكومية، مختلف التقارير المتعلقة بالأوضاع الاقتصادية خاصة فيما يتعلق بنشاط الذي تنشط فيه المؤسسة، مناقشة المدققين الذين يقومون بتدقيق أعمال مؤسسات مشابهة.

2-2-4-2 إجراءات المراجعة التحليلية الكمية البسيطة

يتميز هذا الأسلوب من الإجراءات التحليلية بالسهولة في تطبيقها نظرا لاعتمادها على المعلومات ذات الطبيعة الكمية، سنتطرق إلى أبرز النقاط الذي يتضمنها هذا الأسلوب والمتمثلة في التحليل الرأسي والأفقي وتحليل انحرافات الموازنة وكذا التحليل باستخدام النسب المالية.

✓ **التحليل الرأسي**

يعرف أيضا بالتحليل العمودي لأرصدة الكشوف المالية إذ يعتمد على تحويل الأرقام المطلقة الواردة في هذه الكشوف المالية إلي نسب مئوية، بمقارنة كل رصيد إلى المجموع الإجمالي الذي ينتمي إليه نفس البند وتحويله على شكل نسبة مثل –رصيد المخزون إلى إجمالي الأصول الجارية–، كما يتصف هذا النوع من التحليل بالسكون كونه يقتصر في تحليله على فترة زمنية واحدة.

يساعد التحليل الرأسي المدقق على تحديد التغيرات والاتجاهات الرئيسية بإجراء مقارنات للنسب الرأسية للكشوف المالية للمؤسسة مع مثيلاتها من المؤسسات[2].

---

[1] سهام كردودي، **دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة**، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص تسيير المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 5014-2015، ص37.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص329.

✓ **التحليل الأفقي**

يطلق عليه أيضا بتحليل الاتجاهات يتسم هذا النوع من التحليل بالديناميكية، حيث يمكن من خلاله دراسة سلوك واتجاهات أرصدة الكشوف المالية من فترة مالية إلى أخرى، من خلال إيجاد التغير بالقيم المطلقة والنسب المئوية على حد سواء للبنود المدروسة، وبالتالي يمكن للمحلل معرفة مدى الاستقرار أو التراجع للرصيد وإمكانية التنبؤ بقيمته مستقبلا.

يعتمد المحلل في التحليل الأفقي على سنة الأساس، والتي عادة ما تكون السنة الأولى في سلسلة السنوات المراد تحليلها مع مراعاة أن سنة الأساس لم تشهد حوادث استثنائية [1].

✓ **تحليل انحرافات الموازنة**

يعتبر هذا التحليل من بين وسائل المراقبة، حيث يتمثل في المقارنة بين النتائج الفعلية المحققة والموازنات التقديرية التي تم إعدادها مسبقا بهدف معرفة الانحرافات الجوهرية والاستفسار عنها، والعمل على إيجاد أجوبة كافية عن هذه الانحرافات.

وتتمثل عملية تحليل انحراف الموازنة في مقارنة الموازنة التقديرية بالنتائج الفعلية للسنة الماضية، مقارنة الموازنة التقديرية بالنتائج الفعلية للسنة الحالية، تحليل الانحرافات الرئيسية للموازنة التقديرية[2].

✓ **تحليل النسب المالية**

تعبر النسب المالية عن العلاقات بين قيمتين محاسبيتين بطريقة مرتبة ومنظمة لتكون دالة لتقييم أداء نشاط معين عند نقطة زمنية معينة، كما تقدم النسب المالية معلومات عن المؤسسة تفيد في تقييم سلوكيات الإدارة وكفاءاتها[3].

2-2-4-3 إجراءات المراجعة التحليلية الكمية المتطورة

يتضمن هذا النوع من الإجراءات مجموعة من التقنيات الرياضية والإحصائية المتقدمة التي تستخدم بيانات كمية، منها تحليل الانحدار بنوعيه البسيط والمتعدد، نموذج التدفق النقدي، تحليل السلاسل الزمنية.

✓ **تحليل الانحدار**

[1] مؤيد راضي خنفر، وغسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2006، ص105.

[2] سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص53.

[3] Management sup gestion- finance, **Analyse financier Information financière, diagnostic et évaluation, 4**éditionn , Hubert de La Bruslerie, Dunod, Paris, 2010.

يعتبر تحليل الانحدار من بين أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في العديد من العلوم، وتهدف دراسة الانحدار إلى تقدير معالم المعادلة الرياضية التي تعبر عن العلاقة السببية بين المتغيرات[1].

فيما يلي شرح لهذين النوعين [2]:

✓ **تحليل الانحدار البسيط**

يعتبر هذا الأسلوب الأكثر استخداما في إجراءات المراجعة التحليلية، حيث يستخدم في تقييم معقولية الرصيد من خلال الربط بين الحساب الذي يريد الحكم على معقوليته(المتغير التابع)، وبعض الحسابات الأخرى(المتغير المستقل)، وبالتالي يمكن قياس التغير في المتغير التابع من خلال التغير في المتغير المستقل.

✓ **تحليل الانحدار الخطي المتعدد**

تحليل الانحدار المتعدد يتضمن متغير تابع ومتغيرين أو أكثر من المتغيرات المستقلة، عكس تحليل الانحدار البسيط.

✓ **نموذج التدفق النقدي**

من خلال هذا النموذج يتم التنبؤ بالبنود الحقيقية للنشاط العادي للمؤسسة، ويتم اختيار التدفقات النقدية بسبب أن أغلبية العمليات المالية للمؤسسة تنتهي بعملية نقدية وبالتالي ارتباطها بالتدفقات النقدية، وكذلك تتميز الرقابة على العمليات النقدية بالصرامة التامة وبالتالي قلة الأخطاء والتلاعبات في مثل هذه الحسابات[3].

✓ **تحليل السلاسل الزمنية**

يتمثل تحليل السلاسل الزمنية على أنها دراسة تطور ظاهرة مع مرور الزمن والتعرف على سلوكها والتنبؤ بمعاملها مستقبلا، حيث تتشكل من أربعة عناصر، الاتجاه العام، التغيرات الموسمية، التغيرات الدورية، التغيرات العرضية [4].

يتم استخدام السلاسل الزمنية في عدة حالات، من بينها[5]:

- في حالة غياب العلاقة السببية بين المتغيرات وكذا صعوبة قياس بعضها الآخر؛

---

[1] محمد حسين محمد رشيد، **الإحصاء الوصفي والتطبيقي والحيوي**، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2008، ص 166.

[2] منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص(209،210).

[3] سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 56.

[4] محمد حسين محمد رشيد، مرجع سبق ذكره ، ص 277.

[5] سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص56.

- في حالة عدم توفر المعطيات الكافية حول المتغيرات المستقلة، كونها تحتاج إلى مجموعة كبيرة من المشاهدات؛
- في حالة ضعف النماذج الانحدارية إحصائيا وتنبؤيا من خلال مؤشرات لنموذج معامل الارتباط؛ الأخطاء المعيارية للمعلمات المقدرة.

2-3 تدقيق الأرصدة الافتتاحية

يقصد بالأرصدة الافتتاحية هي تلك الأرصدة التي تبتدأ بها دورة محاسبية ما؛ قد تكون في حالة إنشاء المؤسسة لأول مرة، في هذه الحالة لا توجد أرصدة نهائية سابقة لها؛ أما في حالة وجود أرصدة نهائية سابقة فالأرصدة الافتتاحية هي تلك الأرصدة الختامية لسنة ن -1.

1.3.2 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية:

يتوجب على المدقق المحاسبي جمع الأدلة المقنعة الكافية والملائمة التي تضمن أنه تم نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح، وأنها لا تحتوى على اختلالات جوهرية؛ وأن الطرق المحاسبية تم تطبيقها بشكل صحيح ودائم، وفي حالة تغيير في هذه الطرق يتأكد بأنه قد تم التعامل مع هذا التغيير بشكل سليم وفق المرجع المحاسبي المطبق[1].

2.3.2 أهمية تدقيق الأرصدة الافتتاحية:

تتمثل أهمية تدقيق الأرصدة الافتتاحية فيما يأتي:[2]

- ضمان عدم وجود أخطاء جوهرية يمكن أن تؤثر على البيانات المالية للدورة الحالية؛
- ضمان بأن طريقة نقل الأرصدة من الفترة السابقة إلى الدورة الحالية قد تم بصفة سليمة وصحيحة؛
- ضمان أن أي تغيير في التعامل مع الأحداث المحاسبية قد تم معالجته بصفة سليمة وفق المرجع المحاسبي المعتمد؛
- ضمان توجيه خطة عمل التدقيق بشكل سليم.

3.3.2 إجراءات تدقيق الأرصدة الافتتاحية:

أورد معيار التدقيق الجزائري رقم 510 – مهام التدقيق الأولية – تدقيق الأرصدة الافتتاحية – عدة إجراءات يتوجب على المدقق إتباعها في سبيل الحصول على أدلة كافية مقنعة حول الأرصدة الافتتاحية نوجزها فيما يأتي:[3]

---

[1] معيار التدقيق الجزائري رقم 510 – **مهام التدقيق الأولية –تدقيق الأرصدة الافتتاحية** – فقرة رقم 4، ص03 .

[2] نورالدين مزياني، مرجع سبق ذكره، ص 144 .

[3] معيار التدقيق الجزائري رقم 510 – مهام التدقيق الأولية تدقيق الأرصدة الافتتاحية –.

- فحص الكشوف المالية السابقة وكذا تقرير المدقق الأسبق إن وجد وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية؛
- مراجعة ملفات العمل السابقة؛
- تقييم إجراءات التدقيق المنجزة في الفترة الجارية لتحديد ما إذا كانت تسمح بجمع عناصر مقنعة ذات دلالة حول الأرصدة الافتتاحية؛
- دراسة مدى استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية، ووضع إجراءات تدقيق تكميلية إذا اكتشف أنه لم يتم التعامل مع تغيير الطرق المحاسبية بشكل ملائم؛
- إذا كان هناك تقرير مدقق سابق يشير إلى رأي بتحفظ، يتوجب على المدقق تقييم أثر المسألة التي نجم عنها التحفظ؛
- في حالة ما إذا لم يتم جمع الأدلة المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة الافتتاحية، يتوجب على المدقق إصدار رأي بتحفظ ويبين استحالة تقديم رأي حول الكشوف المالية؛
- تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض في حالة توصل إلى نتيجة أن الأرصدة الافتتاحية تحتوى على اختلالات جوهرية.

4.2 الأحداث اللاحقة

في بعض الحالات تقع أحداث وعمليات بعد إقفال السنة المالية إلا أن لها تأثير مباشر على الكشوف المالية للسنة المقفلة، تعرف هذه الأحداث بالأحداث اللاحقة؛ سنتطرق ضمن هذا العنصر إلى تعريف الأحداث اللاحقة؛ مسؤولية مدقق الحسابات عن تدقيق الأحداث اللاحقة والإجراءات المطلوبة؛ إجراءات الحصول على الأدلة تتعلق بالأحداث اللاحقة.

1.4.2 تعريف الأحداث اللاحقة

تعرف الأحداث اللاحقة بأنها "تلك الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره"[1].

ويمكن تعريفها أيضا بأنها الأحداث التي تقع بين تاريخ إقفال الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق، وكذا الأحداث الواقعة بين تاريخ تقرير المدقق وتاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الجمعية العامة العادية، وكذا الأحداث بعد اعتماد الكشوف المالية ونشر التقرير.[2]

[1] معيار التدقيق الجزائري رقم 560 الأحداث اللاحقة، الفقرة 2.

[2] خالد جمال االجعارات، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الجزء الأول، ط1، عمان، الأردن ، 2017، ص419.

من هذا التعريف يتبين لنا بأن الأحداث اللاحقة ترتبط بالزمن وبتواريخ مهمة وفقا لما يأتي:

- **تاريخ إعداد الكشوف المالية:** أو ما يسمى بتاريخ الإقفال، وهو تاريخ إقفال الحسابات السنوية والذي يكون عادة في 31 ديسمبر للسنة إلا في حالات استثنائية كالتصفية مثلا؛
- **تاريخ تقرير المدقق:** هو التاريخ الذي ينتهي به عمل المدقق والذي يدون على التقرير النهائي للمدقق، لا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ إعداد الكشوف المالية؛
- **تاريخ المصادقة:** وهو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الكشوف المالية من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئة المداولة وتكون بعد إصدار تقرير المدقق؛
- **تاريخ إصدار الكشوف المالية المدققة:** هو التاريخ الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة وكذا تقرير المدقق واعتماده من طرف الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة والأطراف الخارجية.

2.4.2 مسؤولية مدقق الحسابات عن تدقيق الأحداث اللاحقة والإجراءات المطلوبة

أوضح معيار التدقيق الجزائري رقم 560 الأحداث اللاحقة أن مدقق الحسابات تقع على عاتقه مسؤولية الأحداث اللاحقة حسب كل حالة من الحالات التالية:

1.2.4.2 الأحداث الواقعة بين تاريخ نهاية إعداد الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق:

يقع على عاتق المدقق المحاسبي بالنسبة للأحداث الواقعة بين تاريخ إقفال الكشوف المالية وتاريخ تقريره تحديد ما إذا كانت هذه الأحداث تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية، والعمل على الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد بأن كافة الأحداث لتاريخ تقرير المدقق والمتطلبة إجراء التسوية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية قد تم تشخيصها[1].

2.2.4.2 الأحداث الواقعة بين تاريخ تقرير المدقق و تاريخ اعتماد الكشوف المالية:

لا يلزم المدقق للقيام بأية إجراءات تدقيق تتعلق بالكشوف المالية بعد إصدار تقريره، ومع ذلك في حال علم المدقق بحقيقة ما بعد تاريخ تقريره وقبل اعتماد الكشوف المالية فينبغي عليه مناقشة الأمر مع الإدارة والقائمين على حوكمتها، وتحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية، حيث إذا ثبت تعديلها يجب الاستفسار عن كيفية التعامل مع الأمر من الإدارة؛ فإذا عدلت الإدارة الكشوف المالية يجب على المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم وإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل

[1] معيار التدقيق الجزائري رقم 560 الأحداث اللاحقة .

الحاصل على تقريره أو بإصدار تدقيق وتقرير معدل يتضمن إشارة في فقرة ملاحظة أو فقرة متعلقة بنقاط أخرى تدل على أن إجراءات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة [1].

3.2.4.2 الحقائق التي يطلع عليها المدقق بعد نشر الكشوف المالية

لا يقع على عاتق المدقق أي مسؤولية للقيام بإجراءات تدقيق تتعلق بالكشوف المالية بعد نشرها، ومع ذلك في حال علم المدقق بحقيقة ما بعد تاريخ نشر الكشوف المالية والتي لو اطلع عليها في تاريخ تقريره لكانت قد أدت إلى تعديله للتقرير، فإذا قامت الإدارة بتعديل الكشوف المالية، فعليه القيام بإجراءات التدقيق الضرورية وفحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من إعلام أية جهة استلمت الكشوف المالية الصادرة سابقا بالتعديل الذي تم ومن ثم قيامه بإصدار تقرير جديد حول الكشوف المالية المعدلة.

ينبغي أن يتضمن التقرير الجديد فقرة خاصة بالتعديل، مشددا على توضيح أسباب تعديل الكشوف المالية الصادرة سابقا وإشارته إلى تقريره الصادر سابقا، ويؤرخ التقرير الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ الموافقة على الكشوف المالية المعدة؛ وإذا لم تقم إدارة المنشأة باتخاذ الخطوات الضرورية والمتمثلة بإعلام أية جهة استلمت الكشوف المالية السابقة، وبتعديل الكشوف المالية والتي يعتقد المدقق بضرورة تعديلها، فإن عليه إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشأة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع الاعتماد مستقبلا على تقريرها[2].

3.4.2 إجراءات الحصول على الأدلة التي تتعلق بالأحداث اللاحقة:

تتمثل إجراءات الحصول على الأدلة الخاصة بالأحداث اللاحقة حسب الحالات الآتية:

1.3.4.2 الإجراءات الواجب تنفيذها قبل صدور تقرير مدقق الحسابات

نص معيار التدقيق الجزائري رقم 560– الأحداث اللاحقة – على عدة إجراءات التي يتوجب على مدقق الحسابات تنفيذها بما يتعلق بالأحداث اللاحقة التي تقع بين تاريخ إقفال الكشوف المالية وقبل إصدار تقريره، وهذا لما تشكله تلك الأحداث من أثر على رأيه حول صحة وعدالة الكشوف المالية محل التدقيق، ومن بين هذه الإجراءات نذكر ما يلي: [3]

---

[1] مريم بن يوسف وآخرون، **امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية– الأحداث اللاحقة نموذجا، مقال**، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، العدد 02. 2020، ص63.

[2] سعد بن البار وقربة معمر، **مدى توافق معيار التدقيق الجزائري للأحداث اللاحقة والمعيار الدولي للتدقيق في ظل الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة مسيلة، العدد 01، 2018، ص103.

[3] معيار التدقيق الجزائري رقم 560 –الأحداث اللاحقة – ، ص 03.

- القيام بإعادة النظر أو التحقق في الوثائق المحاسبية أو في المعاملات الحاصلة بين تاريخ الكشوف المالية إلى غاية تاريخ تقريره؛
- العمل على إدراك أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها وتحديد درجة مخاطرها وفقا لتقييمه الشخصي؛

-إجراء طلبات الحصول على المعلومات مع إدارة المؤسسة وهذا في ظل ما ينص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 210 –**الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق**–، ومن هذا المنطلق يقع على عاتق الإدارة أو القائمين على حوكمتها إعلام المدقق بكل حدث يمكن أن يؤثر على الكشوف المالية المقفلة وعلى وضعية المؤسسة الحالية. لا سيما في مثل هذه الحالات:

- التعهدات الجديدة، القروض أو الضمانات الممنوحة، التي تم إبرامها؛
- التنازلات أو اقتناءات الأصول جديدة؛
- الأحداث الواقعة و المتعلقة بالطابع التحصيلي للأصول؛
- الزيادات في رأس المال أو التخفيض أو حالة التصفية والاندماج الواقعة أو المرتقبة؛
- نزع الملكية من طرف الإدارة أو إتلاف الأصول جراء حريق أو فيضان؛
- التطورات الجديدة المتعلقة بالخصوم المتوقع حدوثها؛
- التعديلات المحاسبية اللاعتيادية المسجلة أو المدرجة؛
- الأحداث ذات دلالة لتقييم التقديرات أو المؤونات المسجلة في الكشوف المالية الواقعة؛
- الأحداث الواقعة أو المرجح وقوعها التي تشكك في الطرق المحاسبية المتبعة لإعداد الكشوف المالية، مثل الأحداث المشككة في مبدأ استمرارية الاستغلال.
- الاطلاع على المصادر الداخلية للكيان محل التدقيق من محاضر الاجتماعات المنعقدة بعد تاريخ إقفال الكشوف المالية؛

يستند المدقق إلى أحكام معيار التدقيق الجزائري رقم 580 التصريحات الكتابية لطلب الإدارة توضيحا أو تصريحا كتابيا تبين فيه أن التغيرات الواقعة بين تاريخ إقفال الكشوف المالية وقبل تقريره قد تم معالجتها[1].

2.3.4.2 الإجراءات المطلوبة بعد صدور التقرير وقبل الاعتماد من طرف الجمعية العامة

كما ذكرنا سابقا بأن مسؤولية المدقق بعد صدور تقريره لا تكون بمستوى قبل إصدار التقرير، وأنه لا يلزم للقيام بأية إجراءات تدقيق أخرى على الكشوف المالية، ولكن إذا تم تقديم معلومات من طرف الإدارة قبل اعتمادها للكشوف المالية من طرف الجمعية العامة حول وجود أحداث لاحقة قد تؤدي إلى التأثير على رأيه المدرج في التقرير، فعليه القيام ببعض الإجراءات مثل:

[1] معيار التدقيق الجزائري رقم 580– التصريحات الكتابية– .

- مناقشة الأمر مع إدارة المؤسسة أو القائمين على حوكمتها، وتحديد إذا ما يلزم بالإفصاح عن تلك الأحداث ضمن الكشوف المالية، وبالتالي تعديلها أو نية الإدارة في التعامل مع هذه الحالة؛
- إصدار تقرير جديد في حالة ما إذا تم تعديل الكشوف المالية، وفي هذه الحالة فالمدقق ملزم فقط بتطبيق إجراءات تدقيق ظرفية[1].

3.3.4.2 الإجراءات المطلوبة بعد نشر الكشوف المالية

لا يلزم المدقق المحاسبي في هذه الحالة القيام بأية إجراءات بعد نشر الكشوف المالية.

2-5 السبر" المعاينة" في التدقيق

نظرا لتطور حجم المؤسسات الاقتصادية وتعقد معاملاتها التجارية مما يصعب من إجراء فحص شامل لعناصر الكشوف المالية هذا من جهة، ومن جهة أخرى ارتفاع تكاليف عملية التدقيق المحاسبي تشكل عبء على المدقق، مما يتطلب إيجاد تقنيات تساهم في الوصول إلى أدلة كافية وملائمة وبأقل تكلفة.

وفي هذا الإطار أصدرت الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر معيار التدقيق الجزائري رقم 530 –السبر في التدقيق– أو ما يعرف بالمعاينة في التدقيق، توضح من خلاله إجراءات السبر في التدقيق وكذا الشروط المتعلقة والظروف الملائمة لتطبيقها.

2-5-1 تعريف المعاينة:

تعرف المعاينة على أنها تطبيق المدقق المحاسبي لإجراءات التدقيق على أقل من 100%من مفردات أرصدة الحسابات، من أجل الحصول على أدلة التدقيق وتقييمها لبعض من خصائص المفردات المختارة بهدف تكوين نتيجة عامة بشأن المجتمع[2] . وبالرجوع إلى أساليب المعاينة والاتجاهات المحددة لها نجد أسلوبين:[3]

- أسلوب المعاينة الحكمية؛
- أسلوب المعاينة الإحصائية.

2-5-2 المعاينة الحكمية

يقصد بالمعاينة الحكمية الأسلوب الذي يلجأ إليه مدقق الحسابات في اختيار مفردات المجتمع المراد دراسته اعتمادا على خبرته المكتسبة وحكمه الشخصي دون الاعتماد على الطرق الإحصائية والرياضية.

---

[1] Steven Collings**, Interpretation and Application International Standards of Auditing,** WILEY A John Wiley and Sons, Ltd., Publication, 2011, United Kingdom, p 215.

[2] Felix I. Lessambo**, Auditing Assurance Services and Forensics A Comprehensive Approach,** New Britain, USA, published by the registered company Springer International Publishing AG part of Springer Nature, 2018, p 163.

[3] السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، **مشاكل معاصرة في المراجعة**، 2002، ص 10.

2-5-2-1 طرق المعاينة غير الإحصائية

إضافة إلى الخبرة والحكم الشخصي للمدقق المحاسبي في تطبيق المعاينة غير الإحصائية يتوجب عليه إتباع طرق علمية في اختيار العينة، كما نص على ذلك معيار التدقيق الجزائري رقم 530 –السبر في التدقيق– ضمن الفقرة رقم 13 على أنه "يجب على المدقق أن يكون موضوعيا في اختيار العينة وأن يؤسس اختياراته على طريقة معينة" ومن بين هذه الطرق نذكر منها:

✓ **الإختيار الموجه للعينة:**

إن الاختيار الموجه للعينة يعني أن كل مفردة من مفردات العينة يتم إختيارها بناء على معيار حكمي من طرف مدقق الحسابات وبتوجيه خاص منه، ومنه توجد فرص متساوية لكل مفردات العينة عند سحبها، ومن المعايير الحكمية شائعة الاستخدام ما يلي:

- اختيار المفردات الأكثر عرضة لوجود انحرافات بها كحسابات المدينين التي مضى عليها وقت طويل دون تحصيل، والمشتريات والمبيعات التي تتم من خلال أطراف ذات الصلة، أو عمليات ذات مبالغ ضخمة غير عادية أو معقدة وغيرها؛
- اختيار المفردات التي تحتوي على الخصائص المختلفة للمجتمع، فمدقق الحسابات بإمكانه وصف الأنواع المختلفة للمفردات التي تمثل في مجموعها المجتمع ومنه تصميم عينة ممثلة عن طريق اختيار مفردة أو أكثر من كل نوع؛
- اختيار مفردات تمثل قيمة نقدية كبيرة في المجتمع، أي اختيار عينة من المفردات تغطي نسبة كبيرة من إجمالي القيمة النقدية للمجتمع.

✓ **إختيار العينة الطبقية:**

هي أسلوب للعينة الاحتمالية يتم من خلالها تقسيم المجتمع إلى فئات غير متداخلة وطبقات، وبعدها يتم اختيار عينة عشوائية بسيطة من كل طبقة، وتؤلف العينات المختارة من الطبقات المختلفة مع بعضها لتكوين عينة واحدة؛ مع الأخذ بعين الاعتبار الحيطة والحذر في ظل إمكانية تغير بعض الظروف كتغيرات في النظام المحاسبي أو موسمية الصناعة التي تنشط فيها المؤسسة[1].

[1] جوني دانييل، ترجمة : طارق عطية عبدالرحمن، محمد بن إبراهيم عقيل، **أساسيات اختيار العينة في البحوث العلمية(مبادئ توجيهية عملية لاختيار العينة البحثية)**، الرياض، مكتبة الملك فهد الوطنية، 2015، ص 190.

✓ **اختيار العينة الصدفية:**

تعتبر معاينة المصادفة تقنية من تقنيات العينات غير الإحصائية التي يستعين بها مدقق الحسابات بشكل خاص في سياق اختبار الرقابة الداخلية، إذ يستخدم مدقق الحسابات منهج منظم لتجنب التحيز والقدرة على التوقع.

2-5-3 المعاينة الإحصائية:

تعرف المعاينة الإحصائية في مجال تدقيق الحسابات على أنها تطبيق الإجراءات الخاصة لتدقيق الحسابات على أقل من 100 بالمئة من مفردات أرصدة الحسابات أو المحتوى الإعلامي للكشوف المالية، والتوصل إلى نتيجة يمكن تعميمها على المجتمع، أي المحتوى الإعلامي للكشوف المالية.

من خلال الاعتماد على الأساليب الرياضية والإحصائية في تحديد مجتمع وعينة الدراسة،[1] وقد اعتبرها معيار التدقيق الجزائري رقم 530 –السبر في التدقيق – على أنها وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما وتعميما على مفردات المجتمع، وتجدر الإشارة إلى أن استخدام أسلوب المعاينة يكون في التدقيق الاختياري غير التفصيلي.

2-5-4 شروط ومبادئ تطبيق المعاينة الإحصائية:

ترتكز المعاينة الإحصائية إلى عدة شروط وضوابط رياضية وإحصائية عكس أسلوب المعاينة الحكمية، ومن بين شروط تطبيق المعاينة الإحصائية في تدقيق الحسابات نجد ما يأتي: [2]

- استعمال المعاينة الإحصائية في حالة تكيفها مع أهداف التدقيق؛
- التعيين الأمثل لمجتمع الدراسة؛
- تفادي الاستنتاج والحكم بالمخاطرة والمجازفة فهي نتائج غير مؤكدة؛
- عدم اختيار مستوى عالي من الثقة؛
- يكون اختيار وحدات أو العناصر المكونة لعينة المجتمع عشوائيا؛
- الاعتماد على نظرية الاحتمالات في تقييم نتائج السبر؛
- قياس مخاطر أخذ العينة.

[1] karla m. johnstone , audrey a. gramling, larry e. rittenberg , **auditing a risk-based approach to conducting a quality audit,** n i n t h e d i t i o n, cengage learning, south-western, usa, 2014, p 322.

[2] أحمد قايد نورالدين، **التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، ط1، المملكة الأردنية الهاشمية، 2015، دار الجنان للنشر والتوزيع، ص74.

2-5-5 توقيت وظروف استخدام المعاينة الإحصائية

استنادا إلى أنواع التدقيق المحاسبي يمكن القول أن استخدام المعاينة الإحصائية أو السبر في التدقيق يناسب أكثر حالة استخدام التدقيق الاختباري غير الشامل؛ أما توقيت استخدامها فيمكن أن يلجأ إليها المدقق في مرحلة التخطيط ومرحلة جمع أدلة الإثبات وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

2-5-6 العوامل والإجراءات الواجب مراعاتها عند تطبيق المعاينة:

عند تطبيق المعاينة الإحصائية يتوجب على مدقق الحسابات مراعاة مجموعة من العوامل تتمثل فيما يأتي: [1]

- ✓ **تحديد هدف الاختيار**

يجب على مدقق الحسابات في هذه المرحلة تحديد الهدف من تطبيق واختيار أسلوب المعاينة والإجراءات المتعلقة بها، وكذا التأكد من أن ظروف المجتمع وخصائصه مناسب لإجراءات المعاينة وكذا اكتماله.

- ✓ **اختيار الطريقة**

بعد تحديد الهدف وكذا الإجراءات المتعلقة بها يتوجب على المدقق قبل البدء في عملية المعاينة اختيار الطريقة التي سوف يتبعها في المعاينة سواء العينة الإحصائية أو غير الإحصائية، ومن ثم تتبع الإجراءات المتعلقة بكل أسلوب والنتائج المتحصل عليها .

- ✓ **الطبقية وانتقاء القيمة المرجحة**

ويقصد بالطبقية: تقسيم المجتمع إلى طبقات أو مجتمعات أو فئات كل فئة لها خاصيات محددة لها وبالتالي تقليل التفاوت بين كل طبقة ومنه تقليص حجم العينة وتحسين كفاءة التدقيق بشكل عام.

أما القيمة المرجحة فهي عبارة عن تحديد وحدة المعاينة كالدينار مثلا، ويكمن الهدف من ذلك هو توجيه جهود التدقيق إلى بنود قيم أكبر لأن هناك فرصة أكبر لاختيارها.

- ✓ **حجم العينة:** يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط في حجم العينة حتى يمكن الحكم على أنها تمثل قاعدة أساسية لتعميم النتائج المتوصل إليها على المجتمع، أن يكون حجم العينة يقلل مخاطر أخذ العينات إلى مستوى مقبول، والتأكد بأن كل مفردة من مفردات العينة لها فرصة اختيارها[2].

---

[1] من:

- معيار التدقيق الجزائري رقم 530 –السبر في التدقيق–.
- لصنوصي حفيظة، **درجة الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري رقم (530) "السبر في التدقيق" في الجزائر (دراسة حالة عينة من مهني المحاسبة)**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، المجلد18، العدد28، 2022، ص688.

[2] Guide to Using ISAs in the Audits of Smalland MediumSized Entities volume 2—practical guidance fourth edition,2018, ifac, p 187.

✓ **وضع إجراءات التدقيق وتنفيذها:**

من خلال عمل المدقق في الاختبارات اللازمة للعناصر التي تم اختيارتها من فحص مستندات وغيرها إلى إجراءات التدقيق والهدف المنشود ويتم تنفيذ إجراءات التدقيق عن طريق اختبار كل عنصر من عناصر العينة وتحديد مدى مطابقتها للصفة محل الاختبار ثم تسجيل كافة الانحرافات التي وجدت بالعينة[1].

4 – إجراءات التعامل مع الانحرافات والاختلافات

قد يتوصل المدقق خلال أداء مهمته إلى اكتشاف انحرافات بين ما توقعه وما توصل إليها، لذا ووفقا لمعايير التدقيق الجزائرية يجب عليه أن يتحرى أسباب هذه الانحرافات، وإيجاد تفسيرات منطقية لها وكذا تقييم أثرها على إجراءات التدقيق القادمة، وبالتالي القيام بإجراءات إضافية تمكن المدقق من الحصول على أدلة كافية وملائمة.

7.5.2 استقراء نتائج السبر

في هذه المرحلة يتم تقييم النتائج المتحصل عليها والتأكد من أنها تشكل قاعدة معقولة لتأسيس الرأي حول المجتمع محل التدقيق، إذ لابد أن تكون هناك شروط حتى يمكن القول بأنها تشكل قاعدة معقولة، من بينها تجاوز الاختلالات المستقرئة.

8.5.2 أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية في التدقيق المحاسبي

تتمثل أهمية المعاينة الإحصائية بالنسبة للمدقق:[2]

1.8.5.2 نتيجة العينة موضوعية وحقيقية ويمكن الدفاع عنها

تزويد مدقق الحسابات بقاعدة معقولة تمكنه من الدفاع عن نتائجه التي توصل إليها أمام المستفيدين من رأيه و أمام القضاء إن دعت الضرورة، كون أن النتائج المتحصل عليها عن طريق المعاينة الإحصائية مبنية على قواعد ومبادئ إحصائية في تحديد حجم العينة وتفسير نتائجها، كما تعتمد على الاختيار الاحتمالي لمفردات العينة الأمر الذي يجعلها موضوعية وغير متحيزة.

---

[1] عويفات محمد العربي، زاوي عيسى، **تطبيق وتنفيذ إجراءات السبر في التدقيق الخاصة بالمعيار الجزائري رقم 530**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 03، العدد 2، جامعة الوادي، ديسمبر 2020، ص262.

[2] بولحبال فريد، **أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ،"2017-2018، ص 130 .

2.8.5.2 تقدير أخطاء المعاينة

يوفر استخدام المعاينة من قبل مدقق الحسابات إمكانية تقديم رأيه المعبر عنه في التقرير مقرونا بمقياس تقديري لخطر الاكتفاء بدراسة جزء من كامل المجتمع مما يعزز من موثوقية التقرير المقدم للأطراف ذات المصلحة.

3.8.5.2 تخفيض وقت وتكلفة عملية المراجعة

إن استنتاج معلومات مبينة على عينة ممثلة لمجتمع بطريقة علمية تؤدي إلى تخفيض الوقت والتكلفة مقارنة إذا تم دراسة المجتمع بشكل كلي ولهذا فإن الاعتماد على طريقة العينات في عملية التدقيق تساهم في جمع البيانات وتبويبها بأقل تكلفة وسرعة أكبر.

4.8.5.2 تقدير مسبق لحجم العينة على أساس موضوعي

يوفر المدخل الإحصائي الطرق الرياضية لتحديد حجم العينة الملائم لكل اختبار إستنادا إلى أسس موضوعية بما يتلاءم مع معايير وضوابط معينة، وتعكس هذه المعايير الشروط التي يتطلبها مدقق الحسابات والسمات التي يتصف بها المجتمع الخاضع للمعاينة الإحصائية.

5.8.5.2 إستنباط النتائج بطريقة دقيقة

يتطلب الفحص الشامل لقاعدة بيانات كبيرة الكثير من الوقت والتكلفة، مع إحتمال حدوث أخطاء خلال الفحص، وذلك بعكس الحال عند فحص عينة صغيرة يمكن تحديدها بعناية مصحوبة بمجموعة قليلة من الأشخاص المؤهلين مما يؤدي إلى موضوعية في النتائج.

6.2 استمرارية الاستغلال

قبل التطرق إلى تعريف فرضية استمرارية الاستغلال في مجال التدقيق المحاسبي وإجراءات جمع الأدلة الخاصة بها وفق نص معيار التدقيق الجزائري رقم 570–استمرارية الاستغلال–، يتوجب الإشارة إلى أن هذه الفرضية قد اعتبرها النظام المحاسبي المالي كمبدأ محاسبي أساسي في إعداد الكشوف المالية[1]. كما اعتبرتها معايير المحاسبة الدولية فرض من الفروض الأساسية لإعداد الكشوف المالية.

1.6.2 تعريف استمرارية الاستغلال

يمكن تعريف فرضية استمرارية الاستغلال على أنها النية في استمرار نشاط المؤسسة في المستقبل وعدم وجود الحاجة للتصفية أو تقليص لحجم التعاملات بشكل يؤثر على نشاطه[2].

---

[1] القانون رقم 07- 11 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 06.

[2] محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، ط2، عمان، الأردن، 2009، ص 13.

كما تعني أيضا استمرار المؤسسة لأجل غير محدود في المستقبل المنظور والتي يفترض وجودها عند إعداد الكشوف المالية، ما لم يتم الإشارة إلى ذلك صراحة أن الإدارة تنوي تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها[1].

2.6.2 أهمية تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال

يعد تطبيق هذه الفرضية وتدقيقها أمرا مهما نظرا لأهميتها لمختلف الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة، ومن بين ذلك نذكر ما يأتي:[2]

1.2.6.2 بالنسبة لإدارة المؤسسة:يعتبر تطبيق هذه الفرضية أمرا إلزاميا بالنسبة للإدارة كونها المسؤولة عن إعداد الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي أو المرجع المطبق، وبالتالي قيامها ببذل العناية المهنية اللازمة لتطبيقها يقلص من مسؤولياتها.

2.2.6.2 بالنسبة للمدقق: إذا تأكد المدقق من تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية يمكنه إعداد تقريره الخاص باستمرارية الاستغلال على درجة عالية من اليقين من مدى إمكانية استمرارية الشركة في نشاطها مستقبلا.

3.2.6.2 بالنسبة للأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة: نقصد بالأطراف ذات المصلحة هو كل من يتواجد داخل محيط الشركة أو خارجها وتربطه علاقة مباشرة أو غير مباشرة بها فتأكدهم بأن الشركة تنوي الاستمرار في نشاطها يمكنهم من إضفاء صبغة الثقة على تعاملاتهم؛ كما يمكن القول أن بروز هذه الفرضية على الكشوف المالية للشركة وكذا قرارات إدارة الشركة يعطي مكانة هامة للشركة ووزنا في القطاع الذي تنتمي إليه.

3.6.2 مسؤولية تقييم استمرارية استغلال الشركة

يتحمل كل من المدقق المحاسبي وإدارة المؤسسة مسؤوليات تخص عملية تقييم استمرارية الاستغلال للمؤسسة كما يأتي:

1.3.6.2 بالنسبة للشركة: تتحمل إدارة الشركة مسؤولية تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال كونها المسؤولة عن إعداد الكشوف المالية وضمنيا وفقا لما يفرضه النظام المحاسبي المالي؛ كما يقع على عاتقها

---

[1] خالد جمال الجعارات، **مدى ضلوع المدققين بفحص الاستمرارية استنادا إلى معايير التدقيق الدولية،اقتراح نماذج لفحص الاستمرارية**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي"التوجه نحو تطبيق معايير التدقيق الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الدول النامية"، جامعة باجي مختار، عنابة، 2019، ص03.

[2] بوميسة حنان، **دور ومسؤولية المدقق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم570**، مجلة ريحان للنشر العلمي تصدر عن مركز للدراسات والتطوير، العدد11، 2021، ص31.

مسؤولية تقييم قدرة المؤسسة على استمرارية استغلاله استنادا إلى مؤشرات مختلفة كحجم المؤسسة ودرجة تعقيد تعاملاته[1].

2.3.6.2 بالنسبة للمدقق: ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الصادر سنة 2011 والمتضمن لمعايير إعداد التقرير على إلزامية إصدار مدقق الحسابات لتقرير خاص حول مدى استمرارية الاستغلال للمؤسسة في المستقبل، وبالتالي يتوجب عليه جمع أدلة إثبات كافية وملائمة لتدعيم رأيه ودرجة يقينه على استمرارية استغلال المؤسسة مستقبلا من عدمها؛ في حين اعتبر معيار التدقيق الجزائري رقم 570 –استمرارية الاستغلال– أن مسؤولية مدقق الحسابات محدودة في حالة عدم ذكره لأية ملاحظة في هذا الصدد فهذا لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله[2].

كما أنه يقدر التقييم المنجز من طرف المؤسسة حول استمرارية الاستغلال؛ كما يتوجب على المدقق جمع العناصر الكافية المقنعة والملائمة بغية تحديد وتقدير فرضية استمرارية الاستغلال المحددة من طرف الإدارة واستنتاج عدم يقين معتبر أو لا في قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها مستقبلا، والتعبير برأي بالرفض في حالة اكتشاف أن فرضية استمرار الاستغلال التي تتبناها إدارة المؤسسة غير ملائمة.

4.6.2 إجراءات الحصول على أدلة الإثبات حول استمرارية الاستغلال

كما أشرنا سابقا بأن مسؤولية تطبيق وتقييم استمرارية الاستغلال للمؤسسة تقع على عاتق الإدارة أو القائمين على حوكمتها، وبالتالي ووفق معيار التدقيق الجزائري رقم 570- استمرارية الاستغلال- فيتوجب على المدقق القيام بتقدير التقييم المنجز من طرف إدارة المؤسسة من خلال عدة إجراءات نذكر منها: [3]

- يتوجب على المدقق أن يقيم هذا التقييم وكذا الإجراءات والأساليب التي اعتمدتها المؤسسة في إعداد هذا التقييم،
- التأكد على أن الإدارة أعدت هذا التقييم آخذة بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال؛
- تقدير السياسات المنتهجة من طرف الإدارة لمواجهة المشاكل المحددة في تقييمها؛ وفي حالة عدم وجود التقييم من طرف المؤسسة لابد من مناقشة الأمر مع إدارة المؤسسة أو القائمين على حوكمتها وكذا المطالبة بتصريحات كتابية من قبل الإدارة عن كافة المسائل التي يراها المدقق تشكل تهديدا أو

[1] معيار التدقيق الجزائري رقم 210- الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق-

[2] معيار التدقيق الجزائري رقم 570 – **استمرارية الاستغلال**- الفقرة رقم 7، ص 4

[3] Revue Algérienne d'Audit et de comptabilité, 8ème assises nationales du cac ; revue périodique n°12, El oued, Mars 2020, P 15.

درجة منخفضة من عدم اليقين في استمرارية استغلال المؤسسة، ودراسة مدى تأثير ذلك على تقريره النهائي.

5.6.2 المؤشرات أو العوامل التي يمكن الاعتماد عليها في تقييم استمرارية الاستغلال:

هناك عدة مؤشرات يمكن لمدقق الحسابات الاعتماد عليها في تقييم استمرارية الاستغلال تتمثل في، المؤشرات المالية، التشغيلية، العوامل الأخرى غير المالية وغير التشغيلية[1].

1.5.6.2 المؤشرات المالية:

توجد عدة مؤشرات مالية يمكن لمدقق الحسابات الاعتماد عليها نذكر منها:

- قياس نسبة الاستقلالية المالية فكلما كانت النسبة كبيرة دل ذلك على أن المؤسسة تعتمد بصفة أكبر لا على أموالها الخاصة؛
- القدرة أو عدم القدرة على تسديد الديون في تاريخ استحقاقها أو استبدال تاريخ الاستحقاق؛
- وجود مؤشرات تدل على سحب الدعم المالي سواء كانوا من المساهمين أو البنوك؛
- تحقيق نتائج خسارة متتالية؛
- دراسة سياسة توزيع الأرباح المنتهجة من طرف إدارة المؤسسة؛
- تحديد القدرة من عدمها في تسديد الالتزامات الجبائية والشبه جبائية؛
- دراسة مدى قدرة المؤسسة في الحصول على ممولين جدد.

2.5.6.2 العوامل التشغيلية:

تتعلق العوامل التشغيلية بالأمور غير المالية للمؤسسة وعلى سبيل المثال نذكر:

- **التغيير في الهيكل التنظيمي بصفة متكررة:** يعبر التغير المستمر في الهيكل التنظيمي للمؤسسة عن عدم الاستقرار ما من شأنه أن يؤثر على القرارات الصادرة وكذا تنفيذها.
- **نية الإدارة في تصفية الشركة:** يتوجب على القائمين على حوكمة المؤسسة على تحديد نيتهم في إبقاء المؤسسة قيد التشغيل أو تصفيتها؛ إذا برزت نية تصفية المؤسسة فهذا دليل على عدم قدرة استمرارية المؤسسة استغلالها.
- **تسريح الإطارات الهامة في المؤسسة:** يعد تسريح الإطارات الرئيسية في المؤسسة مؤشرا على عدم الرضا أو ضعف إدارة الموارد البشرية في تسيير المستخدمين، أو وجود منافسين آخرين يستقطبون هذه الإطارات، أو أن المؤسسة غير قادرة على تحمل التكاليف الخاصة بهذه الإطارات.

[1] أحمد قايد نورالدين، مرجع سبق ذكره، ص 39 .

- **فقدان عملاء أو موردين أساسيين:** يؤدي فقدان عملاء أساسيين في المؤسسة إلى عدم قدرة المؤسسة في تصريف منتجاتها مما يؤثر على سياستها الإنتاجية بشكل كبير، وفقدان موردين أساسيين يؤدي إلى عدم القدرة على الحصول على المواد الأولية مما يؤثر على سياستها الإنتاجية.
- **العجز في تسيير المخزون:** يؤدي العجز في تسيير المخزون إلى تحمل تكاليف إضافية كالمحافظة عليه أو التأمين ...الخ، وبالتالي تأثير هذه التكاليف على أرباح المؤسسة.

3.5.6.2 العوامل الأخرى:

تتمثل العوامل الأخرى في تلك العوامل غير المالية والتشغيلية وعلى سبيل المثال نذكر منها:

عدد القضايا والمنازعات: ارتفاع عدد القضايا والمنازعات دليل على وجود سوء التسيير أو عدم التأهيل العلمي والعملي المناسبين للتسيير مما سيؤثر حتما على استمرارية نشاط المؤسسة.

الالتزامات القانونية: قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات القانونية من عدمها يشكل تأثيرا على استمرارية نشاطها.

التأثيرات الخارجية: كالتغير في سياسة الحكومة أو القوانين والتشريعات تؤثر سلبا على المؤسسة كقرار منع استيراد مادة أولية معينة.

7.2 التصريحات الكتابية:

تعتبر التصريحات الكتابية أحد العناصر المقنعة التي نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم 580 –التصريحات الكتابية–، والتي لا يمكن للمدقق الاستغناء عنها في تنفيذ المهمة المسندة إليه، سنتطرق إلى هذا الدليل من خلال تعريف التصريحات الكتابية، أهمية التصريحات الكتابية، إجراءات تنفيذ وتقييم التصريحات الكتابية.

1.7.2 تعريف التصريحات الكتابية

تعرف التصريحات بعدة مسميات كالتوضيحات أو الإقرارات أو الشهادات وهي كل المعلومات الضرورية التي يحتاجها المدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية، والتي يتحصل عليها من طرف إدارة المؤسسة محل التدقيق إذ تعتبر كعنصر إثبات مهم في عملية التدقيق[1].

كما تعرف أيضا على أنها عبارة عن شروحات وتفسيرات تقدمها الإدارة أو القائمين على حوكمتها بطلب من المدقق تأيد فيها ما ورد بالسجلات والكشوف المالية[2].

[1] معيار التدقيق الجزائري رقم 580 التصريحات الكتابية الفقرة رقم 03 ص 02.

[2] خالد أمين عبدالله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، ط5، 2010 ، ص127.

2.7.2 أهمية التصريحات الكتابية:

تتمثل أهمية التصريحات الكتابية فيما يأتي:[1]

- توفير عنصر مقنع للمدقق؛
- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف إدارة المؤسسة أو القائمين على حوكمتها دليل على قيام هذه الأخيرة بمسؤولياتها؛
- تعزيز الثقة في العناصر المقنعة المجمعة بأساليب أخرى؛
- قد تتضمن التصريحات الكتابية معلومات ضمنية تفيد المدقق في جمع أدلة إثبات أخرى.

3.7.2 إجراءات تنفيذ التصريحات الكتابية:

يستند تصميم وطلب التصريحات الكتابية إلى شروط لتعزيز العنصر المجمع عن طريق هذا الإجراء، ومن بين هذه الشروط نجد:

- يتعين على مدقق الحسابات تحديد الشخص القائم بالتصريحات الكتابية ممن هم على دراية تامة بإعداد الكشوف المالية للمؤسسة محل التدقيق؛
- طلب المدقق من إدارة المؤسسة بالتأكيد على تحمل المسؤولية التامة في إعداد الكشوف المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي وفقا لما نصت عليه رسالة مهمة التدقيق؛
- تتخذ التصريحات الكتابية شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المدقق.

4.7.2 تقييم التصريحات الكتابية:

في حالة حصول المدقق أو عدم الحصول على التصريحات الكتابية التي طلبها يتوجب عليه قبل اعتمادها كعنصر مقنع أن يقوم بتقييمها، وعلى سبيل الذكر:[2]

- في حالة تشكيك المدقق في مدى صحة الردود المقدمة من طرف الإدارة عن طريق التصريحات الكتابية وأنها غير ملائمة يتوجب عليه تحديد تأثير هذا التشكيك على مصداقية التصريحات المجمعة وعلى باقي العناصر على العموم؛
- دراسة مدى توافق التصريحات الكتابية مع العناصر المقنعة الأخرى لتحديد التناقضات الممكنة؛
- تحديد مدى موثوقية التصريحات المقدمة له ودراسة تأثير ذلك على رأيه الفني؛

[1] Robyn Moroney, Fiona Campbell, Jane Hamilton **, Auditing :A Practical Approach**, 3rd EDITION, John Wiley & Sons Australia, Ltd, 2017,P 163

[2] معيار التدقيق الجزائري رقم 580- التصريحات الكتابية-.

- في حالة عدم الرد من طرف الإدارة على طلبات المدقق فيما يخص التصريحات الكتابية يتوجب مناقشة الأمر مع إدارة المؤسسة حول المسألة؛
- تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على كافة العناصر المقنعة المجمعة في حالة عدم الرد على طلبات المدقق وفي هذا الإطار يتوجب تذكيرها برسالة مهمة التدقيق وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 210- الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق-.

8.2 التقديرات المحاسبية

نظرا لأهمية التقديرات المحاسبية في مجال تدقيق الحسابات فقد أصدر المجلس الوطني تحت إشراف وزارة المالية معيار خاص بهذا الشأن وهو المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها؛ سنتطرق من خلال هذا العنصر إلى ماهية التقديرات المحاسبية، مسؤولية المدقق اتجاه التقديرات المحاسبية، إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية.

1.8.2 تعريف التقديرات المحاسبية:

يطلق مصطلح التقديرات المحاسبية في حالة عدم التمكن من قياس رصيد من الأرصدة بصفة دقيقة، فيصبح هذا الرصيد مقدرا فقط؛ حيث يتمثل الهدف من تقييم تقدير هذا الرصيد هو التنبؤ بنتيجة معاملة ما أو أكثر أو بالظروف التي دفعت إلى التقدير.[1] ويزداد احتمال اللجوء لهذه الممارسات في ظل النظام المحاسبي المالي نظرا لتفضيله تقييم بعض الأحداث والبنود بناء على جوهرها أو قيمتها العادلة أو قيمة منفعتها التي تقوم على تقديرات شخصية كتقدير قيمة التثبيتات، تصنيف الأصول المالية، مؤونة الأخطار و الأعباء مزايا نهاية الخدمة، رسملة مصاريف البحث و التطوير تصنيف عقود الإيجار، الاعتراف بإيرادات العقود طويلة الأجل، تسجيل المصاريف اللاحقة[2].

2.8.2 مسؤولية مدقق الحسابات فيما يخص التقديرات المحاسبية:

تقع على عاتق مدقق الحسابات فيما يتعلق بتدقيق التقديرات المحاسبية مسؤولية جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة للتحقق من أن التقديرات الواردة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة تتصف بالمعقولية وفقا للنظام المحاسبي المالي[3].

---

[1] rick Hayes, Hans gortemaker and Philip Wallage, **PrinciPles of Auditing An introduction to international standards on Auditing**, Pearson education limited, United Kingdom, third edition published, 2014, p 378.

[2] عادل بولجنيب والطيب لحيلح، **أثر التقديرات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي على إدارة النتيجة- دراسة تحليلية-**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية 2019 جامعة أم البواقي، ديسمبر 04، العدد06، ص307.

[3] معيار التدقيق الجزائري رقم 540- التقديرات المحاسبية-

3.8.2 إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية:

يتعين على مدقق الحسابات القيام بمجموعة من الإجراءات للتحقق من مدى معقولية التقديرات المحاسبية المدرجة في الكشوف المالية من خلال : [1]

1.3.8.2 تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة:

وذلك عن طريق:

- معرفة المدقق بما نص عليه المرجع المحاسبي المطبق – النظام المحاسبي المالي–حول التقديرات المحاسبية؛ وكذا معرفة الكيفية التي تتعامل بها المؤسسة مع التقديرات المحاسبية من خلال التعرف على الأحداث التي دفعتها للقيام بالتقديرات المحاسبية وكذا الاستفسار عن كل أمر يراه المدقق مهما فيما يخص التقديرات المحاسبية؛
- تدقيق المبلغ أو المبالغ المحققة للتقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية السابقة أو إذا اقتضى الأمر مراجعتها في الفترات اللاحقة؛
- التحلي بروح النقد في تحديد الظروف والأحداث التي أدت بالمؤسسة للقيام بالتقديرات المحاسبية وتحديد امتدادات إجراءات التدقيق التكميلية؛

2.3.8.2 تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة:

يتم تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة من خلال تحديد درجة اليقين حول تقييم التقديرات المحاسبية و الأهمية المعطاة للحكم وكذا مرونة التقدير المحاسبي مع التغييرات في الفرضيات؛ الاعتماد على تقنيات محددة بصفة موضوعية ومعترف بها في تحديد حالة عدم اليقين كذا الاعتماد على مصادر العناصر المقنعة من المصادر الخارجية؛ الاعتماد على الحكم المهني في تحديد مدى درجة اليقين وتقييمها إذا كانت تؤدي إلى مخاطر كبيرة أم لا.

3.3.8.2 الردود على المخاطر التي قيمت للاختلالات المعتبرة

اعتمادا على ما سبق ذكره يمكن للمدقق الوصول إلى نتيجة فيما يخص تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي الخاصة بالتقديرات المحاسبية بشكل صحيح؛ وتحديد إذا ما كانت الطرق المتبعة في التقديرات المحاسبية مناسبة وقد تم اعتمادها بشكل مستمر في الفترات السابقة في ظل ظروف تستدعي ذلك

[1] قوادري محمد، **إشكالية تدقيق التقديرات المحاسبية باستخدام القيمة العادلة دراسة حالة البيئة المحاسبية الجزائرية**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة، 2020، عدد 02 ، ص 374.

التأكد من كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية والمعطيات التي استندت إليها من خلال اتباع مجموعة من الإرشادات[1].

4.3.8.2 مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة:

يتوجب على مدقق الحسابات إعادة النظر في أحكام وقرارات المؤسسة المتخذة بشأن التقديرات المحاسبية قصد رصد مؤشرات التحيز المحتملة والمقدمة من طرفها.

في إطار تدقيق التقديرات المحاسبية كما تطرقنا سابقا يمكن للمدقق المحاسبي الاعتماد على التصريحات الكتابية كما نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم 580- التصريحات الكتابية – للحصول على أدلة تثبت فيها الإدارة أن الفرضيات الهامة التي وضعتها عند قيامها بالتقديرات المحاسبية معقولة. وتوثيق كل ما تحصل عليه.

9.2 تدقيق القضايا والمنازعات:

أصدرت الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر معيارا خاصا بالعناصر المقنعة – اعتبارات خاصة- وقد حددت في هذا المعيار الاعتبارات التي يتوجب على مدقق الحسابات تدقيقها وتتمثل في المخزونات، القضايا والمنازعات.

1.9.2 المخزونات:

تتمثل المخزونات في البضائع الموجهة للبيع في حالة مؤسسة تجارية وقد تكون مواد أولية أو منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة في حالة مؤسسة إنتاجية.

1.1.9.2 مسؤولية المدقق فيما يخص تدقيق المخزونات:

يقع على عاتق المدقق المحاسبي مسؤولية التأكد من المخزونات مثل ما تبينه الكشوف المالية محل التدقيق من خلال: [2]

- التأكد من الوجود المادي للمخزونات من حيث العدد والحالة من خلال إتباع أسلوب الجرد المادي؛
- في حالة جرد المخزونات قبل تاريخ إقفال الحسابات يتوجب على المدقق إضافة إجراءات تدقيق أخرى عند تاريخ إقفال الحسابات للتأكد من أن التغييرات في المخزونات بين تاريخ التعداد والإقفال قد تم تسجيلها بصفة صحيحة؛

[1] معيار التدقيق الجزائري رقم 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها "، ص (06-07).

[2] معيار التدقيق الجزائري رقم 501 "العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة-"، ص 03

- إذا كانت المخزونات الخاضعة لرقابة ومراجعة الغير ذات دلالة بالنظر إلى الكشوف المالية يتوجب على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة فيما يتعلق بوجود هذه المخزونات من خلال الاعتماد على التأكيدات الخارجية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 505.

2.9.2 القضايا والمنازعات:

تتمثل القضايا والمنازعات في الخلافات القائمة بين الشركة والأطراف ذات المصلحة معها كمصلحة الضرائب، العمال، الموردين، الزبائن، البنك...الخ؛ أو قد تكون مع أطراف أخرى كالاختلافات التي تكون بين الشركة والشركات الأخرى المنافسة لها في نفس القطاع.

1.2.9.2 مسؤولية مدقق الحسابات فيما بخص القضايا والمنازعات:

يقع على عاتق مدقق الحسابات مجموعة من الإجراءات يتوجب تنفيذها فيما يتعلق بتدقيق القضايا والمنازعات، تتمثل فيما يأتي: [1]

- جمع الأدلة الكافية والملائمة من خلال الاعتماد على أسلوب التصريحات الكتابية أو التفسيرات من المستشار القانوني الداخلي للمؤسسة، وفي حالة عدم وجوده يتوجب مناقشة الأمر مع الإدارة حول الأمور القانونية للمؤسسة وكذا مراجعة المصاريف القضائية فهي مؤشر على وجود القضايا والمنازعات من عدمها؛
- في حالة التوصل إلى وجود قضايا ومنازعات يجب التواصل مع المستشار القانوني الخارجي للمؤسسة إن وجد بعد إعلام الإدارة بهذا الشأن، وفي حالة منعه من طرف الإدارة يجب دراسة مدى تأثير ذلك على رأيه في التقرير.

10.2 الجرد الفعلي و إعادة التشغيل:

1.10.2 الجرد الفعلي

يستخدم الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة كالمعدات، المباني، الأراضي ...الخ، حسب ما توضحه الكشوف المالية للشركة، وكذا التأكد من ملكيتها للمؤسسة محل التدقيق؛ وينظر إلى الجرد الفعلي على أنه أحد أنواع الأدلة الموثوق بها إذ يتم من قبل المدقق شخصيا وفي بعض الأحيان أحد أعضاء فريق التدقيق أو خبير الجرد إذا استدعى الأمر ذلك.[2] كما يمكن الإشارة أن عملية الجرد الفعلي تكون وفق إجراءات محددة وبالاتفاق مع المؤسسة محل التدقيق.

---

[1] معيار التدقيق الجزائري رقم 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة"، ص 04.

[2] محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة الأصول العلمية والممارسة العملية في ظل التطورات الدولية والمحلي**، كلية التجارة –دراسات في المراجعة ، جامعة عين شمس، مصر، 2022، ص 121.

2.10.2 إعادة التشغيل:

يقصد به أيضا إعادة الحساب، ويتم عن طريق التدقيق في صحة المجاميع الرأسية والأفقية وكذا عملية نقل المجاميع من صفحة إلى أخرى أو ترحيلها في اليوميات إلى دفتر الأستاذ وكذا التدقيق في العمليات الحسابية في الكشوف المالية، إذ يسعى المدقق المحاسبي من خلال إعادة التشغيل إلى التأكد من مدى صحة العمليات الحسابية وخلوها من الأخطاء و أن التوازن بين المجاميع حقيقي وليس صوري[1].

3.10.2 الملاحظة

تتضمن الملاحظة قيام المدقق المحاسبي بالملاحظة العينية لكيفية القيام بتنفيذ الإجراءات من قبل العاملين داخل المؤسسة، إلا أنه ما يعيب عن هذه التقنية هو قيام الأفراد بتنفيذ الإجراءات بصفة دقيقة جدا بحضور المدقق كونهم يعلمون أنهم تحت الملاحظة[2].

[1] خالد أمين عبدالله ، مرجع سبق ذكره؛ ص 134

[2] Robyn Moroney, .op.cit ,P 277

المبحث الثالث: موضع أدلة الإثبات وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية ضمن مراحل عملية التدقيق.

تطرقنا سابقا إلى ماهية أدلة الإثبات وإجراءات الحصول عليها وفق معايير التدقيق الجزائرية، وتكملة لما سبق سندرس في هذا الجزء موضع أدلة الإثبات التي تنص عليها معايير التدقيق الجزائرية ضمن مراحل عملية التدقيق، كون أن مدقق الحسابات يتبع منهجية أو مسار تدقيق محدد كما تناولنا ذلك في الفصل الأول من هذه الدراسة؛ لذا سنتطرق إلى موضع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية ضمن مرحلة التخطيط؛ ضمن مرحلة التنفيذ؛ ضمن مرحلة إعداد التقرير.

1.3 موضع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية ضمن مرحلة التخطيط

تتضمن مرحلة التخطيط لتدقيق الحسابات كما تطرقنا إليها في الفصل الأول من هذه الدراسة عدة مراحل وخطوات يتوجب على مدقق الحسابات تتبعها للوصول إلى تحديد الخطة العامة الإستراتيجية لعملية التدقيق؛ ولضمان مدى جودة هذه الخطة أو كمقياس يمكن الاعتماد عليه في الحكم على أن هذه الخطة ملائمة ومناسبة لتدقيق الكشوف المالية المطروحة أمامه يستلزم القيام بعدة إجراءات خاصة بما يتعلق بجمع أدلة الإثبات التي تعد عناصر مقنعة عامة للمدقق من جهة وعناصر مقنعة مرحلية لتنفيذ الإجراءات الأولية من جهة أخرى.

يمكن إبراز موضع معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات ضمن **خطوة الأعمال الأولية لتخطيط عملية التدقيق** من خلال النقاط التالية:

1.1.3 الحصول على معلومات عن العميل

في هذه المرحلة يمكن الاستعانة بالتأكيدات الخارجية كما نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم 505 التأكيدات الخارجية والتي يمكن أن يستخدمها المدقق في الحصول على معلومات خارجية عن المؤسسة محل التدقيق، فهي تساهم في اتخاذ قرار التعامل مع العميل الجديد؛ وكذا الحصول على المعلومات من الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة محل التدقيق، كما يمكن أن تساهم في ضمان أمانة ونزاهة إدارة المؤسسة محل التدقيق؛

كما يمكن الاعتماد على التصريحات الكتابية وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 580- التصريحات الكتابية- والتي يستخدمها المدقق لطلب معلومات من العميل أو من الغير على شكل توضيحات وشهادات يسمح بضمان موثوقية المعلومات العامة للمؤسسة.

2.1.3 الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل

في هذا الشأن يمكن الاعتماد على معيار التدقيق الجزائري الخاص بأدلة الإثبات رقم 501 العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة– للحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل خاصة فيما يتعلق بالقضايا والمنازعات؛ كما يمكن المراجعة الفعلية للمستندات وكافة الوثائق القانونية الداخلية للحصول على المعلومات القانونية.

3.1.3 أداء الإجراءات التحليلية الأولية

لأداء الإجراءات التحليلية الأولية يمكن الاعتماد على معيار التدقيق الجزائري رقم 520 –الإجراءات التحليلية– فقد نص المعيار على أنه يمكن لمدقق الحسابات القيام بالإجراءات التحليلية الأولية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق بأنواعها الثلاث غير الكمية كالاطلاع على دفاتر المؤسسة محل التدقيق والاتصال بالمدقق السابق ...الخ، أما الكمية البسيطة مثل إجراء تحليل النسب والمقارنات التي تطبق في بداية تدقيق الحسابات والتي تساعد المدقق في تحديد المخاطر المحتملة للتدقيق كما تسمح بالتحديد المسبق لمواطن المخاطر الجوهرية وتوجيه الخطة العامة للتدقيق.

4.1.3 وضع حدود الأهمية النسبية وتقدير خطر المراجعة الممكن قبوله

تمثل الأهمية النسبية عن مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، في هذا الإطار يمكن اللجوء إلى تقنيات التي نص عليها معيار التدقيق الجزائري الخاص بأدلة الإثبات رقم 530– السبر في التدقيق –من خلال تطبيق السبر الأولي ضمن مرحلة التخطيط حيث يساهم في تحديد الإجراءات الأخرى لجمع أدلة الإثبات.

5.1.3 فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر المراقبة

على مدقق الحسابات أن يدرك مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة كما تستوجب أحكام مهمة التدقيق وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 210 –الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق – ضرورة وضع الشركة لنظام رقابة داخلي فعال، فكلما كان نظام الرقابة أكثر فعالية كلما كانت درجة الموثوقية في الأدلة المجمعة أكبر والعكس؛ ولفهم نظام الرقابة الداخلية وتقييمه يمكن اللجوء إلى الإجراءات التحليلية وفق ما نص معيار التدقيق الجزائري رقم 520– الإجراءات التحليلية– فيما يخص أسلوب الاستفسارات؛ وكذا الاعتماد على التصريحات الكتابية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 580 –التصريحات الكتابية– وهذا في إطار تأكيد أحكام مهمة التدقيق.

2.3 موضع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية ضمن مرحلة التنفيذ

كما تطرقنا سابقا من هذه الدراسة إلى أن مرحلة تنفيذ عملية التدقيق هي المرحلة الثانية من العملية وتتم عبر مجموعة من الخطوات المتمثلة أساسا في خطوة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، خطوة فحص الحسابات، والخطوة الأخيرة وهي الانتهاء من عملية التنفيذ؛ فيما يلي سنبرز موضع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات ضمن هذه الخطوات.

1.2.3 فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يقع على عاتق مدقق الحسابات تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى فعاليته كون ذلك يحدد إجراءات التدقيق الأخرى، وفي هذا الإطار قدمت معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات مجموعة من الأساليب والإجراءات التي تمكن المدقق من تحقيق هذا الفحص؛ في هذا الشأن يمكن أن يلجأ المدقق إلى معيار التدقيق الجزائري رقم 520 –الإجراءات التحليلية– كونها تسمح بتحديد نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية كالاعتماد على الاستفسارات مثلا؛

الاعتماد على النتائج المتحصل عليها من خلال التأكيدات الخارجية وفق نص المعيار رقم 505 التأكيدات الخارجية، فالمعلومات المتحصل عليها من الغير بطلب من المدقق يمكن أن تقدم نظرة عامة حول نظام الرقابة الداخلية؛

كما يمكن اللجوء إلى معيار التصريحات الكتابية وفق نص المعيار رقم 580 التصريحات الكتابية فهي تضمن أن المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة كاملة وذات مصداقية؛ كما تسمح أيضا المؤشرات التي قدمها معيار التدقيق الجزائري رقم 570 –استمرارية الاستغلال– من تحديد ما إذا كان هناك تهديد حول استمرار نشاط المؤسسة مستقبلا؛ كما تؤدي أيضا الملاحظة المادية إلى ضمان مدى فعالية الإجراءات نظام الرقابة الداخلية.

2.2.3 خطوة فحص الحسابات والأرصدة

تعد خطوة فحص الحسابات والأرصدة مهمة في تنفيذ عملية التدقيق بعد تحديد فعالية نظام الرقابة الداخلية، ويمكن إبراز موضع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات والتي يمكن للمدقق الاستعانة بها في هذه المرحلة وفق ما يأتي:

- تدقيق الأرصدة الافتتاحية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 510–تدقيق الأرصدة الافتتاحية–، حيث يمكن أن تساهم في ضمان أن الكشوف المالية السابقة لا تحتوى على اختلالات هامة؛ كما يمكن أن تبين أن مبدأ الثبات في إعداد الكشوف المالية مطبق أم لا؛ وضمان أن أي تغيير في الأرصدة الافتتاحية قد تم معالجته وفق المرجع المحاسبي المطبق وبصفة سليمة؛

- يمكن الاعتماد على معيار التدقيق الجزائري رقم 520– الإجراءات التحليلية– في تحديد التناسق والانسجام بين المعلومات المالية التي توضحها أرصدة الحسابات مع معلومات غير المالية؛ كما يمكن أن تقلص الحجم الكبير من البيانات في مؤشرات يمكن قياسها؛
- الاعتماد على التأكيدات الخارجية وفق ما نص معيار التدقيق الجزائري رقم 505– التأكيدات الخارجية– في فحص الحسابات والأرصدة من خلال مساهمتها في تعزيز جودة العناصر المقنعة المجمعة بطرق أخرى، وتدعيم العناصر المقنعة المجمعة من الأطراف الداخلية للشركة؛
- استخدام أسلوب السبر–المعاينة– في التدقيق وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 530– السبر في التدقيق– لتحديد قاعدة معقولة لتقليص حجم الأرصدة المراد دراستها في حالة استخدام التدقيق الاختياري؛ وتحديد إجراءات التدقيق الأخرى التي يمكن أن تساهم في جمع أدلة الإثبات؛
- استخدام الفحص المادي أو الجرد الفعلي كأداة للتأكد من الأصول المادية وتأكيدها مع أرصدة حسابات الوارد في الكشوف المالية.
- الاعتماد على معيار التدقيق الجزائري رقم 540– التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بذلك– كونها تساهم في مقارنة التقديرات التي قامت بها المؤسسة في السنوات الماضية مقارنة بالسنة الحالية.

3.2.3 الانتهاء من مرحلة التنفيذ

تعد هذه الخطوة الأخيرة في مرحلة عملية التنفيذ، نحاول من خلال هذه الخطوة إبراز موضع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية فيما يأتي:

- الاعتماد على الإجراءات التحليلية وفق ما نص عليه معيار التدقيق الجزائري رقم 520– الإجراءات التحليلية – كونها تسمح بالمراقبة والتأكد من مدى انسجام الحسابات فيما بينها؛ وتحديد تقييم المخاطر وتكوين قاعدة عامة حول توافق الكشوف المالية مع المعرفة المسبقة للشركة محل التدقيق والتي تم تحديدها في مرحلة التخطيط؛
- الاعتماد على معيار التدقيق الجزائري رقم 540– التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بذلك – كونها تساهم في توقع نتيجة عملية أو عدة عمليات؛
- الاعتماد على معيار التأكيدات الخارجية وفق نص المعيار التدقيق الجزائري رقم 505 ففي حالة عدم السماح المؤسسة للمدقق بإرسال التأكيدات الخارجية في هذه المرحلة يقيم مدى إمكانية تأثير ذلك على رأيه في التقرير الذي سيقدمه؛

- كما يمكن الاعتماد على معيار رقم 580 التصريحات الكتابية وذلك بطلب المدقق من الإدارة معلومات يراها ضرورية في هذه المرحلة.

3.3 موضع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية ضمن مرحلة إعداد التقرير

تعد مرحلة إعداد التقرير المرحلة الأخيرة من منهجية التدقيق من خلالها يتم تحديد المدقق لنوع الرأي الذي سيصدره، ومحتوى تقريره؛ سنتطرق إلى موضع معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات ضمن مرحلة إعداد التقرير من خلال توضيح المواطن التي يمكن للمدقق أن يلجأ إلى معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات لإعداد التقارير التي نصت عليها المعايير المحددة لمحتوى التقرير الصادرة ضمن القرار رقم 30 الصادر في 24 جوان 2013 إذ يتوجب على مدقق الحسابات إصدار مجموعة من التقارير الخاصة ضمن التقرير العام للتدقيق كما يأتي:

- **التقرير عن الرأي حول الكشوف المالية:** ينص هذا التقرير على رأي المدقق مهما كان نوعه حول أداء مهمته وإرسالها إلى الجمعية العامة، وأنه قد أدى مهمته وفقا لمعايير التدقيق المهنية وأنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تحتوى على اختلالات معتبرة، فهنا نلاحظ أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمدقق من جهة تشكل له أداة حماية وتبيان المسؤولية على أنه أدى المهمة المسندة إليه على أكمل وجه، ومن جهة دليل يقدمه إذا تم طلب ذلك من طرف الجمعية العامة العادية.

كما أن النتائج المتحصل عليها وفق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات تمكن من تقديم رأي معلل في التقرير سواء في حالة الرفض في إبداء الرأي أو تحفظات أو الرأي بدون تحفظات.

- **تقرير حول الحسابات المدمجة:** في حالة تدقيق المجمعات فمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات بمختلف إجراءاتها تساهم في الوصول إلى قاعدة معقولة يمكن أن يبني عليها المدقق رأيه في ما يخص الكشوف المالية المجمعة.
- **تقرير حول الاتفاقيات المنظمة:** لإعداد هذا التقرير يمكن اللجوء إلى معيار 210 –الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق– وذلك بتذكير الإدارة أو القائمين على حوكمتها بطبيعة المعلومات التي يتعين على الإدارة تقديمها له، وللقيام بذلك يمكن الاعتماد على معيار التصريحات الكتابية رقم 580 من أجل طلب معلومات من طرف إدارة المؤسسة حول وجود هذه الاتفاقيات من عدمها وفق نص رسالة مهمة التدقيق التي تستوجب إعلام الإدارة للمدقق بكافة المعلومات
- **تقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات:** يقع على عاتق إدارة المؤسسة مسؤولية إعداد وتسليم الكشف مفصل على التعويضات المدفوعة لخمس أو عشرة أشخاص الأعلى أجرا للمدقق.

في حين يتأكد المدقق من أن المبلغ المفصل للتعويضات مطابق مع المعلومات المتحصل عليها والتي دقق فيها سابقا، وهنا يمكن الاستعانة بمعيار التدقيق الجزائري رقم 520 الذي يوضح كيفية القيام بأسلوب المقارنات.

- **تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:** تقع على عاتق مدقق الحسابات مسؤولية فحص جميع الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين في المؤسسة في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية، ويتم ذلك من خلال تقديم معلومات من طرف إدارة المؤسسة حول هذه الامتيازات وهذا في إطار تطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 580 – التصريحات الكتابية–.
- **تقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية:** يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة التي تعتبر مدققة في تقرير خاص نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة.
- **تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:** يمكن إعداد هذا التقرير استنادا إلى الأدلة المقنعة المجمعة التي تم تنفيذها خلال المراحل السابقة في مرحلة التخطيط وكذا مرحلة التنفيذ من خلال قيامه بأداء إجراءات جمع أدلة الإثبات في هاتين المرحلتين، ونشير أن معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات قدمت مجموعة من الإجراءات التي يمكن من خلالها معرفة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق.
- **تقرير حول استمرارية الاستغلال:** لإعداد هذا التقرير يمكن الاستعانة بمعيار التدقيق الجزائري رقم 570 –استمرارية الاستغلال– والذي قدم مجموعة من المؤشرات التي يمكن للمدقق الاعتماد عليها لتحديد ما إذا كانت هناك تهديدات تمس استمرارية نشاط المؤسسة مستقبلا.
- **التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان:** تقع تحت مسؤولية محافظ الحسابات فحص احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة باسهم الضمان التي يجب أن يحوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، وبالتالي يستعين هنا المحافظ على أسلوب الملاحظة لاستخراج المخالفات الممكنة.
- **تقرير يتعلق برفع رأس المال:** يقع على عاتق مدقق الحسابات مسؤولية التأكد من المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رأس المال تشمل المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح، أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب، وكيفيات تحديد سعر الإصدار. ولإعداد محتوى هذا التقرير يستند المدقق أساسا إلى مراجعة المستندات الداخلية للمؤسسة من محاضر وتقارير الإدارة أو القائمين على حوكمتها.

- **تقرير يتعلق بخفض رأس المال:** يعد محافظ الحسابات هذا التقرير بدراسة إذا ما كانت أسباب وشروط خفض رأس المال المقرر تستند إلى ما تنص عليه القوانين السارية المفعول.
- **تقرير يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:** تقع على عاتق مسؤولية محافظ الحسابات التحقق بأن المعلومات الضرورية والكافية التي تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة حول إصدار قيم منقولة أخرى تستند إلى أسس قانونية ومبررة.
- **تقرير يتعلق بتوزيع التسبيقات على الأسهم:** يعد محافظ الحسابات هذا التقرير استنادا إلى تحقيقه من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيقات على أرباح الأسهم تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع قانونيا.
- **تقرير يتعلق بتحويل الشركة ذات الأسهم:** يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير خاص حول تحويل الشركات ذات الأسهم يتضمن فقرة حول الواجبات المنجزة، خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التأكد بان مبالغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.
- **تقرير يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:** يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بالوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة خلال الدورة.

كما تجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات ضمن هذه المرحلة تساهم في معالجة الأحداث اللاحقة لتقرير التدقيق ودراسة مدى تأثير ذلك على تقريره النهائي وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 560– الأحداث اللاحقة–.

خلاصة الفصل:

تطرقنا خلال هذا الفصل إلى ماهية أدلة الإثبات في التدقيق المحاسبي، كما تناولنا أدلة الإثبات وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات وإجراءات الحصول عليها، أما في المبحث الثالث فتم دراسة موضع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية ضمن مراحل عملية التدقيق المحاسبي.

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن الهيئات المشرفة على المهنة قد خصصت 10 معايير من المعايير الصادرة لمعايير أدلة الإثبات، نظرا لما توفره من إجراءات وأساليب متنوعة تمكِّن المدقق المحاسبي من جمع الأدلة الكافية والملائمة لتحقيق هدفه وتنفيذ المهمة المسندة إليه على أكمل وجه؛ كما يمكن الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات ضمن مختلف مراحل عملية التدقيق وفقا ما نصت عليه هذه المعايير؛ في انتظار ما ستبرزه نتائج الفصل الموالي والمتمثل في الدراسة الميدانية والذي سنحاول من خلالها دراسة مستوى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، ودرجة تأثير تطبيقها على مرحلة التخطيط، التنفيذ، ومرحلة إعداد التقرير.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيـــــــــد:

بعد ما تناولنا في الجزء النظري من الدراسة أدلة الإثبات وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية، والتي نصت في مضمونها على أنها تساهم في تحسين عمل مدقق الحسابات في الجزائر، وكذا إمكانية تطبيقها في مختلف مراحل عملية التدقيق؛ سنتناول في هذا الجزء الجانب التطبيقي للدراسة لمعرفة مدى تأثير تطبيق هذه المعايير على عمل المدقق المحاسبي في الجزائر ميدانيا، من خلال إجراء دراسة استقصائية لعينة من المهنيين والمتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر بصفتهم المعنيين بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

تم تقسيم الجزء العملي من الدراسة إلى ثلاثة مباحث على النحو الآتي:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان المتحصل عليها؛

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

سنتطرق في هذا المبحث إلى كل من الأدوات المستعملة في الدراسة، وكذا إعداد وتوزيع استمارة الاستبيان.

1.3 الأدوات المستعملة في الدراسة

بهدف ضمان نجاح انجاز الدراسة قمنا بالاعتماد على مجموعة من الوسائل التي تسمح لنا بجمع البيانات والمعلومات من الميدان تمثلت في الاستبيان والمقابلة الشخصية مع مجموعة من أفراد عينة الدراسة.

1.1.3 الاستبيان

يعتبر الاستبيان من بين الأدوات المستعملة بصفة كبيرة في الدراسات الميدانية، حيث اعتمدنا عليه في دراستنا لجمع المعلومات والبيانات من الميدان والمتمثلة في آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين كونهم المعنيين بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، واستبعاد المحاسب المعتمد كونه لا يحق له ممارسة مهنة محافظة الحسابات قانونا، وقد وقع اختيارنا المنهجي لطريقة العمل بالاستبيان كوسيلة لجمع البيانات والمعلومات من الميدان، استنادا إلى عدة عوامل منهجية:[1]

- أداة الدراسة تمكننا من الوصول إلى حل الإشكالية الرئيسية والتحقق من صحة الفرضيات أو نفيها؛
- كبر حجم مجتمع الدراسة وصعوبة بالمسح الشامل له؛
- توفير الوقت والتكلفة كون أن المسح الشامل يتطلب وقتا وتكلفة نتيجة تمركز أفراد الدراسة بمختلف ولايات الوطن؛
- إمكانية تقدير النتائج واستنتاجها من خلال دراسة عينة من المجتمع وتعميم النتائج على المجتمع.

2.1.3 المقابلة الشخصية

تم الاعتماد على المقابلة الشخصية خلال المرحلة الأولية لإعداد الاستبيان كدراسة استطلاعية أولية وإجراء مناقشة مع بعض من محافظي الحسابات والخبراء محاسبيين، كما أنه خلال توزيع الاستمارات بشكل يدوي تم المقابلة مع بعض أفراد العينة ومناقشة الأمور المتعلقة بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات وكذا واقع مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

[1] رشيد زرواتي، **تدريبات على منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية والإنسانية**؛ زاعياش للطباعة للنشر، بوزريعة الجزائر العاصمة، ص 172.

3.1.3 مجتمع الدراسة عينة الدراسة:

- **مجتمع الدراسة**

تم حصر مجتمع الدراسة ضمن فئتين هما محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر وهذا نظرا لارتباط أسئلة استمارة الاستبيان بعمل هاتين الفئتين، كون أن مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر تتطلب الحصول على اعتماد محافظ حسابات أو خبير محاسبي.

- **عينة الدراسة**

نظرا لاستحالة دراسة المجتمع كليا بإجراء مسح شامل له وذلك بسبب كبر حجمه وتوزيعه الجغرافي المتشتت هذا من جهة وارتفاع التكاليف والوقت من جهة أخرى، فقد تم توزيع الاستبيان بطريقة عشوائية على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين من مختلف مناطق الوطن؛ وبعد توزيع الاستمارات على أفراد العينة تم استرجاع **82** استمارة صالحة للدراسة.

4.1.3 حدود الدراسة

1- **الحدود المكانية:** تتمثل الحدود المكانية في تمركز أفراد العينة في الجزائر في مختلف مناطق الوطن، الشرق الغرب الشمال والجنوب؛

2- **الحدود الزمنية:** امتدت الدراسة الميدانية من شهر سبتمبر 2021 إلى غاية شهر أفريل 2022.

2.3 إعداد وتوزيع استمارة الاستبيان

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى كل من إعداد استمارة الاستبيان وتوزيعه على أفراد العينة محل الدراسة.

1.2.3 إعداد استمارة الاستبيان

مر إعداد الاستبيان بعدة مراحل أو خطوات قبل الوصول إلى النسخة النهائية حيث قمنا بإعداد استمارة الاستبيان استنادا إلى إشكالية البحث وفروضه، وذلك من خلال الاعتماد على مجموعة من الأسئلة التي تستهدف الإجابة على الإشكالية الرئيسية للموضوع، ولقد تم التركيز في بناء أسئلة الاستمارة على مجموعة من النقاط نذكرها في ما يلي:

- ✓ صياغة الأسئلة باللغة العربية وبطريقة سهلة وواضحة؛
- ✓ أسئلة قصيرة وذات معنى استنادا إلى ما تم التطرق إليه في الجانب النظري واستنادا إلى ما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- ✓ ربط الأسئلة بالهدف المراد الوصول إليه؛
- ✓ الترجمة إلى اللغة الفرنسية كون أن عمل الفئة المستجوبة تتعامل باللغة الفرنسية.

2.2.3 مرحلة التحكيم:

مرت مرحلة التحكيم بعدة خطوات كما يلي:

- **الخطوة الأولي:**

بعد إعداد النسخة الأولية من استمارة الاستبيان تم مناقشتها مع الأستاذ المشرف وكذا الأستاذ المشرف المساعد، بغية تصويبها وحذف أو تعديل ما نراه مناسبا؛ ثم بعد ذلك تم عرضها على مجموعة من المحكمين وهم أساتذة في تخصص التدقيق والمحاسبة، كما تم عرض الاستبيان على أستاذة أكاديميين ومهنيين في الوقت نفسه؛ حيث بلغ عدد المحكمين 08 محكمين وفق ما يبينه الملحق رقم 01.صفحة رقم 181.

- **الخطوة الثانية:**

بعد عرض استمارة الاستبيان على الأستاذة المحكمين تم تقديم مجموعة من التعديلات والملاحظات يمكن أو نوجزها فيما يأتي:

- حذف متغير الجنس في الاستبيان كونه لا يشكل أية إضافة؛
- إضافة بعض الأسئلة في الجزء الأول بإجابة تكون بنعم أو لا؛
- تعديل صياغة عبارات الاستبيان على شكل أسئلة وتأكيدات تطبيقية؛
- تقسيم محاور الاستبيان إلى مجموعة من الأجزاء أي ما يوافق مراحل عملية التدقيق كتقسيم مرحلة التخطيط إلى عدة خطوات وربط كل عبارة بالخطوة المناسبة؛
- ترقيم عبارات وفق كل جزء ومرحلة لعدم لفت انتباه المستجوب.

- **الخطوة الثالثة:**

بعد الانتهاء من مرحلة التحكيم تمت مناقشة الملاحظات مع الأستاذة المشرفة والأستاذ المشرف المساعد حول ما يمكن تعديله أو حذفه وفي الأخير تم التوصل إلى النسخة النهائية، وبعدها تم عرض النسخة على محكمين أكاديميين ومهنيين في الوقت نفسه، حيث تم مناقشة الاستمارة النهائية معهما والتوصل إلى النسخة النهائية وفق الملحق رقم 02. صفحة رقم 182.

- **الخطوة الرابعة:** تم ترجمة الاستبيان من اللغة العربية إلى اللغة الفرنسية كونها اللغة المتعامل بها من طرف أفراد العينة المستهدفة، وقد تم الاستعانة في الترجمة بأستاذ جامعي متخصص في اللغة الفرنسية، ومراجعة الترجمة من طرف خبير محاسبي.
- **الخطوة الخامسة:** تم توزيع الاستبيان على عينة استكشافية لتحديد ما إذا كانت هناك صعوبات أو ملاحظات.

3.2.3 عرض هيكل الاستبيان النهائي.

تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين القسم الأول يحتوى على الصفحة الأولى والتي تتضمن معطيات حول البحث والهدف من إجراءه، وكذا المؤسسة الجامعية التي ينتمي إليها الباحث والبريد الالكتروني ورقم الهاتف، أما الصفحة الثانية فهي عبارة عن معطيات عامة حول أفراد العينة محل الدراسة والمتمثلة في : المهنة الحالية، العمر، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي و أسئلة عامة تتطلب الإجابة بنعم أو لا؛ أما الصفحة الثالثة هي مصطلحات في الاستبيان حيث تم التعريف ببعض المصطلحات الواردة في العبارات.

أما الجزء الثاني من الاستبيان فتم تقسيمه إلى أربع محاور:

- **المحور الأول:** حول مستوى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات من طرف مدققي الحسابات في الجزائر، حيث تضمن 10 عبارات كل عبارة تخص معيار من معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.
- **المحور الثاني:** حول مستوى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في التخطيط لعملية التدقيق، تم تقسيم هذا المحور إلى جزئيين وفقا لخطوات التخطيط لعملية التدقيق:
  - **الأعمال الأولية لتخطيط مهمة التدقيق:**

تضمن 04 عبارات حول تأثير الإجراءات التي جاءت بها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على الأعمال الأولية لتخطيط مهمة التدقيق.

  - **تخطيط مهمة التدقيق:**

تضمن هذا الجزء 11 عبارة حول تأثير الإجراءات التي جاءت بها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على تخطيط مهمة التدقيق بعد الانتهاء من الأعمال الأولية لتخطيط عملية التدقيق.

- **المحور الثالث:** حول تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تنفيذ عملية التدقيق، تم تقسيم هذا المحور إلى ثلاثة أجزاء حسب خطوات تنفيذ عملية التدقيق:
  - **مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** تضمن هذا الجزء 06 عبارات حول تأثير الإجراءات التي جاءت بها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
  - **مرحلة فحص الحسابات والأرصدة:** تضمن هذا الجزء 15 عبارة حول تأثير الإجراءات التي جاءت بها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة فحص الحسابات والأرصدة.

- **مرحلة أعمال نهاية للتدقيق:** تضمن هذا الجزء 09 عبارات حول تأثير الإجراءات التي جاءت بها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة أعمال نهاية التدقيق.

- **المحور الرابع:** حول تأثير تطبيق معاير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة إعداد التقرير، تضمن هذا المحور 08 عبارات حول تأثير الإجراءات التي جاءت بها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في مرحلة إعداد التقرير.

والجدول الموالي يبين توزيع عبارات الاستبيان على محاوره:

جدول رقم (3-01): توزيع عبارات الاستبيان على محاوره

محاور الدراسة	أرقام العبارات
المحور الأول: مستوى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات من طرف مدققي الحسابات في الجزائر.	**10-01**
المحور الثاني: مستوى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في التخطيط لعملية التدقيق.	**25 -11**
- **الجزء الأول:** حول تأثير الإجراءات التي جاءت بها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في الأعمال الأولية لتخطيط مهمة التدقيق	**14-11**
- **الجزء الثاني:** حول تأثير الإجراءات التي جاءت بها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تخطيط مهمة التدقيق بعد الانتهاء من الأعمال الأولية لتخطيط عملية التدقيق	**25-15**
المحور الثالث: مستوى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على تنفيذ عملية التدقيق	**53-26**
- **الجزء الأول:** تأثير الإجراءات التي جاءت بها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.	**31-26**
- **الجزء الثاني:** تأثير الإجراءات التي جاءت بها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة فحص الحسابات والأرصدة.	**45-32**
- **الجزء الثالث:** حول تأثير الإجراءات التي جاءت بها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة أعمال نهاية التدقيق	**53-46**
المحور الرابع: تأثير تطبيق معاير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة إعداد التقرير	**61-54**

المصدر: من إعداد الطالب.

بعد توزيع العبارات على محاور الاستبيان تم تحديد أوزان الإجابات الممكنة لعبارات الاستبيان وفق ما يبينه الجدول الآتي:

جدول رقم(03-02): أوزان الإجابات الممكنة

محاور الدراسة		الإجابات الممكنة	الوزن
المحور الأول: مستوى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات من طرف مدققي الحسابات في الجزائر.		دائما	05
		غالبا	04
		أحيانا	03
		نادرا	02
		أبدا	01
المحور الثاني: مستوى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في التخطيط لعملية التدقيق	**الجزء الأول:** حول تأثير الإجراءات التي جاءت بها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على الأعمال الأولية لتخطيط مهمة التدقيق	بدرجة مرتفعة جدا	05
		بدرجة مرتفعة	04
		بدرجة متوسطة	03
		بدرجة ضعيفة	02
		بدرجة ضعيفة جدا	01
	الجزء الثاني: حول تأثير الإجراءات التي جاءت بها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تخطيط مهمة التدقيق بعد الانتهاء من الأعمال الأولية لتخطيط عملية التدقيق.	بدرجة مرتفعة جدا	05
		بدرجة مرتفعة	04
		بدرجة متوسطة	03
		بدرجة ضعيفة	02
		بدرجة ضعيفة جدا	01
المحور الثالث: مستوى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على تنفيذ عملية التدقيق	**الجزء الأول:** تأثير الإجراءات التي تنص عليها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.	بدرجة مرتفعة جدا	05
		بدرجة مرتفعة	04
		بدرجة متوسطة	03
		بدرجة ضعيفة	02
		بدرجة ضعيفة جدا	01
	الجزء الثاني: تأثير الإجراءات التي تنص عليها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة فحص الحسابات والأرصدة.	بدرجة مرتفعة جدا	05
		بدرجة مرتفعة	04
		بدرجة متوسطة	03
		بدرجة ضعيفة	02
		بدرجة ضعيفة جدا	01

	الجزء الثالث: تأثير الإجراءات التي تنص عليها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة أعمال نهاية التدقيق	بدرجة مرتفعة جدا	05
		بدرجة مرتفعة	04
		بدرجة متوسطة	03
		بدرجة ضعيفة	02
		بدرجة ضعيفة جدا	01
المحور الرابع: تأثير تطبيق معاير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة إعداد التقرير		بدرجة مرتفعة جدا	05
		بدرجة مرتفعة	04
		بدرجة متوسطة	03
		بدرجة ضعيفة	02
		بدرجة ضعيفة جدا	01

لمصدر: من إعداد الطالب.

4.2.3 الأدوات الإحصائية لمعالجة الاستبيان:

تم استخدام سلم ليكرت الخماسي للخيارات المتاحة للإجابة من طرف المستجوبين (دائما ؛ غالبا؛ أحيانا، نادرا، أبدا) بالنسبة للمحور الأول من الدراسة ، كما تم تحديد مجال الإجابة لكل درجة كما يبينه الجدول الآتي:

جدول رقم(03-03) رقم: تصنيف ودرجة مجال الإجابة للمحور الأول

الإجابة	دائما	غالبا	أحيانا	نادرا	أبدا
الدرجة	05	04	03	02	01
مجال الإجابة	[05-4.2]	]4.2-3.4]	]3.4-2.6]	]2.6-1.8]	]1.80-1]

المصدر: من إعداد الطالب.

- **التعليق على الجدول**

أولا قمنا بحساب المدى(5-1=4)، وقسمته على العدد 05 أي(4/5=0.80)

وقد تم تحديد قيمة كل مجال على النحو الآتي:

- قيمة المجال الأول: من 4.20 إلى 05" **دائما**"؛
- قيمة المجال الثاني: من 3.40 إلى أقل من 4.20 " **غالبا**"؛
- قيمة المجال الثالث: من2.6 إلى أقل من 3.40 " **أحيانا**"؛
- قيمة المجال الرابع: من 1.8 إلى أقل من 2.6 " **نادرا**"؛
- قيمة المجال الخامس: من 1 إلى أقل من 1.8 "**أبدا**".

أما بالنسبة للمحاور الأخرى من الدراسة فقد تم الاعتماد أيضا على سلم ليكرت الخماسي فقط مع تغيير إسم الدرجة كما يبينه الجدول الأتي:

الجدول رقم (03-04): تصنيف ودرجة مجال الإجابة للمحور الثاني، الثالث والرابع.

الإجابة	بدرجة مرتفعة جدا	بدرجة مرتفعة	بدرجة متوسطة	بدرجة ضعيفة	بدرجة ضعيفة جدا
الدرجة	05	04	03	02	01
مجال الإجابة	[05-4.2]	]4.2-3.4]	]3.4-2.6]	]2.6-1.8]	]1.80-1]

المصدر: من إعداد الطالب.

لقد تم إعطاء كل إجابة درجة معينة وهي نفسها التي تم الترميز بها في برنامج spss كما تم تقسيم مجالات الإجابة للاعتماد عليها أثناء التحليل الإحصائي للفرضيات بغية الفصل بين الإجابات كما يلي:

أولا قمنا بحساب المدى وقسمته على العدد 05

المدى 5-1=4، بقسمة المدى على العدد 5 أي 5/4=0.80، تم تحديد قيمة كل مجال على النحو الآتي:

- قيمة المجال الأول: من 4.20 إلى 05 **" بدرجة مرتفعة جدا"**؛
- قيمة المجال الثاني: من 3.40 إلى أقل من 4.20 **" بدرجة مرتفعة"**؛
- قيمة المجال الثالث: من2.6 إلى أقل من 3.40 **" بدرجة متوسطة"**؛
- قيمة المجال الرابع: من 1.8 إلى أقل من 2.6 **" بدرجة ضعيفة"**؛
- قيمة المجال الخامس: من 1 إلى أقل من 1.8 **" بدرجة ضعيفة جدا"**.

5.2.3 البرامج الحاسوبية المستخدمة الأساليب الإحصائية المعتمدة في معالجة الاستبيان:

- **البرامج الحاسوبية المستخدمة**

تم الاعتماد على برنامج **spss v22** في تحليل البيانات واستخراج النتائج بغية معرفة الاتجاه العام للآراء المختلفة لأفراد العينة؛ كما تم الاعتماد أيضا على برنامج Excel 2007 من أجل تمثيل النتائج المتحصل عليها على شكل رسومات بيانية.

- **الأدوات الإحصائية المستعملة في التحليل الإحصائي**

اعتمدنا في تحليل أسئلة استمارة الاستبيان على مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة لذلك والمتمثلة في ما يلي:

- التكررات بالقيم المطلقة والنسب المئوية تم استخدامها في تحليل الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة، وعدد تكرار الإجابات لكل سؤال؛
- مقاييس النزعة المركزية: تتمثل في المتوسطات الحسابية و الانحراف المعياري؛
- مقياس ألفا كرونباخ المستخدم في قياس صدق وثبات الاستبيان؛
- اختبار T ستيودنت للعينة الواحدة One- Sample T-Test لاختبار فرضيات الدراسة لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى الدرجة المتوسطة 3 وتمثل القيمة المتوسطة للإجابة على سلم ليكرت الخماسي والتي تم حسابها كما يلي: (1+2+3+4+5)/5=3.

تم الاعتماد على قاعدة القرار التالية:

قاعدة القرار: إذا كانت قيمة مستوى الدلالة sig أقل من 0.05 نقبل الفرضية البديلة أما إذا كانت قيمة مستوى الدلالة sig أكبر من 0.05 نقبل الفرضية الصفرية.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان

بعد الانتهاء من بناء الاستبيان والوصول إلى النسخة النهائية للتوزيع وكذا تحديد الأدوات والأساليب التي يمكن بها معالجة معطيات الاستبيان المتحصل عليها، تم توزيعه بطريقة عشوائية على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر، إذ تم استرجاع **82** استمارة صالحة للدراسة.

من خلال هذا المبحث سوف نقوم بمعالجة وتحليل البيانات المتحصل عليها.

1.2 اختبار صدق وثبات الاستمارة

يعتبر اختبار صدق وثبات الاستمارة من الأمور المهمة التي يجب القيام بها قبل الشروع في التحليل الإحصائي لعبارات الاستمارة واختبار الفرضيات، حيث قمنا بإخضاع استمارة الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المختصين في المجال الإحصائي وتدقيق الحسابات للأخذ بنصائحهم وإجراء التعديلات المناسبة كما تناولنا سابقا، وبعد الاتفاق مع الأستاذة المشرفة والأستاذ المساعد و التعديل النهائي تحصلنا على استمارة الاستبيان النهائية كما هي موضحة في الملحق 02؛ كما قمنا أيضا بقياس الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبيان بالاعتماد على المقياس المشهور **ألفا كرونباخ**.

أما المقصود بثبات أداة الدراسة هو أن تعطي نفس النتائج على فترة زمنية معينة لو تم توزيعها مرة أخرى وفي نفس الظروف وفيما يلي نتائج مقياس ألفا كرونباخ:

جدول رقم(03-05): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات وصدق محاور الاستبيان

عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	الثبات
61	0.931	0.964

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل ألفا كرونباخ قيمته 0.931 وهي أكبر من 60% الأمر الذي يدل على صدق وثبات أداة الدراسة حسب ما جاء به المتخصصين في المجال الإحصائي.

كما قمنا باختبار صدق وثبات كل محور وفق ما يبينه الجدول الأتي:

جدول رقم(03-06): نتائج معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الاستبيان

المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	الثبات*
المحور الأول	10	0.714	0.844
المحور الثاني	15	0.842	0.917
المحور الثالث	28	0.883	0.936
المحور الرابع	08	0.762	0.872
المحاور ككل	**61**	**0.931**	**0.964**

- **المصدر**: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss .

***الثبات**= الجذر التربيعي لقيمة ألفا كرونباخ.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة ألفا كرونباخ لكل محور أكبر من 60% إذ أن قيمة **ألفا كرونباخ** للمحور الأول بلغت 0.714؛ في حين بلغت قيمته للمحور الثاني 0.842؛ أما المحور الثالث فقد بلغت 0.883 و قيمته في المحور الرابع 0.762.

3.2 التحليل الإحصائي للخصائص الديمغرافية للعينة محل الدراسة

تتمثل الخصائص الديمغرافية للعينة محل الدراسة في المهنة الحالية، العمر، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي.

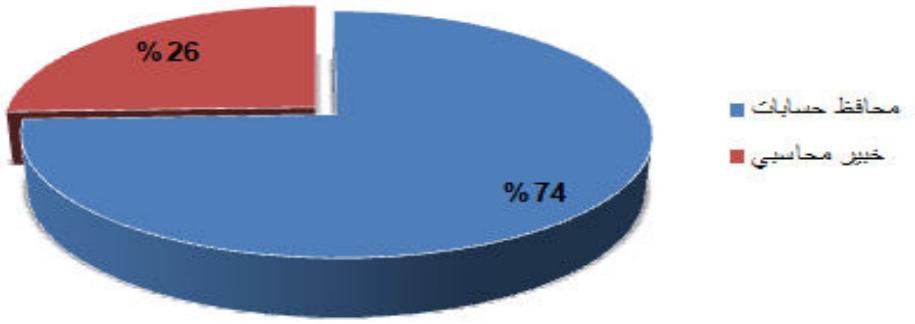
1.3.2 المهنة الحالية

الجدول رقم (03-07):توزيع أفراد العينة حسب المهنة

الرقم	البيان	التكرار	النسبة
01	محافظ حسابات	61	74.4
02	خبير محاسبي	21	25.6
	المجموع	82	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجاتspss

شكل رقم(03-01): توزيع أفراد العينة حسب المهنة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج Excel

كما ذكرنا سابقا بأن استبيان البحث موجه إلى محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر ومن خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن نسبة محافظي الحسابات المشاركين في الإجابة على أسئلة الاستبيان بلغت 74.4% في حين بلغت نسبة الخبراء المحاسبين 25.6% ، يتبين لنا أن نسبة محافظي الحسابات في الجزائر تشكل نسبة كبيرة مقارنة بالخبراء المحاسبيين، وهذا راجع لعدم فتح مسابقات الخبرة المحاسبية مقارنة بالاعتمادات الممنوحة لمحافظي الحسابات.

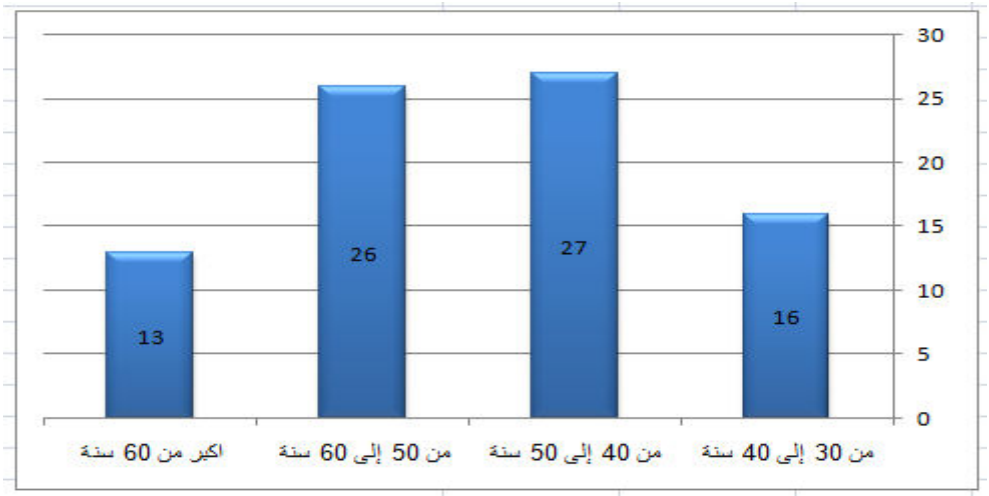
2.3.2 : العمر

الجدول رقم (03-08): يمثل توزيع أفراد العينة حسب العمر

الرقم	العمر	التكرار	النسبة %
01	من 30 إلى 40 سنة	16	19.5
02	من 40 إلى 50 سنة	27	32.9
03	من 50 إلى 60 سنة	26	31.7
04	اكبر من 60 سنة	13	15.9
المجموع		82	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss.

الشكل رقم(03-02): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج Excel

من الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن أكبر فئة عمرية مشاركة في الإجابة على أسئلة الاستبيان هي الفئة من 40 إلى 50 سنة بنسبة 27% تليها فئة العمرية من 50 إلى 60 سنة بنسبة 26% وفي المرتبة الثالثة فئة من 30 إالى 40 سنة؛ وفي المرتبة الأخيرة الفئة العمرية أكبر من 60 سنة بنسبة 15.9%؛ نلاحظ أن الفئات العمرية من 40 إلى 60 سنة هي المشاركة بأكبر نسبة هذا ناتج عن عدم منح الاعتمادات في السنوات الأخيرة لمهنة محافظ الحسابات الأمر الذي جعل من الفئة العمرية من30 إلى 40 سنة ضعيفة.

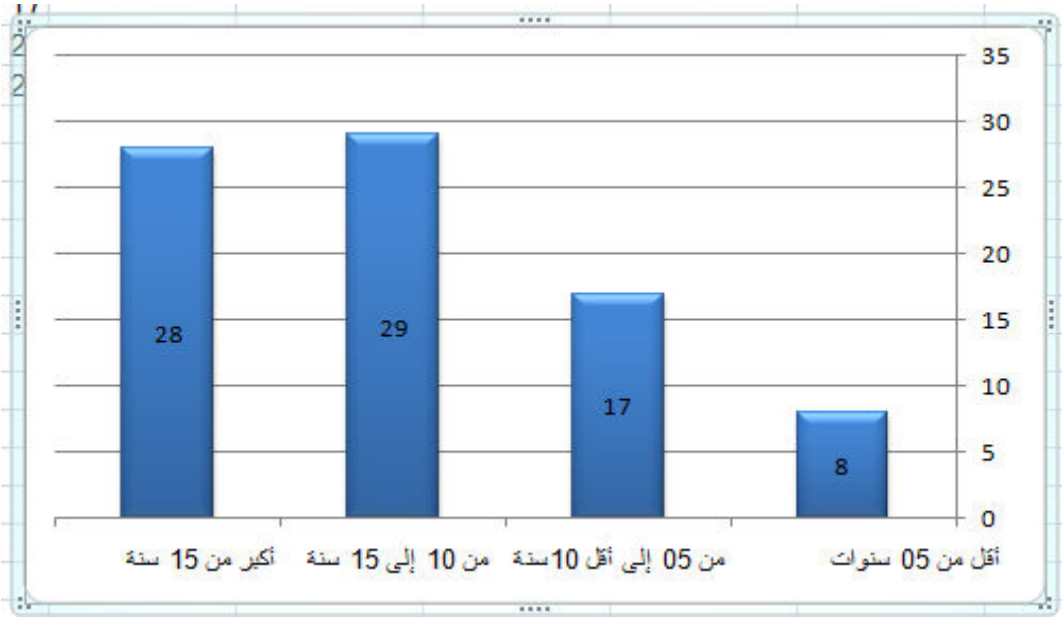
3.3.2 الخبرة المهنية

الجدول رقم(03-09): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الرقم	البيان	التكرار	النسبة
01	أقل من 05 سنوات	08	9.8
02	من 05 إلى أقل 10 سنوات	17	20.7
03	من 10 إلى 15 سنة	29	35.4
04	أكبر من 15 سنة	28	34.1
المجموع		82	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss

شكل رقم(03-03):توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامجExcel

من خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن أكبر فئة مشاركة في الإجابة الاستبيان من حيث الخبرة هي الفئة من 10 إلى 15 سنة بنسبة 35.4 % تليها فئة الثانية من أكبر من 15 سنة بنسبة 34.1% أما في المرتبة الثالثة للفئة من 05 إلى 10 سنوات بسنة. 20.7% في حين كانت الفئة أقل من سنوات في المرتبة الأخيرة بنسبة 9.8%.

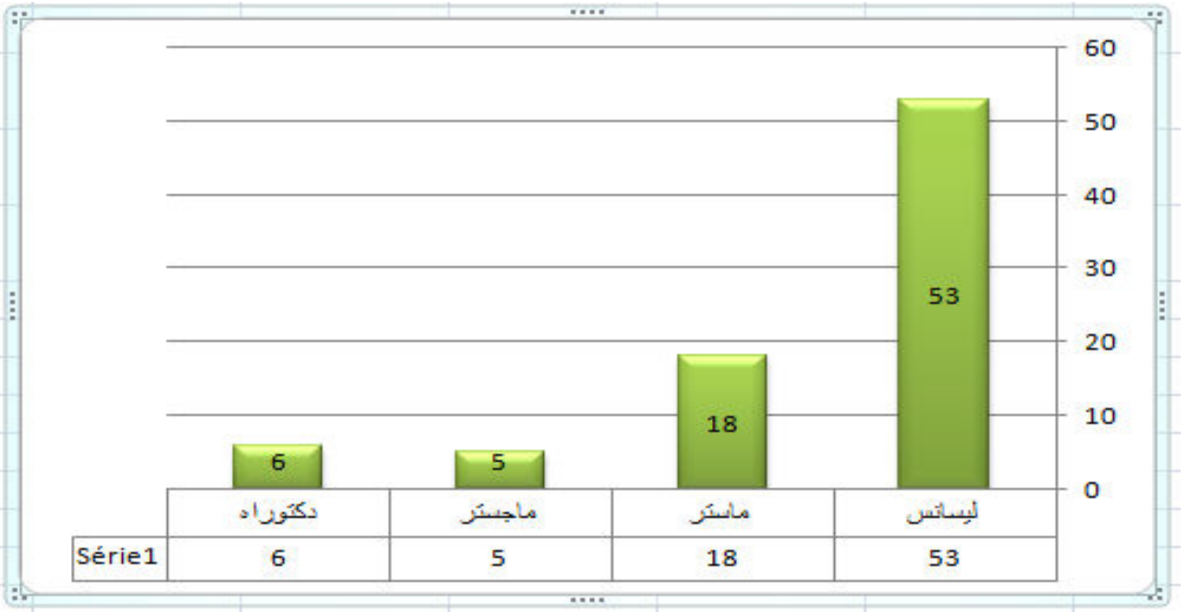
3.4.2 المؤهل العلمي

الجدول رقم(03-10): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الرقم	البيان	التكرار	النسبة
1	ليسانس	53	64.6
2	ماستر	18	22
03	ماجستير	5	6.1
04	دكتوراه	6	7.3
المجموع		82	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss.

الشكل رقم(03-04): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج Excel

من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح لنا أن الفئة الأكبر مشاركة في الاستبيان هم من حاملي شهادة الليسانس بنسبة 64.6%، تليها نسبة22%.من حاملي شهادة الماستر، وفي المرتبة الثالثة نجد الفئة حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة 7.3% أما المرتبة الأخيرة كانت من حاملي شهادة الماجستر نسبة 6.1%.

نلاحظ أن حاملي شهادة الليسانس هم أكبر الفئة المستجوبة على الاستبيان وهذا لكون أن القانون يفرض أقل شهادة لممارسة مهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي هي شهادة الليسانس، في حين نلاحظ أن شهادة الماستر احتلت المرتبة الثانية وهذا نتيجة فتح المجال للمهنيين للتكوين في طور الماستر.

5.3.2 التحليل الإحصائي للأسئلة العامة:

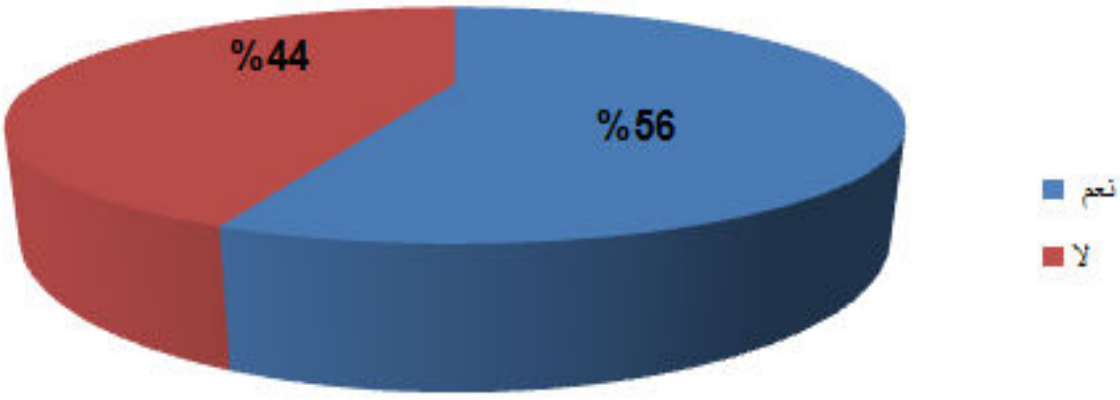
1.5.3.2 التحليل الإحصائي لإجابات أفراد العينة حول السؤال الأول:

الجدول رقم (03-11):توزيع إجابات أفراد العينة حول السؤال الأول من الأسئلة العامة

السؤال	الإجابة بـــ نعم		الإجابة بـــ لا	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة
هل تلقيت تكوينا حول معايير التدقيق الجزائرية ؟	46	%56	36	%44

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss و برنامج Excel

الشكل رقم(03-05): توزيع إجابات أفراد العينة حول السؤال الأول من الأسئلة العامة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss و برنامج Excel

من الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن ما نسبته **%56** من أفراد العينة(محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين) تلقوا تكوينا حول معايير التدقيق الجزائرية، وأن ما نسبته **%44** لم يتلقوا تكوينا حول معايير التدقيق الجزائرية ترجع التفاوت بين النسبتين إلى قلة الدورات التكوينية.

يرجع التفاوت بين النسبتين إلى قلة الدورات التكوينية المبرمجة من طرف الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر.

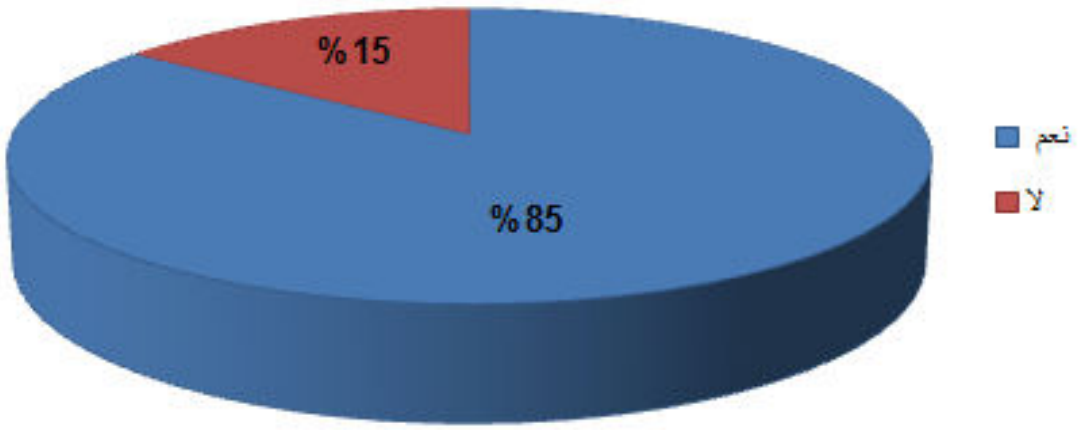
2.5.3.2 التحليل الإحصائي لإجابات أفراد العينة حول السؤال الثاني:

الجدول (03-12): توزيع إجابات أفراد العينة حول السؤال الثاني من الأسئلة العامة

السؤال	الإجابة بـ نعم		الإجابة بـ لا	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة
هل ترى أن هناك حاجة ملحة لإصدار معايير تدقيق جزائرية؟	70	%85	12	%15

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss وبرنامجExcel

الشكل (03-06): توزيع إجابات أفراد العينة حول السؤال الثاني من الأسئلة العامة.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss وبرنامجExcel

من الجدول والشكل السابقين يرى ما نسبته **85%** من أفراد العينة أن هناك ضرورة ملحة لإصدار معايير التدقيق الجزائرية، في حين يرى ما نسبته **15%** بأنه لا توجد ضرورة ملحة لإصدار معايير التدقيق الجزائرية.

من خلال النتائج المتحصل عليها يتضح لنا أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر يدركون بأن بيئة التدقيق الجزائرية بحاجة إلى إصلاحات هامة، وبحاجة إلى إطار مرجعي يوحد الممارسات بين كافة المهنيين على المستوى الوطني، كما يدركون بضرورة إعطاء مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر مكانة هامة من خلال هذه الإصلاحات.

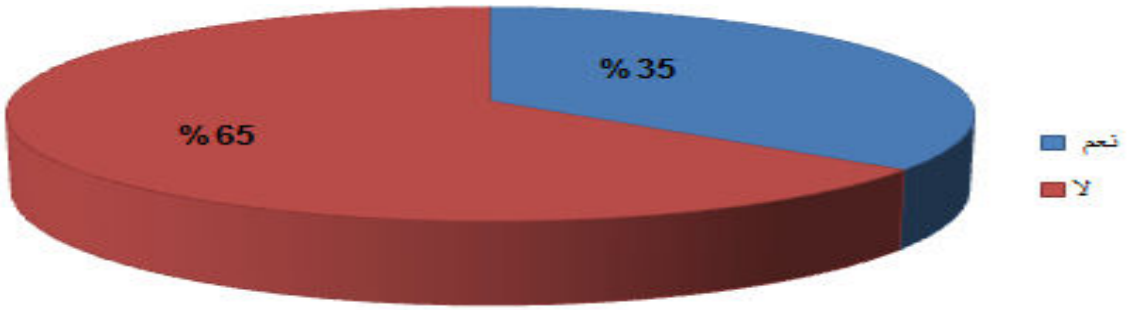
3.5.3.2 التحليل الإحصائي لإجابات أفراد العينة حول السؤال الثالث:

الجدول (03-13): توزيع إجابات أفراد العينة حول السؤال الثالث من الأسئلة العامة

السؤال	الإجابة بـ نعم		الإجابة بـ لا	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة
هل ترى بأن معايير التدقيق الجزائرية المعتمدة حاليا تمتاز بسهولة تطبيقها وفهمها؟	29	%35	53	%65

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss وبرنامج Excel

الشكل رقم (03-07): توزيع إجابات أفراد العينة حول السؤال الثالث من الأسئلة العامة



من الجدول والشكل السابقين، يرى ما نسبته **35%** من أفراد العينة(محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين) أن معايير التدقيق الجزائرية المعتمدة حاليا في الجزائر تمتاز بسهولة تطبيقها وفهمها، في حين يرى ما نسبته **65%** من أفراد العينة عكس ذلك.

من خلال المقابلة الشخصية مع بعض من أفراد العينة أوضحوا لنا أن معظم صعوبات التطبيق للمعايير تتعلق بالبيئة العامة للتدقيق المحاسبي في الجزائر، كذلك غياب دليلي تطبيقي لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة يؤدي في بعض الحالات إلى صعوبة تطبيق بعض الإجراءات المنصوص عليها في المعايير.

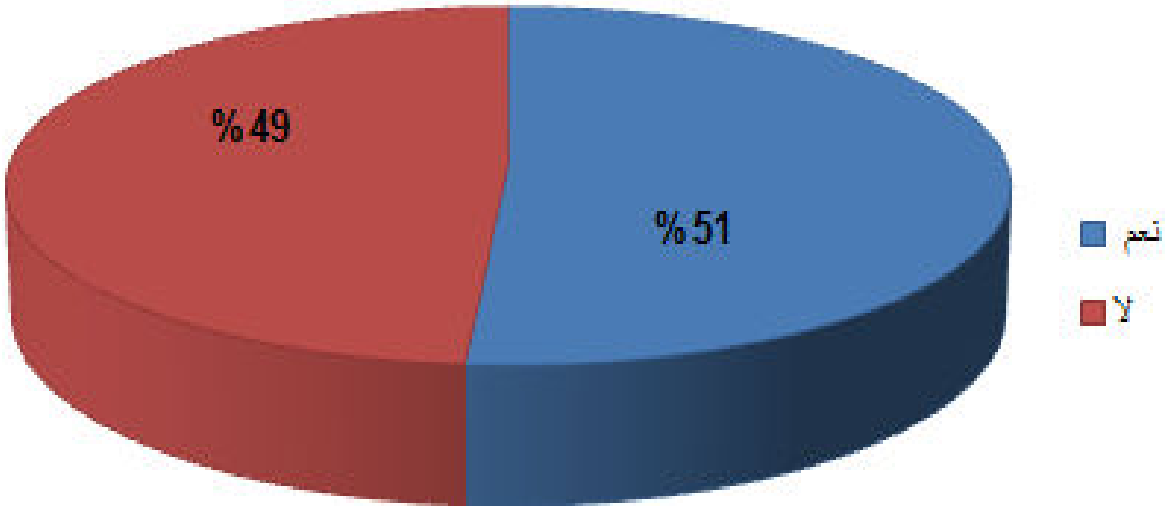
4.5.3.2التحليل الإحصائي لإجابات أفراد العينة حول السؤال الرابع:

الجدول (03-14):توزيع إجابات أفراد العينة حول إجابات السؤال الرابع من الأسئلة العامة

السؤال	الإجابة بـ نعم		الإجابة بـ لا	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة
هل تستجيب معايير التدقيق الجزائرية السارية المعتمدة حاليا لاحتياجات المدققين الخارجيين في الجزائر؟	42	%51	40	%49

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss وبرنامجExcel

الشكل(03-08): توزيع إجابات أفراد العينة حول إجابات السؤال الرابع من الأسئلة العامة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss وبرنامجExcel

من الجدول والشكل السابقين يتبين لنا أن **51%** من أفراد العينة يرون أن معايير التدقيق الجزائرية السارية المعتمد حاليا تستجيب لاحتياجاتهم، في حين يرى ما نسبته **49 %** من أفراد العينة أن معايير التدقيق الجزائرية حاليا لا تستجيب لاحتياجاتهم.

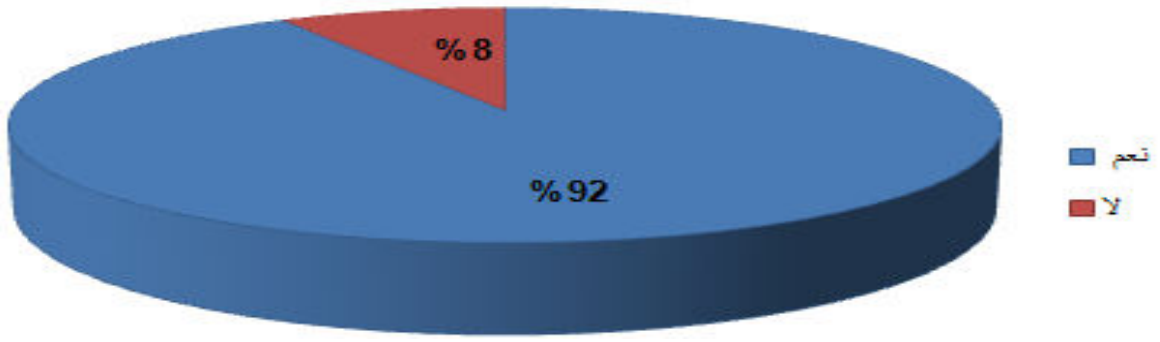
5.3.5.2التحليل الإحصائي لإجابات أفراد العينة حول السؤال الخامس

الجدول (03-15) توزيع إجابات أفراد العينة حول إجابات السؤال الخامس من الأسئلة العامة

السؤال	الإجابة بـــ نعم		الإجابة بـــ لا	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة
هل تحتاج معايير التدقيق الجزائرية لمذكرات وتوجيهات إرشادية لكيفية تطبيقها بشكل صحيح وفعال؟	77	%92	05	%08

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss وبرنامج Excel

الشكل (03-09): توزيع إجابات أفراد العينة حول إجابات السؤال الخامس من الأسئلة العامة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss وبرنامج Excel

من الجدول والشكل السابقين يتبين لنا أن ما نسبته 92% من أفراد العينة يؤكدون على أن معايير التدقيق الجزائرية بحاجة إلى مذكرات وتوجيهات إرشادية لكيفية تطبيقها بشكل فعال، في حين يرى ما نسبته 8% أن معايير التدقيق الجزائرية لا تحتاج لمذكرات وتوجيهات إرشادية لتطبيقها.

يؤكد محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين على ضرورة إصدار دليل تطبيقي لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة، الأمر الذي سيساهم في توضيح كيفية تطبيق الإجراءات المنصوص عليها، وبالتالي التطبيق الكلي الدائم للمعايير.

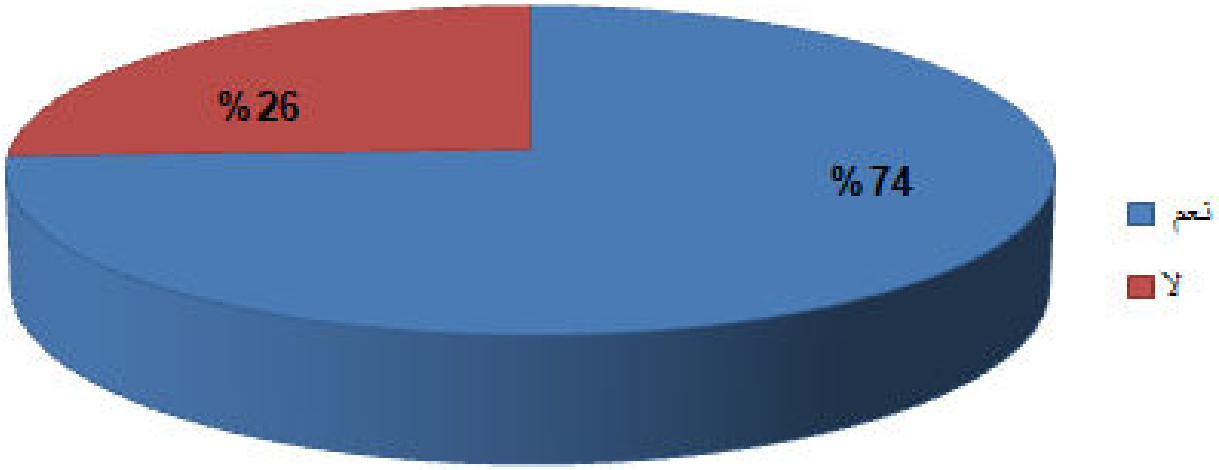
6.3.5.2 التحليل الإحصائي لإجابات أفراد العينة حول السؤال السادس

الجدول(03-16): توزيع إجابات أفراد العينة حول إجابات السؤال السادس من الأسئلة العامة

السؤال	الإجابة بـ نعم		الإجابة بـ لا	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة
هل تواجه صعوبات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ؟	61	%74	21	%26

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss وبرنامج Excel

الشكل رقم (03-10): توزيع إجابات أفراد العينة حول إجابات السؤال الخامس من الأسئلة العامة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss وبرنامج Excel

من خلال الجدول والشكل السابقين يتبين لنا أن ما نسبته **74 %** من أفراد العينة (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين) يواجهون صعوبات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، في حين لا يواجه ما نسبته **26%** صعوبات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

من خلال مقابلتنا الشخصية مع بعض من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين أكدوا لنا بأن أغلب الصعوبات تتعلق بالبيئة العامة لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

4.2 التحليل الإحصائي للإجابات المتحصل حول مستوى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

1.4.2 عرض النتائج المتحصل عليها

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض و تحليل نتائج الاستبيان المتحصل عليها بالنسبة للمحور الأول حول مستوى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، بالاعتماد على أهم الأدوات الإحصائية المستخدمة والمتمثلة في النسب المئوية، التكرارات وكذا مقاييس النزعة المركزية المتمثلة في الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي.

الجدول رقم (03-17):التحليل الإحصائي للمحور الأول حول مستوى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات

العبارة	دائما	غالبا	أحيانا	نادرا	أبدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%			
01	45	24	12	1	0.00	4.3780	0.7800	دائما
	54.9	29.3	14.6	1.2	0.00			
02	15	29	25	10	3	3.5244	1.044	غالبا
	18.3	35.4	30.5	12.2	3.7			
03	18	28	26	09	1	3.6463	0.9859	غالبا
	22	34.1	31.7	11	1.2			
04	20	24	27	10	1	3.6341	1.0245	غالبا
	24.4	29.3	32.9	12.2	1.2			
05	34	26	18	4	0.00	4.0976	0.9109	غالبا
	41.5	31.7	22	4.9	0.00			
06	25	24	26	5	2	3.7927	1.0272	غالبا
	30.5	29.3	31.7	6.1	2.4			
07	15	15	42	05	05	3.3659	1.0483	أحيانا
	18.3	18.3	51.2	6.1	6.1			
08	31	30	9	8	4	3.9268	0.8575	غالبا
	37.8	36.6	11	9.8	4.9			
09	23	33	24	1	1	3.9268	0.8575	غاليا
	28	40.2	29.3	1.2	1.2			
10	9	21	18	31	3	3.0244	1.1108	أحيانا
	11	25.6	22	37.8	3.7			
الاتجاه العام للمحور الأول						**3.7317**	**0.5219**	**غالبا**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss .

2.4.2 التعليق على النتائج

من الجدول (03-17) والذي يمثل النتائج المتحصل عليها حول مستوى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات والبالغ عددها 10 معايير، يتضح لنا أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر **غالبا** ما يلجؤون إلى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات وهذا ما يوضحه الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة بمتوسط حسابي 3.7317 وبتشتت ضعيف حسب ما يبينه الانحراف المعياري قدره 0.5219 حيث تتجانس الإجابات وتتمركز حول الإجابة الثانية.

أما عن تحليل كل عبارة من العبارات والتي تنص على كل معيار فهي كالأتي:

1. إن ما نسبته 54.9 % من أفراد العينة يقومون بوضع الإجراءات التي تسمح لهم بجمع أدلة كافية وملائمة خلال تنفيذ مهمة التدقيق بصفة دائمة، وما نسبته 29.3 % غالبا ما يقومون بذلك، وأن 14.6% يقومون بذلك أحيانا فقط في حين ما يقوم 1.2% من أفراد العينة بذلك نادرا؛ كما نلاحظ أن المتوسط الحسابي بلغ 4.3780 والذي ينتمي إلى المجال (4.2-5) أي ضمن الفئة الأولى من ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة، وأن الانحراف المعياري يقدر 0.7800 حيث يؤكد على درجة تجانس في الإجابات وتمركزها حول الإجابة الأولى؛ ومنه يتبين لنا أن معيار التدقيق الجزائري رقم 500 – العناصر المقنعة- **مطبق بصفة دائمة.**

يرجع قيام محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين بوضع الإجراءات التي تسمح لهم بجمع أدلة الإثبات بصفة دائمة كونها تمكّنهم من الحصول على العناصر المقنعة الكافية لاستخلاص النتائج المعقولة ليستند بها في رأيه الفني المحايد.

2. أجاب ما نسبته 35.4 % من أفراد العينة أنهم غالبا ما يقومون بطلب للتأكيدات الخارجية للحصول على أدلة مثبتة خلال تنفيذ مهمة التدقيق في حين يقوم ما نسبته 30.5 % من أفراد العينة بذلك أحيانا، و أن 18.3% من أفراد العينة يقومون بذلك بصفة دائمة؛ أما 12.2 % يقومون بذلك نادرا، في حين نسبة الأفراد الذين لا يقومون بطلب التأكيدات الخارجية بلغ نسبته 3.7% من أفراد العينة؛ كما نلاحظ أن المتوسط الحسابي بلغ 3.5244 والذي ينتمي إلى المجال (3.2-4.2) أي ضمن الفئة الثانية من ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة، وأن الانحراف المعياري يقدر 1.044 حيث يؤكد على درجة تجانس في الإجابات وتمركزها حول الإجابة الثانية؛ ومنه يتبين لنا أن معيار التدقيق الجزائري رقم **505** – التأكيدات الخارجية- **مطبق غالبا.**

نلاحظ أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين يقومون بالتأكيدات الخارجية غالبا وليس دائما، يرجع الأمر إلى الصعوبات التي يواجهونها بذلك كعدم استجابة الأطراف الخارجية لطلباتهم.

3. أجاب ما نسبته 34.1 % من أفراد العينة أنهم في الغالب يعتمدون على السبر في التدقيق عندما يقررون استخدامه لإنجاز إجراءات التدقيق، في حين 31.7% من أفراد العينة يعتمدون على ذلك أحيانا؛ أما الذين يقومون بذلك بصفة دائمة فهم يمثلون 22%، أما عن الذين لا يعتمدون على السبر في التدقيق فهم بنسبة 1.2%.كما قدر المتوسط الحسابي بـ3.6463 والذي يندرج ضمن المجال(3.2-4.2) أي ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي المعتمد عليه في الدراسة أين يظهر أن الاتجاه العام لإجابات لأفراد العينة تتدرج ضمن المجال غالبا ومنه يتبين لنا أن معيار التدقيق الجزائري رقم 530 السبر في التدقيق مطبق غالبا.

نلاحظ أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين غالبا ما يقومون بإجراء السبر في التدقيق كونه يمثل أداة هامة عند اختيار التدقيق الاختباري فهو يساهم في تقليص الوقت والتكلفة، أما عدم قيام المدقق بالقيام بذلك بصفة دائمة يرجع إلى بعض الاعتبارات كحجم المؤسسات مثلا فالمؤسسات الصغيرة لا تحتاج إلى السبر وإنما يتم تدقيقها بصفة كلية.

4. أحيانا ما يقوم أفراد العينة بجمع أدلة كافية وملائمة من أجل معرفة وتحديد الأحداث اللاحقة التي تقع بعد إقفال الحسابات وهو ما تدل عليه النسبة 32.9%، في حين يقوم بذلك29.3 % في الغالب ،أما 24.4 % يقومون بذلك بصفة دائمة، أما 12.2 % نادرا ما يقومون بذلك و1.2% لا يقومون بذلك؛ كما نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي قدرت 3.6341 وبانحراف معياري 1.0245 مما يدل على أن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول السؤال الرابع بأنه غالبا، ومنه يتبين لنا أن معيار التدقيق الجزائري رقم 560 الأحداث اللاحقة **مطبق غالبا.**

يرجع عدم قيام مدققي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 560 والمتعلق بالأحداث اللاحقة بصفة دائمة لبعض الصعوبات كعدم تبليغ المؤسسة المدقق عن هذه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الإقفال.

5. قدرت نسبة الذين يقومون بجمع الأدلة الكافية في حالة التدقيق لأول مرة للكشوف المالية للتأكد بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوى على أخطاء جوهرية بصفة دائمة بنسبة 41.5%، في حين يقوم بذلك غالبا 31.7 % من أفراد العينة أما من يقومون بذك أحيانا ونادرا كانت بنسبة 22%و 4.9%على التوالي، في حين أشارت قيمة المتوسط الحسابي التي تبلغ 4.0976 المندرجة ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي أي ضمن المجال (3.4-4.2) إذ تتجه إجابات أفراد العينة حول الإجابة غالبا؛ ومنه يمكن القول بأن معيار التدقيق الجزائري رقم 510 المهام الأولية تدقيق الأرصدة الافتتاحية **مطبق غالبا.**

ويرجع عدم قيام المدقق بتطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 510 بصفة دائمة إلي أن مسؤولية إعداد وعرض الكشوف المالية تقع على عاتق المؤسسة محل التدقيق؛ إلا أنه في الغالب يقوم بتدقيق في ذلك من طرف المدقق.

6. تشير إجابات أفراد عينة الدراسة حول التأكد من تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية أن 31.7 % يتأكدون من تطبيق الفرضية أحيانا، 30.5 % بصفة دائمة، 29.3% غالبا ما يتأكدون من تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال وان من يقومون بذلك أحيانا ونادرا كانت بنسبة 6.1%و 2.4%على التوالي، كما نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى 3.792 بانحراف معياري قدره 1.0272 مما يثبت أن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة تتجه نحو الإجابة بغالبا؛ ومنه يمكن القول أن معيار التدقيق الجزائري رقم 570 استمرارية الاستغلال **مطبق غالبا.**

ويرجع عدم قيام المدقق بتطبيق معيار استمرارية الاستغلال بصفة دائمة إلى أن المؤسسة هي المسؤولة عن تقديم تقييم لهذه الفرضية للمدقق وأن إعداد الكشوف المالية يقع تحت مسؤولية المؤسسة وفي بعض الحالات لا تقدم المؤسسات تقييما لفرضية الاستغلال الذي من المفروض أن تعده وتقدمه للمدقق.

7. يقوم ما نسبته 51.2% أحيانا بطلب تصريحات كتابية من طرف المسيرين أو القائمين على الحكم في المؤسسة لأمر يرونه مهما؛ في حين ما نسبته 18.3 % من أفراد العينة يقومون بذلك دائما وغالبا، أما 6.1 % فنادرا وأبدا ما يقومون بذلك ؛ كما نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي بلغت 3.3659 والمندرجة ضمن الفئة الثالثة من سلم لكيرت الخماسي المستخدم في الدراسة ومنه يتضح لنا أن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة تتجه بالإجابة الثالثة أي أحيانا. ومنه يمكن القول أن معيار التدقيق الجزائري رقم 580 التصريحات الكتابية أحيانا ما يطبق.

يرجع عدم تطبيق معيار التصريحات الكتابية رقم 580 بصفة دائمة ولا غالبا إلى بعض الصعوبات كعدم تقديم المسئولين عن الإدارة للتصريحات الكتابية التي يطلبها المدقق.

8. إن ما نسيبته 37.8 % من أفراد العينة يقومون بوضع الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التعرف على المؤسسة ومحيطها وتحديد المخاطر الجوهرية الممكنة بصفة دائمة ، وأن 36.6% يقومون بذلك غالبا، 11 % أحيانا، 9.8%نادرا و 4.9% لا يقومون بذلك أبدا؛ أما عن قيمة المتوسط الحسابي فنلاحظ أنه يقدر ب3.9268 حيث يندرج ضمن الفئة الثانية من سلم ليكرت الخماسي ومنه الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة تتجه نحو الإجابة الثانية غالبا.ومنه يمكن القول أن معيار التدقيق الجزائري رقم 520 الإجراءات التحليلية **مطبق غالبا.**

يرجع عدم تطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 520 المتعلق بالإجراءات التحليلية إلى بعض الصعوبات التي يواجهها المدقق في تطبيق بعض الإجراءات كقيامه بتطبيق إجراءات التحليلية المتطورة إذ تحتاج إلى برامج متخصصة ومعطيات لتطبيقها.

9. تشير نتائج قيام أفراد العينة حول جمع العناصر المقنعة الخاصة بالمخزون والقضايا والنزاعات على النحو الآتي 40.2% غالبا، 29.3% أحيانا؛ 28% دائما، 1.2% نادرا و أبدا؛ في حين تشير قيمة المتوسط الحسابي إلى 3.9268 والتي تندرج ضمن الفئة الثانية من سلم ليكرت الخماسي المعتمد عليه في دراستنا، ومنه يتبين لنا أن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة تتجه نحو الإجابة بغالبا؛ ومنه يمكن القول أن معيار التدقيق الجزائري رقم 501 العناصر المقنعة اعتبارات خاصة **مطبق غالبا.**

يرجع عدم قيام المدقق بتطبيق إجراءات معيار التدقيق الجزائري رقم 501 والمتعلق بالمخزونات والقضايا والنزاعات بصفة دائمة إلى بعض الصعوبات كعدم سماح المؤسسة للمدقق بالاتصال بالمستشار القانوني الخارجي للشركة.

10. تبين النتائج أن 37.8% من أفراد العينة نادرا ما يقومون بجمع العناصر المقنعة حول التقديرات المحاسبية ودراسة الاختلالات المتعلقة بها؛ في حين يقوم بذلك 25.6% من أفراد العينة غالبا أما 22% من أفراد العينة يقومون بذلك أحيانا و 11 %دائما في حين لا يقوم بذل أبدا ما نسبته 3.7% من أفراد العينة ؛كما تقدر قيمة المتوسط الحسابي ب 3.0244 والتي تندرج ضمن الفئة الثالثة من سلم ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة ومنه تتجه إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثالثة بأحيانا؛ ومنه يمكن القول أن معيار رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية **أحيانا ما يطبق.**

يرجع عدم تطبيق محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين للمعيار 540 المتعلق بالتقديرات المحاسبية لا بصفة دائمة ولا غالبا، إذ أنه أحيانا ما يتم تطبيقه وهذا راجع إلى غياب المؤشرات التي يمكن للمدقق أن يعتمد عليها حول القيمة العادلة وكذا غياب البورصة.

من خلال الجدول الآتي سنوضح رتبة كل معيار من معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات حسب مستوى التطبيق:

جدول رقم(03-18): ترتيب تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات

اسم المعيار	المتوسط الحسابي	الرتبة
معيار التدقيق الجزائري رقم 500 العناصر المقنعة	4.3780	01
معيار التدقيق الجزائري رقم 510 المهام الأولية تدقيق الأرصدة الافتتاحية	4.0976	02
أن معيار التدقيق الجزائري رقم 520 الإجراءات التحليلية.	3.9268	03
معيار التدقيق الجزائري رقم 501 العناصر المقنعة اعتبارات خاصة	3.9268	04
معيار التدقيق الجزائري رقم 570 استمرارية الاستغلال.	3.7927	05
معيار التدقيق الجزائري رقم 530 السبر في التدقيق مطبق غالبا.	3.6463	06
معيار التدقيق الجزائري رقم 560 الأحداث اللاحقة	3.6341	07
معيار التدقيق الجزائري رقم 505 – التأكيدات الخارجية–	3.5244	08
معيار رقم 580 التصريحات الكتابية	3.3659	09
معيار رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية	3.0244	10

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

يبين الجدول(**03-18**) ترتيب تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات حسب درجة التطبيق بالاعتماد على المتوسط الحسابي لإجابات محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر.

5.2: التحليل الإحصائي للإجابات المتحصل عليها حول أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق.

1.5.2 عرض نتائج المحور الثاني

الجدول رقم: (03-19) التحليل الإحصائي لنتائج المحور الثاني

العبارة	درجة مرتفعة جدا	درجة مرتفعة	بدرجة متوسطة	بدرجة ضعيفة	بدرجة ضعيفة جدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
الأعمال الأولية لتخطيط مهمة التدقيق:								
01	3	36	40	2	1	3.4634	0.6702	**بدرجة مرتفعة**
	3.7	43.9	48.8	2.4	1.2			
02	5	41	34	02	00.00	3.5976	0.6452	**بدرجة مرتفعة**
	6.1	50	41.5	2.1	00.00			
03	05	27	42	7	1	3.3415	0.7733	**بدرجة متوسطة**
	6.1	32.9	51.2	8.5	1.2			
04	11	33	35	3	00.00	3.6341	0.7619	**بدرجة مرتفعة**
	13.4	40.2	42.7	3.7	00.00			
تخطيط مهمة التدقيق:								
01	18	32	27	4	1	3.7561	0.8966	**بدرجة مرتفعة**
	22	39	32.9	4.9	1.2			
02	21	39	19	2	1	3.9390	0.8366	**بدرجة مرتفعة**
	25.6	47.6	23.2	2.4	1.2			
03	13	31	33	5	00.00	3.6141	0.8242	**بدرجة مرتفة**
	15.9	37.8	40.2	6.1	00.00			
04	05	28	40	8	1	3.3415	0.7891	**بدرجة متوسطة**
	6.1	34.1	48.8	9.8	1.2			
05	8	33	37	4	00.00	3.5488	0.7395	**بدرجة مرتفعة**
	9.8	40.2	45.1	4.9	00.00			
06	06	26	42	8	00.00	3.3659	0.7619	**بدرجة**

متوسطة			00.00	9.8	51.2	31.7	7.3	
بدرجة مرتفعة	0.6984	3.6098	1	00.00	36	38	7	**07**
			1.2	00.00	43.9	46.3	8.5	
بدرجة مرتفعة	0.7407	3.6585	00.00	4	29	40	09	**08**
			00.00	4.9	35.4	48.8	11	
بدرجة مرتفعة	0.9393	3.7073	1	5	28	31	17	**09**
			1.2	6.1	34.1	37.8	20.7	
بدرجة مرتفعة	0.7284	3.7073	00.00	3	28	41	10	**10**
			00.00	3.7	34.1	50	12.2	
بدرجة مرتفعة	0.8087	3.7073	1	2	30	36	13	**11**
			1.2	2.4	36.6	43.9	15.9	
بدرجة مرتفعة	**0.4331**	**3.6008**	**الاتجاه العام للمحور الثاني**					

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

2.5.2 التعليق على النتائج

تشير نتائج التحليل الإحصائي المتحصل عليه من خلال الجدول(**03-19**)إلى وجود تأثير بدرجة مرتفعة لتطبيق معايير الخاصة بأدلة الإثبات خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق حسب وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر، حيث بلغ متوسط الحسابات للمحور ككل 3.6608 والذي يندرج ضمن الفئة (3.4-4.2) والذي ينتمي إلى درجة مرتفعة كما تدل قيمة الانحراف المعياري المقدرة 0.4331 على انسجام وتجانس إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية –بدرجة مرتفعة–

أما عن نتائج التحليل لكل عبارة فكانت على النحو الأتي:

المرحلة الأولى:الأعمال الأولية لتخطيط مهمة التدقيق:

1. تمكِّن التأكيدات الخارجية التي يوجهها للمدقق السابق في مساعدته في اتخاذ القرار التعامل مع العميل الجديد **بدرجة مرتفعة**، حسب ما يبينه المتوسط الحسابي بقيمة 3.4634 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي بانحراف معياري قدره 0.6702 والذي يدل على تجانس وتمركز عبارات أفراد العينة حول الإجابة الثانية أي بدرجة مرتفعة .
2. تمكِّن التأكيدات الخارجية التي يوجهها المدقق للأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة من التأكد من أمانة إدارة المؤسسة محل التدقيق **بدرجة مرتفعة**، حسب ما يبينه المتوسط الحسابي بقيمة 3.5976 والذي

يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي بانحراف معياري قدره 0.66452 والذي يدل على تجانس وتمركز عبارات أفراد العينة حول الإجابة الثانية أي بدرجة مرتفعة

3. يمكِّن التصريح الكتابي الذي يتحصل عليه المدقق من العميل الجديد للاستفسار من المدقق السابق في مساعدته لاتخاذ قرار التعامل معه **بدرجة متوسطة**، حسب ما تظهره نتائج التحليل حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول العبارة الثالثة بـ 3.3415 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة بانحراف معياري قدره 0.7733 ومنه تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثالثة بدرجة متوسطة.
4. تمكِّن **بدرجة مرتفعة** التأكيدات الخارجية التي يتحصل عليها المدقق من الغير في ضمان مصداقية المعلومات العامة والقانونية للمؤسسة، وهذا ما بينه المتوسط الحسابي الذي بلغ 3.6341 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي بانحراف معياري قدره 0.7619 والذي يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

وكنتيجة لإجابات أفراد العينة حول تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات ضمن المرحلة الأولية لتخطيط عملية التدقيق فإنه تبرز النتائج المتوسط الحسابي بـ 3.5091 وانحراف معياري قدره 0.5128 ومنه فإن تطبيقها في هذه المرحلة تؤثر بدرجة مرتفعة على عمل المدقق.

ويرجع عدم وجود تأثير بنسبة مرتفعة جدا إلى أن المدقق في بعض الحالات يواجه صعوبات في تطبيق المعيار يرجع على عدم رد الغير على التأكيدات الخارجية التي يوجهها إليهم.

المرحلة الثانية: تخطيط مهمة التدقيق

1. تمكِّن الإجراءات التحليلية التي يقوم يها المدقق أثناء التعرف على المؤسسة محل التدقيق **بدرجة مرتفعة** من تحديد المخاطر الجوهرية المحتملة للتدقيق، حسب ما يظهره المتوسط الحسابي المقدر بـ 3.7561 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.8966 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
2. يمكِّن **بدرجة مرتفعة** استخدام الإجراءات التحليلية في الكشف المبكر وتوجيه المدقق إلى أماكن المخاطر الجوهرية وفق ما يشير إليه المتوسط الحسابي المقدر بـ 3.9390 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وانحراف معياري قدره 0.8366 ومنه تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية أي بدرجة مرتفعة.
3. تمكِّن **بدرجة مرتفعة** مؤشرات تقييم استمرارية الاستغلال المدقق من المعرفة المسبقة للمؤسسة ومدى قدرتها على الاستمرارية، وفق ما يبينه المتوسط الحسابي المقدر بـ 3.6141 والذي يندرج ضمن الفئة

الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.8242 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

4. تمكّن **بدرجة متوسطة** مؤشرات تقييم استمرارية الاستغلال المدقق في فهم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وفق ما يبينه المتوسط الحسابي 3.3415 والذي يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكرت الخماسي المستخدم وانحراف معياري قدره 0.7815 والذي يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثالثة.
5. يضمن **بدرجة مرتفعة** تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية للمدقق توجيه الخطة العامة للتدقيق، حسب ما أكده المتوسط الحسابي المقدر بـ3.5488 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي المستخدم وبانحراف معياري قدره 0.7395 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
6. تؤكد التصريحات الكتابية الأولية المقدمة من طرف الإدارة للمدقق **بدرجة متوسطة** على أنها تتحمل مسؤولياتها في إعداد وعرض الكشوف المالية، وفق ما بينه المتوسط الحسابي المقدر بـ 3.3659 والذي يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7619 مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة يتمركزون حول الإجابة الثالثة.
7. تعزز التصريحات الكتابية المقدمة حول التقييم النزيه للكشوف المالية **بدرجة مرتفعة** ثبوتية الأدلة المجمعة؛ حسب ما بينه المتوسط الحاسبي حول هذه العبارة المقدر بـ 3.6098 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.6984 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
8. تؤكد التصريحات الكتابية التي يحصل عليها المدقق من طرف المؤسسة **بدرجة مرتفعة** ضبط أحكام رسالة مهمة التدقيق، وفق ما يدل عليه المتوسط الحسابي المقدر بـ3.6585 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة وبانحراف معياري قدره 0.7407 مما يدل عل تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
9. يمكّن التدقيق الأولي للأرصدة الافتتاحية المدقق **بدرجة مرتفعة** من الكشف المبكر عن الاختلالات الممكنة وتحديد مخاطر التدقيق حسب ما يشير إليه المتوسط الحسابي المقدر بـ3.7073 والمندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي المستخدم وبانحراف معياري قدره 0.9393 مما يدل على أن أغلبية إجابات أفراد العينة تتمركز حول الإجابة الثانية.

10.يسمح السبر الأولي للمدقق **بدرجة مرتفعة** من تحديد إجراءات التدقيق الأخرى لجمع أدلة الإثبات، هذا حسب المتوسط الحسابي المقدر بـ 3.7373 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي المستخدم وبانحراف معياري قدره 0.7284 والذي يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

11.تحدد الإجراءات التحليلية **بدرجة مرتفعة** للمدقق اتجاهات عملية التدقيق وتصميم برنامج تدقيق ملائم.وفق ما يبينه المتوسط الحاسبي المقدر بـ 3.7073 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة وبانحراف معياري قدره 0.8087 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

وكنتيجة لإجابات أفراد العينة حول تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات ضمن الخطوة الثانية من مرحلة التخطيط فإنه تبرز النتائج، المتوسط الحسابي بـ 3.6341 **وانحراف معياري قدره** 0.4633 **ومنه فإن تطبيقها في هذه المرحلة تؤثر بدرجة مرتفعة على عمل المدقق.**

ويرجع عدم وجود درجة مرتفعة جدا إلى بعض الصعوبات التي يمكن أن تواجه المدقق في تنفيذ الإجراءات التي نصت عليها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات كصعوبة تطبيق الإجراءات التحليلية المتطورة وغياب قاعدة بيانات عن القطاع الذي تنشط فيها المؤسسة محل التدقيق؛ في بعض الحالات عدم الرد من طرف الغير على التأكيدات الخارجية ، وكذا عدم تقديم التصريحات الكتابية من طرف المؤسسة محل التدقيق للمدقق.

6.2 التحليل الإحصائي للإجابات المتحصل عليها حول تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة تنفيذ عملية التدقيق.

1.6.2 عرض نتائج المحور الثالث:

الجدول رقم (03-20): التحليل الإحصائي لنتائج المحور الثالث

العبارة	درجة مرتفعة جدا	درجة مرتفعة	بدرجة متوسطة	بدرجة ضعيفة	بدرجة ضعيفة جدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%			
مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:								
01	11	43	24	1	00.00	3.7805	0.68537	بدرجة مرتفعة
	13.4	52.4	32.9	1.2	00.00			
02	10	40	25	7	00.00	3.6463	0.8069	بدرجة مرتفعة
	12.2	48.8	30.5	8.5	00.00			
03	8	33	36	5	00.00	3.5366	0.7567	بدرجة مرتفعة
	9.8	40.2	43.9	6.1	00.00			
04	6	25	46	5	00.00	3.3902	0.7158	بدرجة متوسطة
	7.3	30.5	56.1	6.1	00.00			
05	9	30	35	8	00.00	3.4878	0.8201	بدرجة مرتفعة
	11	36.6	42.7	9.8	00.00			
06	22	29	28	3	00.00	3.8537	0.8624	بدرجة مرتفعة
	26.8	35.4	34.1	3.7	00.00			
مرحلة فحص الحسابات والأرصدة:								
01	11	28	36	7	00.00	3.5244	0.8348	بدرجة مرتفعة
	13.4	34.1	43.9	8.5	00.00			
02	8	28	37	9	00.00	3.4268	0.8196	بدرجة متوسطة
	9.8	34.1	45.1	11	00.00			
03	7	25	43	7	00.00	3.3902	0.7658	بدرجة متوسطة
	8.5	30.5	52.4	8.5	00.00			
04	5	35	36	6	00.00	3.4756	0.7239	بدرجة

	6.1	42.7	43.9	7.3	00.00			مرتفعة
05	12	32	34	4	00.00	3.6341	0.7936	بدرجة مرتفعة
	14.6	39	41.5	4.9	00.00			
06	9	36	3	5	00.00	3.5976	0.7675	بدرجة مرتفعة
	11	43.9	39	6.1	00.00			
07	8	30	42	1	1	3.5244	0.7408	بدرجة مرتفعة
	9.8	36.6	51.2	1.2	1.2			
08	7	35	36	3	1	3.5366	0.7567	بدرجة مرتفعة
	8.5	42.7	43.9	3.7	1.2			
09	12	33	30	7	00.00	3.6098	0.8426	بدرجة مرتفعة
	14.6	40.2	36.6	8.5	00.00			
10	11	35	32	3	00.00	3.8902	0.8426	بدرجة مرتفعة
	13.4	42.7	39	3.7	00.00			
11	9	41	28	4	00.00	3.6707	0.7379	بدرجة مرتفعة
	11	50	34.1	4.9	00.00			
12	8	37	31	6	00.00	3.5732	0.7702	بدرجة مرتفعة
	9.8	45.1	37.8	7.3	00.00			
13	7	35	35	4	1	3.5244	0.7734	بدرجة متوسطة
	8.5	42.7	42.7	4.9	1.2			
14	22	32	25	3	00.00	3.8902	0.8462	بدرجة مرتفعة
	26.8	39	30.5	3.7	00.00			
أعمال نهاية التدقيق								
01	9	38	33	2	00.00	3.6585	0.7065	بدرجة مرتفعة
	11	46.3	40.2	2.4	00.00			
02	7	48	25	2	00.00	3.7317	0.6488	بدرجة مرتفعة
	8.5	58.5	30.5	2.4	00.00			
03	7	38	34	3	00.00	3.5976	0.7002	بدرجة مرتفعة
	8.5	46.3	41.5	3.7	00.00			
04	4	43	30	5	00.00	3.5610	0.6866	بدرجة مرتفعة
	4.9	52.4	36.6	6.1	00.00			

05	5	40	32	4	1	3.5366	0.7402	**بدرجة مرتفعة**
	6.1	48.8	39	4.9	1.2			
06	7	26	42	7	00.00	3.4024	0.7675	**بدرجة مرتفعة**
	8.5	31.7	51.2	8.5	00.00			
07	4	42	33	2	1	3.5610	0.6866	**بدرجة مرتفعة**
	4.9	51.2	40.2	2.4	1.2			
08	6	34	31	11	.00.00	3.4268	0.8196	**بدرجة مرتفعة**
	7.3	41.5	37.8	13.4	00.00			
الاتجاه العام للمحور الثالث						**3.5871**	**0.4181**	**بدرجة مرتفعة**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss

2.6.2 التعليق على النتائج

تشير نتائج التحليل الإحصائي المتحصل عليها من الجدول(**03-20**) إلى وجود تأثير بدرجة مرتفعة لتطبيق معايير الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة تنفيذ عملية التدقيق حسب وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر، حيث بلغ متوسط الحسابات للمحور ككل 3.5871 والذي يندرج ضمن الفئة (3.4-4.2) والذي ينتمي إلى درجة مرتفعة كما تدل قيمة الانحراف المعياري المقدرة 0.4181 على انسجام وتجانس إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية –بدرجة مرتفعة–

أما عن نتائج التحليل لكل عبارة فكانت على النحو الأتي:

المرحلة الأولى: مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

01. تمكّن أساليب الإجراءات التحليلية المختلفة مثل الاستفسارات المكتوبة **بدرجة مرتفعة** من تحديد نقاط الضعف والقوة لنظام الرقابة الداخلية حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.7805 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.6853 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية؛ وبالتالي يمكن القول أن معيار التدقيق الجزائري رقم 520 – الإجراءات التحليلية – يساهم بدرجة مرتفعة في هذه المرحلة.

02. يساهم **بدرجة مرتفعة** فحص دليل إجراءات نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة في إدراك المدقق لمدى فعاليتها حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.6463 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.8069 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

03. تقدم الردود المقدمة من الغير **بدرجة مرتفعة** للمدقق تصورا حول وضعية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.5366 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7567 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية؛ وبالتالي يمكن القول أن معيار التأكيدات الخارجية رقم 505 يساهم بدرجة مرتفعة في هذه المرحلة.

04. تضمن التصريحات الكتابية للمدقق **بدرجة متوسطة** اكتمال المعلومات المقدمة من المؤسسة حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر3.3902 والذي يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7158 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثالثة؛ ويرجع تمركز إجابات الأفراد حول الإجابة الثالثة بسبب وجود بعض الصعوبات التي يمكن أن تواجه المدقق كعدم تقديم التصريحات الكتابية من طرف الإدارة للمدقق؛ وبالتالي يمكن القول أن معيار التصريحات الكتابية رقم 560 يساهم بدرجة متوسطة في هذه المرحلة.

05. تسمح **بدرجة مرتفعة** مؤشرات استمرارية الاستغلال للمدقق من تحديد ومعرفة القوة المالية المستقبلية للمؤسسة. حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.4878 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.8201 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية؛ وبالتالي يمكن القول أن معيار استمرارية الاستغلال رقم 570 يؤثر بدرجة مرتفعة في هذه المرحلة.

06. تساهم الملاحظة المادية **بدرجة مرتفعة** في التأكد من مدى فعالية إجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.8537 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.8624 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

المرحلة الثانية: مرحلة فحص الحسابات والأرصدة

01. قيام المدقق بتدقيق الأرصدة الافتتاحية يؤكد **بدرجة مرتفعة** بأن الكشوف المالية الماضية لا تحتوي على اختلالات هامة؛ حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.5244 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.8348 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية وبالتالي يمكن القول أن معيار التدقيق الجزائري رقم 510 مهام التدقيق الأولية – تدقيق الأرصدة الافتتاحية يؤثر بدرجة مرتفعة في هذه المرحلة.

02. يبين تدقيق الأرصدة الافتتاحية للمدقق **بدرجة مرتفعة** تطبيق الطرق المحاسبية الملائمة بشكل دائم؛ حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.4268 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت

الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.8196 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

03. يسمح تدقيق الأرصدة الافتتاحية **بدرجة متوسطة** من التأكد بأنه قد تم التعامل مع التغيرات الحاصلة بصفة ملائمة، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.3902 والذي يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7658 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثالثة.

04. تساعد **بدرجة مرتفعة** التقديرات المحاسبية للفترة السابقة المدقق في تدقيق تقديرات الفترة الحالية، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.4756 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7239 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

05. تسمح المراقبة الحسابية للمدقق **بدرجة مرتفعة** من التأكد بصحة ودقة التسجيلات المحاسبية، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.6341 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7936 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

06. تسمح الإجراءات التحليلية للمدقق **بدرجة مرتفعة** من تقليص العدد الهائل من المعطيات في مؤشرات، يمكن قياسها حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.5976 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7675 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

07. تمكن الإجراءات التحليلية للمدقق **بدرجة مرتفعة** من تحديد التوافق بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية للمؤسسة، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.5244 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7675 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

08. تمنح التأكيدات الخارجية للمدقق **بدرجة مرتفعة** ثقة أكبر لنوعية الأدلة التي يتحصل عليها، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.5366 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7567 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

09. تدعِّم التأكيدات الخارجية **بدرجة مرتفعة** الأدلة التي جمعها المدقق من المصادر الداخلية للمؤسسة، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.6098 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7567 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

10. تسمح التصريحات الكتابية المقدمة في مرحلة التنفيذ بتأكيد الأحكام والشروط **بدرجة مرتفعة** حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.6707 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7379 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية
11. تمكن **بدرجة مرتفعة** العناصر المقنعة الخاصة بالمخزونات والقضايا والنزاعات المدقق في تحديد تأثيرها على الكشوف المالية، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.6707 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7379 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
12. يمكِّن السبر في التدقيق **بدرجة مرتفعة** المدقق من الحصول على قاعدة معقولة لاستنتاج المجتمع الإحصائي المختار من العينة، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.5732 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7702 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
13. يمكِّن **بدرجة مرتفعة** السبر في التدقيق في تحديد إجراءات التدقيق الأخرى التي تمكن المدقق من جمع الأدلة الكافية، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.5244 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7734 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
14. يسمح الفحص المادي للأصول العينية للمدقق **بدرجة مرتفعة** من تقديم عناصر مقنعة وموثوقة حول وضعيتها، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.8902 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.8462 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

المرحلة الثالثة: أعمال نهاية التدقيق

1. تسمح **بدرجة مرتفعة** الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المدقق في نهاية التدقيق باستعراض التناسق في مجمل الحسابات، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.6585 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7065 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
2. يسمح السبر في التدقيق **بدرجة مرتفعة** للمدقق في تقليص حجم التعاملات وتوفير مؤشرات يمكن قياسها، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.7317 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس

ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.6488 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

3. يساهم أسلوب تقييم التقديرات المحاسبية **بدرجة مرتفعة** في التنبؤ بنتيجة معاملة ما أو أكثر، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.5976 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7002 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
4. تعزز التصريحات الكتابية **بدرجة مرتفعة** الأدلة المجمعة بالأساليب الأخرى، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.5610 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.6866 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
5. تمكِّن **بدرجة مرتفعة** الإجراءات التحليلية من تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفة المدقق المسبقة للمؤسسة، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.5366 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7402 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
6. يؤثر عدم السماح للمدقق للقيام بإرسال التأكيدات الخارجية **بدرجة متوسطة** على رأيه وتقريره النهائي، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.4024 والذي يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7675 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثالثة.
7. وجود فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية يؤثر إيجابا وبدرجة مرتفعة على تقرير المدقق، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.5610 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.6866 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
8. مراجعة المدقق لمحاضر اجتماعات الإدارة أو القائمين على حوكمتها بعد تاريخ الكشوف المالية يحدد له بدرجة مرتفعة نوعية الأحداث اللاحقة، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.4268 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.8196 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

7.2 التحليل الإحصائي للإجابات المتحصل عليها حول تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة إعداد التقرير

1.7.2 عرض نتائج المحور الرابع:

الجدول رقم(03-21): التحليل الإحصائي لنتائج المحور الرابع

العبارة	بدرجة مرتفعة جدا	بدرجة مرتفعة	بدرجة متوسطة	بدرجة ضعيفة	بدرجة ضعيفة جدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%			
01	12	40	27	3	00.00	3.7439	0.7504	**بدرجة مرتفعة**
	14.6	48.8	32.9	3.7	00.00			
02	10	44	28	00.00	00.00	3.7805	0.6483	**بدرجة مرتفعة**
	12.2	53.7	34.1	00.00	00.00			
03	14	41	26	1	00.00	3.8293	0.7167	**بدرجة مرتفعة**
	17.1	50	31.7	1.2	00.00			
04	6	34	39	3	00.00	3.5244	0.6889	**بدرجة مرتفعة**
	7.3	41.5	47.6	3.7	00.00			
05	7	33	37	4	1	3.5000	0.7738	**بدرجة مرتفعة**
	8.5	40.2	45.1	4.9	1.2			
06	7	37	36	1	1	3.5854	0.7192	**بدرجة مرتفعة**
	8.5	45.1	43.9	1.2	1.2			
07	6	38	35	2	1	3.5610	0.7217	**بدرجة مرتفعة**
	7.3	46.3	42.7	2.4	1.2			
08	4	35	37	2	4	3.4024	0.8293	**بدرجة مرتفعة**
	4.9	42.7	45.1	2.4	4.9			
اتجاه المحور الرابع						**3.6159**	**0.4486**	**بدرجة مرتفعة**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss .

2.7.2 التعليق على النتائج

تشير نتائج التحليل الإحصائي المتحصل عليها من الجدول(**03-21**) إلى وجود تأثير بدرجة مرتفعة لتطبيق معايير الخاصة بأدلة الإثبات خلال مرحلة إعداد التقرير حسب وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر، حيث بلغ متوسط الحسابات للمحور ككل 3.6159 والذي يندرج ضمن الفئة (3.4-4.2) والذي ينتمي إلى درجة مرتفعة كما تدل قيمة الانحراف المعياري المقدرة 0.4486 على انسجام وتجانس إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية –بدرجة مرتفعة– .

أما عن نتائج الإجابات لكل عبارة فهي على النحو الآتي:

1. تمكِّن العناصر المقنعة المجمعة في مرحلة التخطيط والتنفيذ المدقق **بدرجة مرتفعة** من إعداد التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛ حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.7436 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7504 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
2. تمكِّن أدلة الإثبات المجمعة في مرحلة التخطيط والتنفيذ المدقق **بدرجة مرتفعة** من تحديد نوع الرأي الذي سيصدره، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.7805 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.6483 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
3. تمكِّن العناصر المقنعة المجمعة في مرحلة التخطيط والتنفيذ المدقق **بدرجة مرتفعة** من إعداد التقرير حول استمرارية الاستغلال للمؤسسة، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.8293 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7167 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
4. تسمح إجراءات التدقيق الظرفية للمدقق **بدرجة مرتفعة** في تحديد نوعية الأحداث اللاحقة ومعالجتها، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.5244 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.6889 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
5. تؤثر التصريحات الكتابية المقدمة عند مرحلة إعداد التقرير **بدرجة مرتفعة** على رأي المدقق المحايد، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.5000 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7738 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية

6. تحدد أدلة الإثبات المجمعة **بدرجة مرتفعة** مسؤولية المدقق حول التقرير الذي ستصدره، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.5854 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7192 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
7. تمكِّن **بدرجة مرتفعة** الأدلة المجمعة من زيادة مستوى إفصاح المدقق في تقريره، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.5610 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.7217 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.
8. تحدد الأدلة المجمعة للمدقق **بدرجة مرتفعة** إمكانية عدم إبداء الرأي حول الكشوف المالية، حسب ما يبينه الوسط الحسابي المقدر 3.4024 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكرت الخماسي وبانحراف معياري قدره 0.8293 مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة حول الإجابة الثانية.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

من خلال هذا المبحث سوف نقوم باختبار فرضيات الدراسة وذلك بالاعتماد على الأداة الإحصائية T ستيودنت للعينة الواحدة(one- sample T –test) التي تم ذكرها سابقا معتمدين على قاعدة القرار الآتية:

قاعدة القرار: إذا كانت قيمة مستوى الدلالة sig أقل من 0.05 نقبل الفرضية البديلة، أما إذا كانت قيمة مستوى الدلالة sig أكبر من 0.05 نقبل الفرضية الصفرية.

1.3 اختبار الفرضية الأولى

تتمثل الفرضية الأولى في المحور الأول من الاستبيان حيث يتضمن 10 عبارات كل عبارة تخص تطبيق معيار من معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

الفرضية الأولى: يطبق مدققي الحسابات في الجزائر معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

الفرضية الصفرية H_0: لا يطبق مدققي الحسابات في الجزائر معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات

الفرضية البديلة H_1: يطبق مدققي الحسابات في الجزائر معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

الجدول (03-22): نتائج اختبار عبارات الفرضية الأولى

الرقم	العبارة	القيمة المحسوبة T	مستوى الدلالة SIG	القرار الخاص بالفرضية	
				H0	H1
01	خلال تنفيذك لمهمة التدقيق هل تقوم بوضع الإجراءات التي تسمح لك بجمع أدلة كافية وملائمة؟	15.998	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
02	خلال تنفيذك لمهمة التدقيق هل تقوم بطلب للتأكيدات الخارجية للحصول على أدلة مثبتة؟	4.544	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
03	هل تعتمد على السبر في التدقيق عندما تقرر استخدامه لإنجاز إجراءات التدقيق؟	5.936	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
04	هل تقوم بجمع أدلة كافية وملائمة من أجل معرفة وتحديد الأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات؟	5.605	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
05	هل تقوم بجمع الأدلة الكافية في حالة تدقيقك لأول مرة للكشوف المالية للتأكد بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوى على أخطاء جوهرية؟	10.910	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
06	هل تقوم بالتأكد من تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية؟	6.988	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
07	هل تقوم بطلب تصريحات كتابية من طرف المسيرين أو القائمين على الحكم في المؤسسة لأمر تراه مهما؟	3.160	0.002	مرفوضة	**مقبولة**
08	هل تقوم بوضع الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التعرف على المؤسسة ومحيطها وتقييم المخاطر الممكنة؟	7.283	0.000	مرفوضة	**مقبولة**

09	هل تقوم بجمع العناصر المقنعة الخاصة بالمخزونات والقضايا والنزاعات؟	9.787	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
10	هل تقوم بجمع العناصر المقنعة حول التقديرات المحاسبية ودراسة الاختلالات المتعلقة بها؟	0.199	0.843	**مقبولة**	مرفوضة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss

من الجدول **(03-22)** والذي يتضمن اختبار T للعبارات المكونة للفرضية الأولى نلاحظ أن قيمة sig للعبارات من 01 إلى 09 أقل من 0.05، وبالتالي ترفض الفروض الصفرية وتقبل الفروض البديلة لهذه العبارات، في حين نلاحظ أن قيمة sig للعبارة رقم 10 التي تتعلق بتطبيق معيار 540- تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها- أكبر من قيمة 0.05 وبالتالي تقبل الفرضية الصفرية وترفض الفرضية البديلة لهذه العبارة؛ أما عن نتائج اختبار الفرضية الأولى ككل فالجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(03-23): اختبار one- sample T –test **للفرضية الأولى**

درجة الحرية	مستوى الدلالةsig	المتوسط الحسابي	الفرق المتوسطي
81	0.000	3.7317	0.7317

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجاتspss .

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة الفرق المتوسطي موجب يقدر بـ 0.7317 أي أن القيمة الفعلية أكبر من القيمة الفرضية المقدرة بـ03، مع ملاحظة أن مستوى الدلالة قدر بـ SIG= 0.000 وهو أقل من 0.05.

حسب قاعدة القرار التي تم تحديدها سابقا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أن مدقق الحسابات لا يطبق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات **ونقبل الفرضية** البديلة القائلة «**يطبق مدققي الحسابات معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات** ».

2.3 اختبار الفرضية الثانية

تتمثل الفرضية الثانية في المحور الثاني من الاستبيان حيث يتضمن 15 عبارة؛ 04 عبارات تتعلق بالمرحلة الأولية والمتمثلة في الأعمال الأولية لتخطيط مهمة التدقيق، و11 عبارة تتعلق بتخطيط مهمة التدقيق بعد الانتهاء من الأعمال الأولية.

الفرضية الثانية: **يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق.**

الفرضية الصفرية H_0: لا يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق؛

الفرضية البديلة H_1: يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق؛

الجدول (03-24): نتائج اختبار عبارات الفرضية الثانية

الرقم	العبارة	القيمة المحسوبة T	مستوى الدلالة sig	القرار الخاص بالفرضية H0	القرار الخاص بالفرضية H1
الأعمال الأولية لتخطيط مهمة التدقيق:					
01	تمكنك التأكيدات الخارجية التي توجهها للمدقق السابق من مساعدتك في اتخاذ القرار التعامل مع العميل الجديد.	6.261	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
02	تمكنك التأكيدات الخارجية التي توجهها للأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة من تأكدك من أمانة إدارة المؤسسة محل التدقيق	8.387	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
03	يمكنك التصريح الكتابي الذي تتحصل عليه من العميل الجديد للاستفسار من المدقق السابق في مساعدتك لاتخاذ قرار التعامل معه.	3.998	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
04	تمكنك التأكيدات الخارجية التي تتحصل عليها من الغير في ضمان مصداقية المعلومات العامة والقانونية للمؤسسة.	7.537	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
تخطيط مهمة التدقيق:					
01	تمكنك الإجراءات التحليلية أثناء التعرف على المؤسسة محل التدقيق من تحديد المخاطر الجوهرية المحتملة للتدقيق.	7.636	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
02	يمكنك استخدام الإجراءات التحليلية في الكشف المبكر عن أماكن المخاطر الجوهرية.	10.164	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
03	تمكنك مؤشرات تقييم استمرارية الاستغلال من المعرفة المسبقة للمؤسسة ومدى قدرتها على الاستمرارية.	6.967	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
04	تمكنك مؤشرات تقييم استمرارية الاستغلال في فهم نظام الرقابة	3.918	0.000	مرفوضة	**مقبولة**

	الداخلية للمؤسسة.				
05	يضمن لك تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية توجيه الخطة العامة للتدقيق.	6.719	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
06	تؤكد لك التصريحات الكتابية الأولية المقدمة من طرف الإدارة على أنها تتحمل مسؤولياتها في إعداد وعرض الكشوف المالية.	4.348	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
07	تعزز التصريحات الكتابية المقدمة حول التقييم النزيه للكشوف المالية ثبوتية الأدلة المجمعة.	7.906	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
08	تأكد لك التصريحات الكتابية التي تحصل عليها من طرف المؤسسة ضبط أحكام رسالة مهمة التدقيق.	8.051	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
09	يمكنك التدقيق الأولي للأرصدة الافتتاحية من الكشف المبكر عن الاختلالات الممكنة وتحديد مخاطر التدقيق.	7.044	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
10	يسمح لك السبر الأولي بتحديد إجراءات التدقيق الأخرى لجمع أدلة الإثبات.	8.793	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
11	تحدد لك الإجراءات التحليلية اتجاهات عملية التدقيق وتصميم برنامج تدقيق ملائم.	7.920	0.000	مرفوضة	**مقبولة**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS

من الجدول (**03-24**) والذي يتضمن اختبار **T** للعبارات المكونة للفرضية الثانية نلاحظ أن قيمة sig للعبارات من 01 إلى 04 والتي تتعلق بمرحلة الأعمال الأولية لتخطيط مهمة التدقيق أقل من 0.05، وبالتالي ترفض الفروض الصفرية وتقبل الفروض البديلة لهذه العبارات، كما نلاحظ أيضا أن قيمة sig للعبارات من 01 إلى 11 والتي تتعلق بمرحة التخطيط لمهمة التدقيق بعد الانتهاء من الأعمال الأولية أقل من 0.05 وبالتالي ترفض الفروض الصفرية وتقبل الفروض البديلة لهذه العبارات؛ أما عن نتائج اختبار الفرضية الثانية ككل فالجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(03-25): اختبار one- sample T –test **للفرضية الثانية**

درجة الحرية	مستوى الدلالةsig	المتوسط الحسابي	الفرق المتوسطي
81	0.000	3.6008	0.6008

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجاتspss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الفرق المتوسطي موجب قدر بـ 0.6008 أي أن قيمة المتوسط الفعلية أكبر من قيمة المتوسط الفرضية المقدرة بـ (3) مع ملاحظة أن مستوى الدلالة يقدر sig=0.000 وهو أقل من 0.05.

حسب قاعدة القرار التي تم تحديدها سابقا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أن معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات لا تؤثر على مرحلة عملية التخطيط و **نقبل** الفرضية البديلة «**يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق**».

3.3 اختبار الفرضية الثالثة

سنقوم باختبار الفرضية الثانية بالاعتماد على الأداة الإحصائية T ستيودنت للعينة الواحدة التي تم ذكرها سابقا معتمدين على قاعدة القرار السابقة.

تتمثل الفرضية الثالثة في المحور الثالث من الاستبيان وتضم 28 عبارة والتي تنص على ما يأتي:

الفرضية الثالثة: **يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة تنفيذ عملية التدقيق.**

الفرضية الصفرية H_0: لا يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة تنفيذ عملية التدقيق.

الفرضية البديلة H_1: يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة تنفيذ عملية التدقيق.

الجدول رقم(03-26): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

الرقم	العبارة	القيمة المحسوبة T	مستوى الدلالة sig	القرار الخاص بالفرضية	
				H0	H1
	مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:				
01	تمكنك أساليب الإجراءات التحليلية المختلفة مثل الاستفسارات المكتوبة من تحديد نقاط الضعف والقوة لنظام الرقابة الداخلية.	0.312	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
02	فحصك لدليل إجراءات نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يساهم في إدراكك لمدى فعاليتها.	7.253	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
03	تقدم لك الردود المقدمة من الغير تصورا حول وضعية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	6.421	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
04	تضمن لك التصريحات الكتابية اكتمال المعلومات المقدمة من المؤسسة.	4.936	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
05	تسمح لك مؤشرات استمرارية الاستغلال من تحديد توقع بعدم وجود تهديدات مالية للمؤسسة في المستقبل.	5.386	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
06	تساهم الملاحظة المادية في التأكد من مدى فعالية إجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة.	8.936	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
	مرحلة فحص الحسابات والأرصدة				

01	قيامك بتدقيق الأرصدة الافتتاحية يؤكد لك بأن الكشوف المالية الماضية لا تحتوي على اختلالات هامة.	5.688	0.000	مرفوضة	مقبولة
02	يبين لك تدقيق الأرصدة الافتتاحية تطبيق الطرق المحاسبية الملائمة بشكل دائم.	4.731	0.000	مرفوضة	مقبولة
03	يسمح لك تدقيق الأرصدة الافتتاحية بالتأكد بأنه قد تم التعامل مع التغيرات الحاصلة بصفة ملائمة.	4.614	0.000	مرفوضة	مقبولة
04	تساعدك التقديرات المحاسبية للفترة السابقة في تقديرات الفترة الحالية.	5.949	0.000	مرفوضة	مقبولة
05	تسمح لك المراقبة الحسابية في التأكد من صحة ودقة التسجيلات المحاسبية.	7.235	0.000	مرفوضة	مقبولة
06	تسمح لك الإجراءات التحليلية من تقليص العدد الهائل من المعطيات في مؤشرات يمكن قياسها.	7.050	0.000	مرفوضة	مقبولة
07	تمكنك الإجراءات التحليلية في تحديد التوافق بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية للمؤسسة.	6.410	0.000	مرفوضة	مقبولة
08	تمنحك التأكيدات الخارجية ثقة أكبر لنوعية الأدلة التي تتحصل عليها.	6.421	0.000	مرفوضة	مقبولة
09	تدعم التأكيدات الخارجية الأدلة التي جمعتها من المصادر الداخلية للمؤسسة.	6.553	0.000	مرفوضة	مقبولة
10	تسمح لك التصريحات الكتابية المقدمة في مرحلة التنفيذ بتأكيد الأحكام وشروط المهمة.	3.732	0.000	مرفوضة	مقبولة
11	تمكنك العناصر المقنعة الخاصة بالمخزونات والقضايا والنزاعات في تحديد تأثيرها على الكشوف المالية..	8.231	0.000	مرفوضة	مقبولة
12	يمكنك السبر في التدقيق في الحصول على قاعدة معقولة لاستنتاج المجتمع الإحصائي المختار من العينة.	6.738	0.000	مرفوضة	مقبولة
13	يمكنك السبر في التدقيق في تحديد إجراءات التدقيق الأخرى التي تمكنك من جمع الأدلة الكافية.	6.140	0.000	مرفوضة	مقبولة
14	يسمح لك الفحص المادي للأصول العينية بتقديم عناصر مقنعة وموثوقة حول وضعيتها.	9.526	0.000	مرفوضة	مقبولة
أعمال نهاية للتدقيق:					
01	تسمح لك الإجراءات التحليلية التي تقوم بها في نهاية التدقيق باستعراض التناسق في مجمل الحسابات.	8.440	0.000	مرفوضة	مقبولة
02	تسمح لك إجراءات تقييم المخاطر بتوفير قاعدة لتحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة في التقديرات المحاسبية.	10.212	0.000	مرفوضة	مقبولة
03	يساهم أسلوب تقييم التقديرات المحاسبية بالتنبؤ بنتيجة معاملة ما أو أكثر.	7.727	0.000	مرفوضة	مقبولة

04	تعزز التصريحات الكتابية الأدلة المجمعة بالأساليب الأخرى.	7.398	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
05	تمكنك الإجراءات التحليلية من تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفتك المسبقة للمؤسسة.	6.564	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
06	يؤثر عدم السماح لك للقيام بإرسال التأكيدات الخارجية على رأيك وتقريرك النهائي.	4.748	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
07	تأكدك من وجود فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية يؤثر إيجابا على تقريرك.	7.398	0.000	مرفوضة	**مقبولة**
08	مراجعتك لمحاضر اجتماعات الإدارة أو القائمين على حوكمتها بعد تاريخ الكشوف المالية يحدد لك نوعية الأحداث اللاحقة.	4.731	0.000	مرفوضة	**مقبولة**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss

من الجدول (**03-26**) والذي يتضمن اختبار **T** للعبارات المكونة للفرضية الثالثة نلاحظ بأن قيمة sig للعبارات من 01 إلى 06 والتي تتعلق بمرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية أقل من 0.05، وبالتالي ترفض الفروض الصفرية وتقبل الفروض البديلة لهذه العبارات، كما نلاحظ أيضا أن قيمة sig للعبارات من 01 إلى 14 والتي تتعلق بمرحلة مرحلة فحص الحسابات والأرصدة أقل من 0.05 وبالتالي ترفض الفروض الصفرية وتقبل الفروض البديلة لهذه العبارات؛ وكذا قبول الفروض البديلة للعبارات من 01 إلى 08 والتي تتعلق بمرحلة أعمال نهاية للتدقيق كون أن قيمة sig أقل من 0.05؛ أما عن نتائج اختبار الفرضية الثالثة ككل فالجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (03-27): اختبار one- sample T –test **للفرضية الثالثة**

درجة الحرية	مستوى الدلالةsig	المتوسط الحسابي	الفرق المتوسطي
81	00.00	3.5871	0.58711

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامجspss.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة الفرق المتوسطي موجب يقدر بـ 0.58711 هذا يعنى أن قيمة المتوسط الحسابي الفعلي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي المقدر بـ(03) مع ملاحظة أن قيمة مستوى الدلالة sig=00.00 وهي أقل من 0.05.

حسب قاعدة القرار التي تم تحديدها سابقا نرفض الفرضية الصفرية القائلة بأنه لا يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تنفيذ عملية التدقيق و**نقبل** الفرضية البديلة التي تنص بأنه « **يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة تنفيذ عملية التدقيق**».

4.3 اختبار الفرضية الرابعة

سنقوم باختبار الفرضية الثانية بالاعتماد على الأداة الإحصائيةT (one- sample T –test) ستيودنت للعينة الواحدة التي تم ذكرها سابقا معتمدين على قاعدة القرار الآتية:

قاعدة القرار: إذا كانت قيمة مستوى الدلالة sig أقل من 0.05 نقبل الفرضية البديلة، أما إذا كانت قيمة مستوى الدلالة sig أكبر من 0.05 نقبل الفرضية الصفرية.

تتمثل الفرضية الرابعة في المحور الرابع من الاستبيان ويضم 08 عبارات وتنص الفرضية على ما يأتي:

الفرضية الرابعة: **يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة إعداد تقرير التدقيق.**

الفرضية الصفريةH_0: لا يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة إعداد تقرير التدقيق،

الفرضية البديلةH_1: يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة إعداد تقرير التدقيق.

الجدول (03-28): نتائج اختبار الفرضية الرابعة

الرقم	العبارة	القيمة المحسوبة T	مستوى الدلالة sig	القرار الخاص بالفرضية	
				H0	H1
01	تمكنك العناصر المقنعة المجمعة في مرحلة التخطيط والتنفيذ من إعداد تقريرك الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.	8.976	0.000	مرفوضة	مقبولة
02	تمكنك أدلة الإثبات المجمعة في مرحلة التخطيط والتنفيذ من تحديد نوع الرأي الذي ستصدره.	10.901	0.000	مرفوضة	مقبولة
03	تمكنك العناصر المقنعة المجمعة في مرحلة التخطيط والتنفيذ من إعداد تقريرك حول استمرارية الاستغلال للمؤسسة.	10.477	0.000	مرفوضة	مقبولة
04	تسمح لك إجراءات التدقيق الظرفية للكشوف المالية في تحديد نوعية الأحداث اللاحقة ومعالجتها.	6.892	0.000	مرفوضة	مقبولة
05	تؤثر التصريحات الكتابية المقدمة عند مرحلة إعداد التقرير على رأيك المحايد.	5.851	0.000	مرفوضة	مقبولة
06	تحدد أدلة الإثبات المجمعة مسؤوليتك حول التقرير الذي ستصدره.	7.370	0.000	مرفوضة	مقبولة
07	تمكنك الأدلة المجمعة من زيادة مستوى الإفصاح في تقريرك.	7.038	0.000	مرفوضة	مقبولة
08	تحدد لك الأدلة المجمعة إمكانية عدم إبداء الرأي حول الكشوف المالية.	4.394	0.000	مرفوضة	مقبولة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss

من الجدول (**03-28**) والذي يتضمن اختبار **T** للعبارات المكونة للفرضية الرابعة نلاحظ بأن قيمة sig للعبارات من 01 إلى 08 والتي تتعلق بتأثير معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة إعداد التقرير أقل من 0.05، وبالتالي ترفض الفروض الصفرية وتقبل الفروض البديلة لهذه العبارات أما عن نتائج الاختبار للفرضية الرابعة ككل فهي ما يبينه الجدول الأتي:

الجدول رقم(03-29): اختبار T one- sample T –test **للفرضية الرابعة**

درجة الحرية	مستوى الدلالةsig	المتوسط الحسابي	الفرق المتوسطي
81	000.00	3.6159	0.61585

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجاتspss .

من خلال الجدول(**03-29**) نلاحظ أن قيمة الفرق المتوسطي موجب وهذا يدل على أن قيمة المتوسط الحسابي الفعلي أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي المقدر بـ(03) مع ملاحظة أن قيمة مستوى الدلالة000=sig وهو أقل من 0.05

حسب قاعدة القرار المحددة سابقا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة إعداد تقرير التدقيق، **ونقبل الفرضية البديلة** « **يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة إعداد تقرير التدقيق**».

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلي الدراسة الميدانية التي حاولنا من خلالها تحديد أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدقق الحسابات في الجزائر، بدءا بالتعريف بأدوات الدراسة المستخدمة والمتمثلة في الاستبيان والمقابلة الشخصية، وكذا المجتمع المستهدف للدراسة والمتمثل في عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين، بعد توزيع واسترجاع استمارات الاستبيان الممكنة تم تحليل البيانات المتحصل عليها بالاعتماد على مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة وباستخدام برنامج spss وبرنامج Excel للتوصل إلى مجموعة من النتائج التي مكنتنا من الإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة والإجابة على الأسئلة الفرعية المشكلة لها، وكذا التأكد من صحة فرضيات الدراسة، ومن بين أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذا الفصل نجد:

- يطبق **غالبا** محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات كونها معايير عمل ميدانية لا يمكن الاستغناء عنها؛
- هناك تأثير **بدرجة مرتفعة** لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على عمل المدقق من خلال تأثير الإجراءات التي جاءت بها هذه المعايير مسار عملية التدقيق المتمثلة في مرحلة التخطيط، مرحلة التنفيذ ومرحلة إعداد التقرير؛
- يواجه بعض من مدققي الحسابات صعوبات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات وأن أبرز هذه الصعوبات تتعلق بالبيئة العامة للتدقيق.

الخاتمـــــة

الخاتمة:

بعد الإصلاحات الهامة التي قامت بها الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر،والمتمثلة أساسا في الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، كخطوة أولية لعملية للتوجه نحو معايير المحاسبة الدولية والتوجه بالممارسات المحاسبية إلى الممارسات الدولية، فقد كان لزاما عليها أيضا مرافقة هذه الإصلاحات على مستوى المحاسبة بإصلاحات على مستوى مهنة تدقيق الحسابات.

أصدرت الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر بداية من سنة 2016 إلى غاية سنة 2018 مجموعة من المعايير تحت اسم معايير التدقيق الجزائرية، هادفة بذلك إلى توفير مرجعية عمل موحدة لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر، وقد خصصت أكبر جزء من المعايير الصادرة للمعايير الخاصة بأدلة الإثبات إذ بلغ عددها 10 معايير من أصل 16 معيار صادرا؛

سعيا منا إلى تحقيق أهداف الدراسة والمتمثلة أساسا في تحديد أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على عمل مدقق الحسابات في الجزائر، تطرقنا في دراستنا هذه في جانبها النظري إلى فصلين، الفصل الأول تناولنا من خلاله الإطار العلمي والعملي لتدقيق الحسابات الذي تضمن مدخل لتدقيق الحسابات؛ تنظيم مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الدولي وعلى المستوى الوطني –الجزائري وكذا الإطار العملي لتدقيق الحسابات؛ أما الفصل النظري الثاني فقد تم تخصيصه لأدلة الإثبات وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية من خلال دراسة ماهية أدلة الإثبات في التدقيق المحاسبي، أنواع أدلة الإثبات في التدقيق المحاسبي وإجراءات الحصول عليها وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، وكذا دراسة موضع أدلة الإثبات ضمن مسار عملية تدقيق الحسابات؛ أما الفصل الثالث فتمثل في الدراسة الميدانية والذي حاولنا من خلاله إسقاط الجانب النظري على الميدان حيث تضمن الفصل الإطار المنهجي للدراسة الميدانية وكذا التحليل الإحصائي للنتائج المتحصل عليها واختبار الفرضيات.

أولا: اختبار الفرضيات

- ✓ **اختبار الفرضية الأولى:**

لقد أثبتت نتائج اختبار ستيودنت للعينة الواحدة one- sample T –test لإجابات أفراد العينة المتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر على **صدق الفرضية الأولي** التي تنص على أنه يطبق مدققي الحسابات في الجزائر معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛ أما عن مستوى التطبيق فقد أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للمحور الأول أنه **غالبا** ما يتم تطبيقها.

✓ **اختبار الفرضية الثانية:**

لقد أثبتت نتائج اختبار ستيودنت للعينة الواحدةone- sample T –test لإجابات أفراد العينة المتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر على **صدق الفرضية الثانية** التي تنص على أنه يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة التخطيط ؛ أما عن مستوى التأثير فإنه قد أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للمحور الثاني أنه **بدرجة مرتفعة.**

✓ **اختبار الفرضية الثالثة:**

لقد أثبتت نتائج اختبار ستيودنت للعينة الواحدةone- sample T –test لإجابات أفراد العينة المتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر على **صدق الفرضية الثالثة** التي تنص على أنه يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة تنفيذ عملية التدقيق؛ أما عن مستوى التأثير فإنه قد أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للمحور الثالث أنه **بدرجة مرتفعة.**

✓ **اختبار الفرضية الرابعة**

لقد أثبتت نتائج اختبار ستيودنت للعينة الواحدةone- sample T –test لإجابات أفراد العينة المتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في الجزائر على **صدق الفرضية الرابعة** التي تنص على أنه يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على مرحلة إعداد التقرير؛ أما عن مستوى التأثير فإنه قد أوضحت نتائج التحليل الإحصائي للمحور الرابع أنه **بدرجة مرتفعة.**

ثانيا–نتائج الدراسة: تم التوصل إلى عدة نتائج من الجانب النظري والدراسة الميدانية نذكر أبرزها فيما يأتي:

- **النتائج النظرية:**

من خلال الدراسة النظرية توصلنا إلى عدة نتائج أبرزها:

- من خلال دراسة المقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ونظيرتها الدولية توصلنا إلى أن المرجعية المعتمدة في إعداد معايير التدقيق الجزائرية هي معايير التدقيق الدولية، وأن الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر تبنت معايير التدقيق الدولية بشكل كلي؛
- تشير معايير التدقيق الجزائرية الصادرة حاليا في مضمونها إلى تطبيق معايير تدقيق جزائرية لم تصدر بعد، والملاحظ أنها تأخذ نفس تسمية ورقم معايير التدقيق الدولية مما يوحي بالتبني الكلي لمعايير التدقيق الدولية المتبقية؛
- معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات يمكن تطبيقها في مختلف مراحل عملية التدقيق حيث يمكن تطبيقها ضمن مرحلة التخطيط؛ مرحلة التنفيذ ومرحلة إعداد التقرير؛

- توفر معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات عدة أساليب وتقنيات إجرائية يمكن لمدقق الحسابات الاعتماد عليها في جمع الأدلة الكافية والملائمة في مختلف مراحل عملية التدقيق؛
- يمكن أن تساهم معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في رفع جودة التدقيق في الجزائر من خلال التأثير على عمل المدقق المحاسبي باعتبارها معايير عمل ميدانية لا يمكن الاستغناء عنها؛
- تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق دليل بذله العناية المهنية اللازمة من جهة، وأداة حماية له من جهة أخرى في حالة وقوع نزاعات يكون طرفا فيها؛
- غياب الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- افتقار معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات إلى دليل تطبيقي.

- **نتائج الدراسة الميدانية:**

من خلال الدراسة الميدانية توصلنا إلي عدة نتائج أبرزها:

- يطبق مدققي الحسابات في الجزائر غالبا معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات بدرجة مرتفعة على مراحل عملية التدقيق؛
- يرجع عدم التطبيق الدائم لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات إلى مجموعة من العوامل أبرزها بيئة التدقيق الجزائرية التي لا زالت تعاني من بعض النقائص؛
- يواجه مدققي الحسابات والخبراء المحاسبيين بعض الصعوبات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات وأن أبرز هذه الصعوبات تتعلق بالبيئة العامة لمهنة التدقيق في الجزائر؛
- تحتاج معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات إلى مذكرات وتوجيهات إرشادية لكيفية تطبيقها بشكل صحيح وفعال لضمان تطبيقها بشكل دائم؛
- هناك حاجة ملحة لإصدار معايير التدقيق الجزائرية والتي من شأنها أن ترفع من جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر؛
- معايير التدقيق الجزائرية تساهم في الاستجابة لاحتياجات المدقق المحاسبي في الجزائر خاصة إذا ما تم العمل على تجهيز بيئة عمل ملائمة لها؛
- نقص الدورات التكوينية حول معايير التدقيق الجزائرية.

ثالثا – الاقتراحات:

من خلال النتائج المتحصل عليها من الجانب النظري والدراسة الميدانية، يمكننا تقديم مجموعة من التوصيات التي يمكن أن تساهم في تحسين واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات وباقي المعايير والرفع من مستوى مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، والتوصيات موجهة إلى عدة أطراف:

1. اقتراحات موجهة إلى الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر:

- إصدار معايير التدقيق الجزائرية بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية أمر جيد إلا أنه يستحسن مراعاة خصوصيات بيئة التدقيق الجزائرية؛
- الأخذ بتجارب بعض الدول العربية في تبني معايير التدقيق الدولية؛
- العمل على تحيين معايير التدقيق الجزائرية وفق ما يتم تحيينه لمعايير التدقيق الدولية؛
- توفير دليل تطبيقي للمعايير لضمان التطبيق الدائم بدون صعوبات؛
- العمل على بناء نظام تشريعي متكامل يشارك في إعداده الأكاديميين والمهنيين؛ وضمان التواصل الدائم بين المهنيين والهيئات المشرفة؛
- إنشاء لجان جهوية لمرافقة ومراقبة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛
- إنشاء خلايا استماع جهوية للاستماع إلى انشغالات وآراء المهنيين؛
- التكوين المستمر لمدققي الحسابات خاصة في المجال التكنولوجي؛
- إعطاء ضمانات أكثر لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين والحماية القانونية له؛
- إعادة النظر في انتماء مهنة التدقيق المحاسبي لوزارة المالية؛
- العمل على إصدار معايير تدقيق خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- ضرورة وضع سلم أتعاب موحد بين المهنيين وواضح لضمان المنافسة الشريفة بين المهنيين؛
- اعتماد برامج تدقيق معلوماتية وفق معايير التدقيق الجزائرية مع التكوين المستمر للمدقق في المجال التكنولوجي؛
- تنظيم لقاءات إعلامية للتعريف بمهنة التدقيق المحاسبي للمجتمع ودورها في حماية الاقتصاد الوطني.

2. **اقتراحات موجهة للمهنيين: –محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين–**

- بذل أكبر جهد لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية لما تقدمه هذه الأخيرة من تأثير جيد على عمل المدقق من جهة وتحسين جودة التدقيق في الجزائر من جهة أخرى؛
- العمل على إنشاء قنوات تواصل بين المهنيين في مختلف ولايات الوطن وتبادل المعارف والخبرات؛
- فتح المجال أمام الطلبة المتخرجين من الجامعات والمعاهد لإجراء التربصات الميدانية؛
- المساهمة في التأليف في مجال المحاسبة والتدقيق.
- المساهمة بالتعريف بالإصلاحات الجديدة التي طرأت على مهنة المحاسبة والتدقيق للمستثمرين ومسيري الشركات، وكذا مستخدمي الكشوف المالية، كون أن المهنيين يعتبرون همزة التواصل المباشر بينهم وبين الأطراف ذات المصلحة بالكشوف المالية.

3. **اقتراحات موجهة إلى هيئات التعليم العالي والبحث العلمي في الجزائر:**

- ضرورة مرافقة التكوين الأكاديمي–النظري– بالتكوين التطبيقي من خلال إنشاء ورشات عمل تكوينية في الجامعات بإشراك المهنيين في إعداد وتقديم هذه الورشات؛
- إعادة النظر في المقاييس ومضمونها، وتطويرها وفق ما يتناسب مع احتياجات سوق العمل على المستوى الوطني والدولي؛ لضمان مخرجات تنظيم تعليم عالي كفء في مجال المحاسبة والتدقيق؛
- دعوة أهم العناصر الوطنية والدولية الفاعلة في مجال التدقيق المحاسبي عند تنظيم الملتقيات الوطنية والدولية في مجال التدقيق المحاسبي؛
- عقد اتفاقيات شراكة وتعاون بين الجامعة والمنظمات المهنية لتدقيق الحسابات لضمان التكوين التطبيقي لطلبة التخصص.

- **اقتراحات أخرى**

- تفعيل بورصة الجزائر لما تقدمه من مزايا لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر؛
- العمل على تنظيم الاقتصاد الوطني للقضاء على الاقتصاد الموازي– غير الرسمي– لما له من تأثير على الاقتصاد بصفة عامة ومهنة التدقيق بصفة خاصة؛
- العمل على إصلاح قطاع الضرائب والقطاع المالي من خلال ضبط التشريعات الجبائية والمالية لما له من تأثير على مهنة المحاسبة التدقيق؛
- الاعتماد على الرقمنة كوسيلة للتواصل بين المؤسسات الاقتصادية والإدارات كونها تساهم في إضفاء الشفافية وكذا سهولة الحصول على المعلومات؛

- طلب تقرير محافظ الحسابات من طرف مصالح الضرائب، وكذا من طرف مصالح السجل التجاري الوطني.

رابعا– آفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لموضوع معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات نقترح بعض المواضيع التي يمكن أن تكون محل بحث مستقبلا نذكر منها:

- نحو تطوير معايير تدقيق جزائرية خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة
- أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- قياس مدى الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛

قائمـــــــة المـــراجـــع

مراجع باللغة العربية

أولا- الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009.
2. أحمد قايد نورالدين؛ التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهاشمية، دار الجنان للنشر والتوزيع،2015.
3. أحمد محمد نور،حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2007.
4. ألفين ايرنز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب: محمد محمد عبدالقادر الديسطي، أحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009.
5. تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للتوزيع والنشر، عمان، الأردن، 2018 .
6. جوني دانييل، ترجمة : طارق عطية عبد الرحمن، محمد بن إبراهيم عقيل، أساسيات اختيار العينة في البحوث العلمية(مبادئ توجيهية عملية لاختيار العينة البحثية)، الرياض، مكتبة الملك فهد الوطنية، 2015.
7. جيهان عبدالعزيز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، بيروت، لبنان، ط1، 2014.
8. حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق، الجزء الأول، 2014.
9. خالد أمين عبدالله ؛ تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية؛ دار وائل للنشر؛ الطبعة الخامسة؛ 2010
10. خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية –، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 1999.
11. خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، 2010.
12. خالد جمال الجعارات، المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الجزء الأول، الطبعة الأولى، عمان، 2017.

13.خالد راغب الخطيب، التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2009.

14.خالد عبدالمنعم زكي لبيب، دراسات في المراجعة، الطبعة الأولى ، الإصدار الثاني، جهاز الكتب بكلية التجارة بجامعة القاهرة، 2018.

15.خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2006.

16.رزق أبو الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولي 2015.

17.زاهر عطا الرمحي، الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي وفقا لمعايير التدقيق الدولية، عمان، الأردن، دار المأمون للنشر والتوزيع، الطبعة الأولي، 2018.

18.زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1 2009.

19.زرواتي رشيد، تدريبات على منهجية إعداد البحث العلمي في العلوم الاجتماعية والإنسانية، دار زاعياش للطباعة والنشر، بوزريعة، الجزائر، 2012.

20.سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010.

21.السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، 2002.

22.طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة تخطيط وأداء عملية المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

23.طواهر محمد التهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات المحاسبية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية ،بن عكنون الجزائر،2005.

24.عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

25.عبد الوهاب نصر على وشحاتة السيد شحاتة، مراجعة حسابات المؤسسات المالية وشركات وصناديق الاستثمار والتمويل العقاري وفقا لمعايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، ط1، 2015.

26. عبدالوهاب نصر علي وهاني خليل فرج، أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2022/2021.

27. عبيد سعيد شريم، لطف خمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة،2011.

28. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار ميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2006.

29. كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمن أحمد، أساسيات المراجعة ومعاييرها، مراجعة أحمد عبد المولى الصباغ ،2008، عمان الأردن.

30. كامل السيد عشماوي، سعاد موسى طنطاوي، إيمان عبدالونيس محمد، دعاء عبدالفتاح شحاتة، محمود فاروق كامل، مراجعة أحمد عبدالمولى الصباغ، المراجعة وخدمات التأكيد، الطبعة الأولى، كلية التجارة جامعة القاهرة، 2021.

31. كريم منصور على حسوبة، محمد حمدي عوض، مصطفى السيد فرنوي، محمود إسماعيل محفوظ إسماعيل، **مراجعة:** منصور حامد محمودٍ، زايد سالم أبو شناف، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، جامعة القاهرة، قسم المحاسبة، الطبعة الأولي 2023/2022.

32. محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2009.

33. محمد التهامي الطواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4. 2014.

34. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر،2007.

35. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط3، 2008.

36. محمد توفيق محمد، أصول المراجعة الأصول العلمية والممارسة العملية في ظل التطورات الدولية والمحلي، كلية التجارة –جامعة عين شمس، 2022.

37. محمد حسين محمد رشيد، الإحصاء الوصفي والتطبيقي والحيوي، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008.

38.محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

39. محمد مطر، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014.

40.محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، دراسات في المراجعة أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية، كلية التجارة ، جامعة عين الشمس، الأردن، 1999.

41.مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2006.

42.نوردالدين مزياني؛ الإطار الدولي للتدقيق المالي؛ الإطار المفاهيمي للتدقيق المالي، معايير التدقيق الدولية، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، قسنطينة؛ الجزائر؛ 2021 .

43.وليام توماس وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب: أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية،1989.

ثانيا– الأطروحات:

1.نورالهدى بهلولي، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر –دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين، أطروحة دكتوراه طور الثالث جامعة سطيف، كلية العلوم لاقتصادية التسيير والعلوم التجارية،2017/2016.

2.مسعـودي عمــر، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر. أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث ، جامعة أحمد دراية – أدرار، 2019/2018.

3. سهام كردودي، دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص تسيير المؤسسة الصغيرة والمتوسطة تكنولوجيا الإعلام والاتصال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر،.2014-2015.

4. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2012/2011.

5. بولحبال فريد، أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص: محاسبة جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017-2018.

6. رشيدة خالدي، دور معايير التدقيق الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه لنيل شهادة الدكتوراه(ل.م.د)، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2016.

ثالثا- المجلات العلمية:

1. بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505" المصادقات الخارجية" ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، العدد 3 ديسمر 2019.

2. مريم بن يوسف، حمد بن خيرة ، سليم عابر، امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية – الأحداث اللاحقة نموذجا، مقال، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد 02. 2020 .

3. سعد بن البار، قربة معمر، مدى توافق معيار التدقيق الجزائري للأحداث اللاحقة والمعيار الدولي للتدقيق في ظل الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 01 .2018

4. بوميسة حنان، دور ومسؤولية المدقق الخارجي في تقييم قدرة المؤسسة على الإستمرار حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم570، مجلة ريحان للنشر العلمي تصدر عن مركز للدراسات والتطوير، العدد11، 2021.

5. الأخضر عياشي، الياس شاهد، أدلة الإثبات في عملية المراجعة الإلكترونية "دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الإلكترونية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ام البواقي، 2017 العدد الثامن ، 2017.

6. عادل بولجنيب، الطيب لحيلح، أثر التقديرات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي على إدارة النتيجة- دراسة تحليلية-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية - 2019ديسمبر 04، العدد06.

7. عويفات محمد العربي، زاوي عيسى تطبيق وتنفيذ اجراءات السبر في التدقيق الخاصة بالمعيار الجزائري رقم 530، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد03، العدد2، ديسمبر 2020 جامعة الشهيد محمد لخضر الوادي.

8. زهراوي عفاف، صويلح أميمة، التقارب بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية للتدقيق: دراسة إصدارات 24سبتمبر2018، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 04 ، العدد02، 2022.

9. سامي زيادي، سمير بوعافية، صالح سراي منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 04، العدد01 ، 2020.

10. قوادري محمد، اشكالية تدقيق التقديرات المحاسبية باستخدام القيمة العادلة دراسة حالة البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة ادارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة، 2020، عدد02، ص374.

11. وليد بن ترادايت، تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول العربية IFRS، سلسلة دراسات مالية ومحاسبية، قسم الحسابات، دائرة الشؤون المالية والحاسب الآلي، صندوق النقد العربي، 2018.

12. لصنوصي حفيظة، درجة الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري رقم 530"السبر في التدقيق" في الجزائر (دراسة حالة عينة من مهني المحاسبة)، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، المجلد 18، العدد28، 2022.

رابعا–الملتقيات العلمية:

1. خالد جمال الجعارات، مدى ضلوع المدققين بفحص الاستمرارية استنادا الى معايير التدقيق الدولية،اقتراح نماذج لفحص الاستمرارية، مداخلة ملتقى الدولي جامعة باجي مختار عنابة، التوجه نحو تطبيق معايير التدقيق الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الدول النامية، ص 2019.

خامسا– القوانين:

1. مرسوم تنفيذي رقم – 11–24 مؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد7، 2011،

2. مرسوم تنفيذي رقم – 11–27 مؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد7، 2011، المادة 04

3. القانون رقم 10–01 المؤرخ في 2010/06/29، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية، عدد 42، 2010، المادة15.

4. المادة 06 من القانون قانون رقم 07– 11 مؤرّخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمّن النظام المحاسبي, المادة .06

5. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالآتي:(معيار التدقيق الجزائري رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق، معيار التدقيق

الجزائري رقم 505 التأكيدات الخارجية، معيار التدقيق الجزائري رقم 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، معيار التدقيق الجزائري رقم 580 التصريحات الكتابية

6. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالآتي: معيار التدقيق الجزائري رقم 570 استمرارية الاستغلال، معيار التدقيق الجزائري رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين، معيار التدقيق الجزائري رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق؛ معيار التدقيق الجزائري رقم 520 الإجراءات التحليلية
7. المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالآتي:معيار التدقيق الجزائري رقم 230 وثائق التدقيق، معيار التدقيق الجزائري رقم 501 العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة؛ معيار التدقيق الجزائري رقم 530 السبر في التدقيق، معيار التدقيق الجزائري رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.
8. المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالآتي:(معيار التدقيق الجزائري رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية، معيار التدقيق الجزائري رقم 500 العناصر المقنعة، معيار التدقيق الجزائري رقم 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية، معيار التدقيق الجزائري رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.
9. مرسوم تنفيذ تنفيذي رقم 09- 110 مؤرخ في 11 ربي ربيع الثاني عام 1430 الموافق 7 أبريل سنة 2009 يحدد كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

مراجع باللغة الأجنبية

First- books:

1. Brenda porter ; jon simon; david hatherly ; **principales of external auditing**; john wiley and sons.ltd; fourth edition; 2014.
2. O. Ray Whittington Kurt Pan; **Principles of Auditing & Other Assurance Services**;; twentieth Edition; Published by McGraw-Hill Education,; New York; usa; 2016.
3. Raymond N. Johnson and Laura D. Wiley ; **Auditing A Practical Approach with Data Analytics**; John Wiley & Son; America; 2019 .
4. Katharine Bagshaw; **Audit and Assurance Essentials for Professional Accountancy Exams**; John Wiley & Sons Ltd; United Kingdom; 2013.

5. J. Christopher Westland**; Audit Analytics Data Science for the Accounting Profession**; ;published by the registered company Springer Nature Switzerland AG; Chicago; usa. ; 2020.
6. Kiymet Tunca Caliyurt, Iktisadi ve Idari Bilimler Fakültes **; External Auditing and Quality**; Turkey ; Springer Nature Singapore Pte Ltd. 2019.
7. alven a arnes. Randal j elder ; mark sbeasley;chris e Hogan; joanne c jones, **Auditing the art and science of assurance engagements;**
8. J. P. Russell**; The Process Auditing and Techniques Guide** ;usa; Publisher: William A. Tony; Second Edition. 2010.
9. Steven Collings**; Interpretation and Application International Standards of Auditing;** WILEY A John Wiley and Sons, Ltd, Publication. United Kingdom , 2011
10. Jacques potdevin ; **le commissaire aux comptes** ; éditions Dalloz ; 1er édition ;France ; 1996.
11. Felix I. Lessambo; **Auditing Assurance Services and Forensics A Comprehensive Approach**; New Britain, CT, USA. published by the registered company Springer International Publishing AG part of Springer Nature . ; 2018.
12. Sanjib Kumar Basu ; **Auditing and Assurance** ; Pearson India Education Services Pvt. Ltd; second edition; india ; 2016.
13. Management sup gestion- finance ;**Analyse financier Information financière, diagnostic et évaluation** ; 4éditionn ; Hubert de La Bruslerie ; Dunod, Paris, 2010
14. Thomas P. Houck, CPA, **why and how audits must change, practical guidance to improve your audit**s, John Wiley & Sons, Inc, Hoboken, New Jersey, 2003
15. Robert OBERT, Marie-Pierre MAIRESSE, Arnaud DESENFANS, **comptabilité et audit. manuel**.2017/2018. Dunod, Paris, 2017.
16. Karla M. Johnstone , Audrey A. Gramling, Larry E. Rittenberg **, auditing a risk-based approach to conducting a quality audit**; ninth edition; Cengage Learning ; South-Western; USA ; 2014.
17. rick Hayes, Hans gortemaker and Philip Wallage ; **PrinciPles of Auditing An introduction to international standards on Auditing**; Pearson education limited; United Kingdom; third edition published 2014.
18. Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, **principles of auditing an Introduction to International Standards on Auditing** , Pearson Education Limited, England, (UK), Second edition , 2005,
19. Robyn Moroney, Fiona Campbell, Jane Hamilton ,**Auditing :A Practical Approach**, 3RD EDITION, John Wiley & Sons Australia, Ltd, 2017.

Second- journal and periodicals:

1. Afrah Alrasheedi , Ghaith Abualfalayeh ; **the Role of International Auditing Standards in Applying Corporate Governance and the Quality of the Professional Performance of the External Auditor;** Asian Journal of Humanities and Social Studies; AMMAN University services EST Jordan; Volume 8 – Issue 6, December 2020.
2. Guide to Using ISAs in the Audits of Smalland MediumSized Entities VOLUME 2— practical guidance fourth edition 2018.ifac .

3. Revue Algérienne d'Audit et de comptabilité, REVUE PERIODIQUE N°12 , ;MARS 2020, 8 EME ASSISES NATINALES DU CAC . EL OUED .

- **مواقع الانترنت:**

1- https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose
2- https://www.iaasb.org/about-iaasb
3- https://www.iaesb.org/about-iaesb
4- https://www.ipsasb.org/about-ipsasb
5- https://www.ethicsboard.org/about-iesba
6- https://www.iaasb.org/publications/2020-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services
7- www.cnc.dz
8– https://cn-cncc.dz
9– http://www.cn-onec.dz
10– https://www.joradp.dz

الملاحق

الملحق رقم01: قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة العلمية	مؤسسة الانتماء
01	أ.د مزياني نورالدين	أستاذ التعليم العالي	جامعة سكيكدة
02	د. بهلولي نورالهدى	أستاذ محاضر –أ–	جامعة برج بوعريريج
03	د. فضيلي سمية	أستاذ محاضر –أ–	جامعة برج بوعريريج
04	د. ديلمي عمر	أستاذ محاضر –أ–	جامعة سطيف 01
05	د.حجاز خديدجة	أستاذ محاضر –ب–	جامعة سطيف 01
06	أ.مخناش سيف الإسلام	أستاذ مساعد –أ– ، خبير محاسبي	جامعة سطيف 01
07	د. لياس قلاب ذبيح	أستاذ محاضر –أ–	جامعة قالمة
08	د.بوراوي ساعد	أستاذ محاضر –أ–، خبير محاسبي	المركز الجامعي بريكة

الملحق رقم:02 الاستبيان باللغة العربية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد البشير الإبراهيمي –برج بوعريريج–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم:العلوم التجارية

استبيان بحث موجه للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات في الجزائر.

تحية طيبة وبعد....

في إطار التحضير لأطروحة التخرج التي تندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في **العلوم المالية والمحاسبة**، يقوم الباحث **عبدالسلام وليد** بإعداد بحث بعنوان «**أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر**»، لذا نرجو من سيادتكم المحترمة المساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على أسئلة الاستبيان، وهذا سعيا منا لمعرفة آرائكم كمهنيين حول الموضوع.

علما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وفي الأخير تقبلوا منى فائق عبارات التقدير والاحترام وشكرا.

البريد الإلكتروني:walid.abdesselam@univ-bba.dz

رقم الهاتف: 0668.47.07.20

إذا أردت التعرف على نتائج البحث الرجاء وضع عنوان البريد الإلكترونيemail الخاص بك:.....

.....

.....

الرجاء وضع العلامة(×) في الخانة المناسبة

القسم الأول: معلومات عامة

2- المهنة الحالية خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐

3- الخبرة المهنية أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى اقل10 سنوا ☐

من 10 إلى 15 سنة ☐ أكبر من 15 سنة ☐

4- المؤهل العلمي ليسانس ☐ ماجستير ☐

ماستر ☐ دكتوراه ☐

05-هل تلقيت تكوينا حول معايير التدقيق الجزائرية ؟ نعم ☐ لا ☐

06- هل ترى أن هناك حاجة ملحة لإصدار معايير تدقيق جزائرية؟ نعم ☐ لا ☐

07- هل ترى بأن معايير التدقيق الجزائرية المعتمدة حاليا تتميز بسهولة فهمها وتطبيقها؟ نعم ☐ لا ☐

08- **هل تستجيب معايير التدقيق الجزائرية السارية المعتمدة حاليا لاحتياجات المدققين الخارجيين في الجزائر**؟ نعم ☐ لا ☐

10-هل تحتاج معايير التدقيق الجزائرية لمذكرات وتوجيهات إرشادية لكيفية تطبيقها بشكل صحيح وفعّال؟نعم ☐ لا ☐

11- هل تواجه صعوبات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؟ **نعم** ☐ **لا** ☐

مصطلحات في الاستبيان:

أدلة الإثبات: هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، وهي ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره.

التأكيدات الخارجية: هو دليل مثبت يتم الحصول عليه من الغير – خارج إدارة المؤسسة–بطلب من المدقق.

الإجراءات التحليلية:هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات. تهدف إلى تمكين المدقق من تحديد المعلومات التي لا تتفق مع المعلومات الأخرى المناسبة أو تنحرف إلى حد كبير عن المبالغ المتنبأ بها، بالإضافة إلى تحديد المخاطر الممكنة.

التصريحات الكتابية:توضيحات وتفسيرات كتابية تقدمها الإدارة أو القائمين على حوكمتها بطلب من المدقق تأيد فيها ما ورد في السجلات والكشوف المالية.

السبر في التدقيق:إجراء اختبارات التدقيق على أقل من 100 %من عناصر مجتمع إحصائي دال للتدقيق وهو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه.

استمرارية الاستغلال: هي فرضية تنص على أن الكيان مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع.

الأحداث اللاحقة: هي الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات والتي قد تكون بين تاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق، أو بعد تاريخ تقرير المدقق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة في المؤسسة.

تقييم التقديرات المحاسبية: يعني تقدير بعض بنود الكشوف المالية في حالة تعذر قياسها بدقة.

الرجاء وضع علامة (×) في المكان الذي تراه مناسبا

المحور الأول: مستوى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

رقم	هل تعتمد على معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات خلال تنفيذ مهمة التدقيق المسندة إليك؟.	دائما	غالبا	أحيانا	نادرا	أبدا
01	خلال تنفيذك لمهمة التدقيق هل تقوم بوضع الإجراءات التي تسمح لك بجمع أدلة كافية وملائمة؟					
02	خلال تنفيذك لمهمة التدقيق هل تقوم بطلب للتأكيدات الخارجية للحصول على أدلة مثبتة؟					
03	هل تعتمد على السبر في التدقيق عندما تقرر استخدامه لإنجاز إجراءات التدقيق؟					
04	هل تقوم بجمع أدلة كافية وملائمة من أجل معرفة وتحديد الأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات؟					
05	هل تقوم بجمع الأدلة الكافية في حالة تدقيقك لأول مرة للكشوف المالية للتأكد بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوى على أخطاء جوهرية؟					
06	هل تقوم بالتأكد من تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية؟					
07	هل تقوم بطلب تصريحات كتابية من طرف المسيرين أو القائمين على الحكم في المؤسسة لأمر تراه مهما؟					
08	هل تقوم بوضع الإجراءات التحليلية خلال ممرحلة التعرف على المؤسسة ومحيطها وتقييم المخاطر الممكنة؟					
09	هل تقوم بجمع العناصر المقنعة الخاصة بالمخزونات والقضايا والنزاعات؟					
10	هل تقوم بجمع العناصر المقنعة حول التقديرات المحاسبية ودراسة الاختلالات المتعلقة بها؟					

الرجاء وضع إشارة (×) في المكان الذي تراه مناسبا:

المحور الثاني: تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات خلال مرحلة التخطيط لمهمة التدقيق.

رقم العبارة	إلى أي درجة ترى تأثير تطبيق الإجراءات الآتيةعلى تخطيطك لمهمة التدقيق؟.	بدرجة مرتفعة جدا	درجة مرتفعة	درجة متوسطة	درجة ضعيفة	درجة ضعيفة جدا
الأعمال الأولية لتخطيط مهمة التدقيق:						
01	تمكنك التأكيدات الخارجية التي توجهها للمدقق السابق من مساعدتك في اتخاذ القرار التعامل مع العميل الجديد.					
02	تمكنك التأكيدات الخارجية التي توجهها للأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة من تأكدك من أمانة إدارة المؤسسة محل التدقيق					
03	يمكنك التصريح الكتابي الذي تتحصل عليه من العميل الجديد للاستفسار من المدقق السابق في مساعدتك لاتخاذ قرار التعامل معه.					
04	تمكنك التأكيدات الخارجية التي تتحصل عليها من الغير في ضمان مصداقية المعلومات العامة والقانونية للمؤسسة.					
تخطيط مهمة التدقيق:						
01	تمكنك الإجراءات التحليلية أثناء التعرف على المؤسسة محل التدقيق من تحديد المخاطر الجوهرية المحتملة للتدقيق.					
02	يمكنك استخدام الإجراءات التحليلية في الكشف المبكر عن أماكن المخاطر الجوهرية.					
03	تمكنك مؤشرات تقييم استمرارية الاستغلال من المعرفة المسبقة للمؤسسة ومدى قدرتها على الاستمرارية.					
04	تمكنك مؤشرات تقييم استمرارية الاستغلال في فهم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.					
05	يضمن لك تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية توجيه الخطة العامة للتدقيق.					
06	تؤكد لك التصريحات الكتابية الأولية المقدمة من طرف الإدارة على أنها تتحمل مسؤولياتها في إعداد وعرض الكشوف المالية.					
07	تعزز التصريحات الكتابية المقدمة حول التقييم النزيه للكشوف المالية ثبوتية الأدلة المجمعة.					
08	تأكد لك التصريحات الكتابية التي تحصل عليها من طرف المؤسسة ضبط أحكام رسالة مهمة التدقيق.					
09	يمكنك التدقيق الأولي للأرصدة الافتتاحية من الكشف المبكر عن الاختلالات الممكنة وتحديد مخاطر التدقيق.					

10	يسمح لك السبر الأولي بتحديد إجراءات التدقيق الأخرى لجمع أدلة الإثبات.					
11	تحدد لك الإجراءات التحليلية اتجاهات عملية التدقيق وتصميم برنامج تدقيق ملائم.					

المحور الثالث:تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات خلال مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق.

رقم	إلى أي درجة ترى تأثير تطبيق الإجراءات الآتية على تنفيذك لمهمة التدقيق؟	بدرجة مرتفعة جدا	درجة مرتفعة	درجة متوسطة	درجة ضعيفة	درجة ضعيفة جدا
مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:						
01	تمكنك أساليب الإجراءات التحليلية المختلفة مثل الاستفسارات المكتوبة من تحديد نقاط الضعف والقوة لنظام الرقابة الداخلية.					
02	فحصك لدليل إجراءات نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يساهم في إدراكك لمدى فعاليتها.					
03	تقدم لك الردود المقدمة من الغير تصورا حول وضعية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.					
04	تضمن لك التصريحات الكتابية اكتمال المعلومات المقدمة من المؤسسة.					
05	تسمح لك مؤشرات استمرارية الاستغلال من تحديد توقع بعدم وجود تهديدات مالية للمؤسسة في المستقبل.					
06	تساهم الملاحظة المادية في التأكد من مدى فعالية إجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة.					
مرحلة فحص الحسابات والأرصدة:						
01	قيامك بتدقيق الأرصدة الافتتاحية يؤكد لك بأن الكشوف المالية الماضية لا تحتوي على اختلالات هامة.					
02	يبين لك تدقيق الأرصدة الافتتاحية تطبيق الطرق المحاسبية الملائمة بشكل دائم.					
03	يسمح لك تدقيق الأرصدة الافتتاحية بالتأكد بأنه قد تم التعامل مع التغيرات الحاصلة بصفة ملائمة.					
04	تساعدك التقديرات المحاسبية للفترة السابقة في تقديرات الفترة الحالية.					
05	تسمح لك المراقبة الحسابية في التأكد من صحة ودقة التسجيلات المحاسبية.					
06	تسمح لك الإجراءات التحليلية من تقليص العدد الهائل من المعطيات في مؤشرات يمكن قياسها.					
07	تمكنك الإجراءات التحليلية في تحديد التوافق بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية للمؤسسة.					
08	تمنحك التأكيدات الخارجية ثقة أكبر لنوعية الأدلة التي تتحصل عليها.					

09	تدعم التأكيدات الخارجية الأدلة التي جمعتها من المصادر الداخلية للمؤسسة.					
10	تسمح لك التصريحات الكتابية المقدمة في مرحلة التنفيذ بتأكيد الأحكام وشروط المهمة.					
11	تمكنك العناصر المقنعة الخاصة بالمخزونات والقضايا والنزاعات في تحديد تأثيرها على الكشوف المالية..					
12	يمكنك السبر في التدقيق في الحصول على قاعدة معقولة لاستنتاج المجتمع الإحصائي المختار من العينة.					
13	يمكنك السبر في التدقيق في تحديد إجراءات التدقيق الأخرى التي تمكنك من جمع الأدلة الكافية.					
14	يسمح لك الفحص المادي للأصول العينية بتقديم عناصر مقنعة وموثوقة حول وضعيتها.					
أعمال نهاية للتدقيق:						
01	تسمح لك الإجراءات التحليلية التي تقوم بها في نهاية التدقيق باستعراض التناسق في مجمل الحسابات.					
02	تسمح لك إجراءات تقييم المخاطر بتوفير قاعدة لتحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة في التقديرات المحاسبية.					
03	يساهم أسلوب تقييم التقديرات المحاسبية بالتنبؤ بنتيجة معاملة ما أو أكثر.					
04	تعزز التصريحات الكتابية الأدلة المجمعة بالأساليب الأخرى.					
05	تمكنك الإجراءات التحليلية من تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفتك المسبقة للمؤسسة.					
06	يؤثر عدم السماح لك للقيام بإرسال التأكيدات الخارجية على رأيك وتقريرك النهائي.					
07	تأكدك من وجود فرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية يؤثر إيجابا على تقريرك.					
08	مراجعتك لمحاضر اجتماعات الإدارة أو القائمين على حوكمتها بعد تاريخ الكشوف المالية يحدد لك نوعية الأحداث اللاحقة.					

المحور الرابع:تطبيق معاير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات خلال مرحلة إعداد التقرير.

رقم	إلى أي درجة ترى تأثير الإجراءات الآتية على إعدادك للتقرير؟	بدرجة مرتفعة جدا	درجة مرتفعة	درجة متوسطة	درجة ضعيفة	درجة ضعيفة جدا
01	تمكنك العناصر المقنعة المجمعة في مرحلة التخطيط والتنفيذ من إعداد تقريرك الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.					
02	تمكنك أدلة الإثبات المجمعة في مرحلة التخطيط والتنفيذ من تحديد نوع الرأي الذي ستصدره.					
03	تمكنك العناصر المقنعة المجمعة في مرحلة التخطيط والتنفيذ من إعداد تقريرك حول استمرارية الاستغلال للمؤسسة.					
04	تسمح لك إجراءات التدقيق الظرفية للكشوف المالية في تحديد نوعية الأحداث اللاحقة ومعالجتها.					
05	تؤثر التصريحات الكتابية المقدمة عند مرحلة إعداد التقرير على رأيك المحايد.					
06	تحدد أدلة الإثبات المجمعة مسؤوليتك حول التقرير الذي ستصدره.					
07	تمكنك الأدلة المجمعة من زيادة مستوى الإفصاح في تقريرك.					
08	تحدد لك الأدلة المجمعة إمكانية عدم إبداء الرأي حول الكشوف المالية.					

نشكركم على مساهمتكم القيمة

الملحق رقم 03: الاستبيان باللغة الفرنسية

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Université Mohamed El Bachir El Ibrahimi Bordj Bou Arreridj

Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion

Département : Sciences commerciales

Spécialité : comptabilité et fiscalité approfondie

Questionnaire de recherche destiné aux experts comptables et aux commissaires aux comptes en Algérie.

Dans le cadre de la réalisation d'une thèse de doctorat en sciences financières et comptabilité; le chercheur prépare un document de recherche intitulé **« l'impact de l'application des normes d'audit algériennes pour les éléments probants sur l'amélioration de travail des auditeurs en Algérie".** Pour cela on vous sollicite de contribuer à enrichir ce sujet en répondant aux questions de ce formulaire, afin de connaître vos opinions en tant que professionnels du domaine.

Je tiens à vous informer que vos réponses seront traitées de manière strictement confidentielle et ne seront utilisées qu'à des fins scientifiques.

Veuillez agréer « messieurs » Mes hauts respects.

Chercheur : Walid abdesselam

Email : walid.abdesselam@univ-bba.dz

N tel :0668.47.07.20

Si vous souhaitez connaître les résultats de la recherche, veuillez indiquer votre adresse e-mail:.....

- ***Données Générales***

Veuillez mettre le signe (X) dans la case qui convient :

1- Profession actuelle ☐ Expert comptable ☐ Commissaire aux comptes

2- Age ☐ de 30 ans à 40 ans ☐ de 40ans à 50 ans

☐ de 50ans à 60 ans ☐ plus de 60 ans

3- Expérience professionnelle : ☐ mois de 5 ans ☐ de 5ans a 10 ans

☐ De 10ans a 15 ans ☐ plus de 15 ans

4- Niveau d'études : ☐ licence ☐ master

☐ Magister ☐ doctorat

5- Avez-vous suivi une formation sur les normes d'audit algériennes ? **oui** ☐ **non** ☐

6- Voyez-vous un besoin urgent d'émettre des normes d'audit algériennes ? **oui** ☐ **non** ☐

7- Pensez-vous que les normes d'audit algériennes actuellement adoptées sont faciles à comprendre et à appliquer ? **oui** ☐ **non** ☐

8- Les normes d'audit algériennes actuellement approuvées répondent-elles aux besoins des auditeurs externes en Algérie ? ☐ **oui** ☐ **non**

9- Les normes d'audit algériennes ont-elles besoin des notes et de lignes directrices sur la façon de les appliquer correctement et efficacement ? **oui** ☐ **non** ☐

10- Rencontrez- vous des difficultés dans l'application des normes d'audit algériennes ? **oui** ☐ **non** ☐

Termes du questionnaire :

1- **éléments probants** : Les éléments probants sont les informations utilisées par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion d'audit.
2- **la confirmation externe** : est un élément probant obtenu par la voie d'une réponse écrite adressée directement à l'auditeur par un tiers, sur support papier, électronique ou autre.
3- **Les événements postérieurs** : Les événements survenant après la date de clôture des états financiers, qui peut se situer entre la date d'établissement des états financiers et la date du rapport du commissaire aux comptes, ou après la date du rapport du commissaire aux comptes jusqu'à la date d'approbation des états financiers par l'organe délibérant de l'entreprise.
4- **Les déclarations écrites** : sont les informations nécessaires pour l'auditeur dans le cadre de l'audit des états financiers de l'entité.
5- **Contrôle arithmétique** : Le contrôle arithmétique consiste à contrôler, par tous moyens, l'exactitude arithmétique des documents justificatifs ou d'enregistrements comptables.
6- **Réexécution** : est l'exécution par I'auditeur de procédures ou de contrôles qui sont à I' origine exécutés au sein de l'entité en tant que partie intégrante du contrôle interne, soit manuellement, soit par des techniques d'audit assistées par ordinateur.
7- **Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture:** Vérification que les soldes d'ouverture sont exempts d'anomalies pouvant avoir une incidence significative sur la période en cours.
8- **les procédures analytiques** : une technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir de leur corrélation avec d'autres informations financières et non financières issues ou non des comptes.
9- **continuité de l'exploitation** : Selon l'hypothèse de continuité de l'exploitation, une entité est présumée poursuivre son activité dans un avenir prévisible.
10- **Le sondage :** qui est réalisé sur moins de 100% des éléments d'une population pertinente pour l'audit est un moyen de disposer pour l'auditeur d'une base raisonnable pour extrapoler ses conclusions d'un échantillon sur I 'ensemble de la population dont il est issu.
11- **estimations comptable**: Certains postes des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision, mais peuvent seulement être estimés. De tels postes sont désignés par le vocable estimations comptable.

Veuillez mettre le signe (X) dans la case qui convient :

Axe n 01 : Le niveau d'application des normes d'audit algériennes pour les éléments probants :

N	fondez-vous sur les normes d'audit algériennes pour les éléments probants lors de la mise en œuvre de la mission d'audit qui vous est confiée ?	Toujours	Souvent	Parfois	Rarement	Jamais
01	Dans vos misions, mettez –vous en œuvre des procédures d'audit, vous permettant d'obtenir d'éléments probants?					
02	Pendant vos missions d'audit, avez-vous aux recours aux demandes de confirmation externes?					
03	Comptez-vous sur le sondage d'audit lorsque vous décidez de l'utiliser pour effectuer des procédures d'audit ?					
04	Collectez-vous suffisamment d'éléments probants et appropriés vous permettant d'identifier les événements postérieurs?					
05	Est-ce que dans le cas d'une mission d'audit initiale vous -collectez les éléments suffisants et appropriés afin de déterminé que les solde d'ouvertures son dépourvus des erreurs significatives ?					
06	Est-ce que vous vous Assurez de l'application de la continuité d'exploitation lors de la préparation des états financiers?					
07	Est ce que vous demandez des déclarations écrites auprès des dirigeants lors de la mise en œuvre des procédures d'audit ?					
08	Mettez vous des procédures analytiques lors de la prise de connaissance de l'entreprise, de son environnement et de l'évaluation des éventuels risques significatifs ?					
09	Collectez-vous des éléments probants concernant les stocks, les procès et les litiges ?					
10	collectez-Vous des éléments probants sur les estimations comptables et étudiez-vous leurs déséquilibres ?					

Axe n 2 : l'application des normes d'audit algériennes pour les éléments probants dans la phase de planification de la mission d'audit :

N	Dans quelle mesure estimez-vous l'impact de l'application des procédures suivantes sur votre planification de la mission d'audit ?	Très élevé	élevé	moyenne	faible	Très faible
Travaux préliminaire de la planification de la mission d'audit.						
01	Les confirmations externes que vous donnez à l'auditeur précédent vous permettent de décider comment traiter avec le nouveau client.					
02	Les confirmations externes que vous donnez aux parties ayant un intérêt dans l'entreprise vous permettent de vous assurer de l'intégrité de l'administration de l'entreprise auditée.					
03	La déclaration écrite que vous obtenez du nouveau client pour vous renseigner auprès de l'auditeur précédent peut vous aider à prendre la décision de faire affaire avec lui..					
04	Les déclarations externes que vous obtenez des tiers					

	vous permettent de vous assurer de la fiabilité des informations générales et licites de l'entreprise.					
Planification d'audit						
01	Des procédures analytiques lors de la connaissance de l'entreprise vous permettent d'identifier les risques d'audit potentiels significatifs.					
02	les procédures analytiques vous permettent la détection précoce des lieux des risques significatifs.					
03	Des indicateurs d'appréciation de la continuité d'exploitation permettent de connaître à l'avance l'entreprise et sa capacité de continuité.					
04	Les indicateurs d'évaluation de la continuité d'exploitation vous permettent de comprendre le système de contrôle interne de l'entreprise.					
05	L'application de l'hypothèse de continuité d'exploitation dans la préparation des états financiers garantit que le plan d'audit général soit orienté.					
06	Les déclarations écrites initiales faites par la direction vous confirment qu'elle a assumé ses responsabilités dans la préparation et la présentation des états financiers.					
07	Les déclarations écrites concernant la sincérité des états financiers renforcent la fiabilité des éléments probants recueillis.					
08	Les déclarations écrites obtenues par l'établissement vous assurent des termes de la lettre de mission d'audit.					
09	Un audit préliminaire des soldes d'ouverture permet une détection précoce des anomalies potentielles et l'identification des risques d'audit.					
10	Le sondage initial vous permet de définir d'autres procédures d'audit pour collecter des éléments.					
11	Les procédures analytiques vous identifient les tendances d'audit et conçoivent un plan d'audit approprié.					

Axe n 03: l'application des normes d'audit algériennes pour les éléments probants lors de la phase d'exécution d'audit :

N	**Dans quelle mesure estimez- vous l'impact de l'application des procédures suivantes sur votre exécution de la mission d'audit ?**	**Très élevé**	**élevé**	**moyenne**	**faible**	**Très faible**
L'étape de l'examen et de l'évaluation du système de contrôle interne.						
01	Les différentes méthodes des procédures analytiques telles que les enquêtes écrites vous permettent d'identifier les points forts et les points faibles du système de contrôle interne.					
02	Votre examen du manuel des procédures du système de contrôle interne de l'entreprise contribue à votre prise de conscience de son efficacité.					
03	Les réponses fournies par des tiers vous donnent une idée de l'état du système de contrôle interne de l'entreprise.					
04	Les déclarations écrites vous assurent que les informations fournies par l'entreprise sont complètes.					
05	Les indicateurs de continuité d'exploitation permettent de prévoir l'absence de menaces financières au futur.					
06	L'observation physique contribue à s'assurer de l'efficacité des procédures de contrôle interne					

	mises en place.					
L'étape de la vérification des comptes et des soldes.						
01	Votre vérification des soldes d'ouverture vous assure que les états financiers antérieurs ne contiennent pas de déséquilibres importants.					
02	L'audit des soldes d'ouverture vous montre que le principe de permanence est appliqué.					
03	Un audit des soldes d'ouverture vous permet de vous assurer que les changements ont été traités correctement.					
04	Les estimations comptables de la période précédente vous aident pour les estimations de la période actuelle.					
05	Le contrôle comptable vous permet de vérifier la véracité et l'exactitude des écritures comptables.					
06	Les procédures analytiques vous permettent de réduire le grand nombre de données en indicateurs mesurables.					
07	Les procédures analytiques vous permettent de déterminer la cohérence entre les informations financières et non financières d'une l'entreprise.					
08	Les confirmations externes vous donnent une plus grande confiance dans la qualité des éléments probants que vous obtenez.					
09	Les confirmations externes soutiennent les éléments que vous avez recueillis auprès des sources internes de l'entreprise.					
10	Les déclarations écrites faites en phase de l'exécution d'audit vous permettent de confirmer les termes de la lettre de mission.					
11	Des éléments probants des stocks, du contentieux et des litiges vous permettent de déterminer leur impact sur les états financiers.					
12	le sondage de l'audit vous permet d'obtenir une base raisonnable pour déduire la population sélectionnée à partir de l'échantillon.					
13	Le sondage de l'audit vous permet d'identifier d'autres procédures d'audit qui vous contribuent de rassembler des éléments probants suffisants.					
14	Un examen physique des biens immobiliers permet de présenter des éléments probants et fiables de leur état.					
Achèvement d'audit :						
01	Les procédures analytiques que vous mettez en œuvre à l'issue de l'audit vous permettent de vérifier la cohérence entre les comptes.					
02	Les procédures d'évaluation des risques vous permettent de fournir une base pour identifier et évaluer les risques d'anomalies dans les estimations comptables.					
03	La méthode d'évaluation des estimations comptables contribue à prédire les résultats d'une ou plusieurs opérations.					
04	Les déclarations écrites renforcent les éléments recueillis par d'autres moyens.					
05	Des procédures analytiques vous permettent d'établir une conclusion générale sur la compatibilité des états financiers avec votre connaissance préalable de l'entreprise.					

06	Ne pas être autorisé à envoyer des confirmations externes affecte votre opinion et votre rapport final.					
07	L'application de l'hypothèse de continuité d'exploitation dans la préparation des états financiers influencer positivement votre rapport.					
08	Votre examen des procès-verbaux des réunions de la direction postérieurement à la date des états financiers détermine la qualité des événements postérieurs à la clôture.					

Axe n 04 : Application des normes d'audit algériennes pour les éléments probants lors de la phase de préparation de rapport d'audit :

N	Dans quelle mesure estimez- vous l'impact des procédures suivantes sur votre préparation du rapport ?	Très élevé	élevé	moyenne	faible	Très faible
01	Les éléments probants collectés lors de la phase de planification et d'exécution vous permettent d'établir votre propre rapport sur les procédures de contrôle interne.					
02	Les éléments probants recueillis lors de la phase de la planification et de l'exécution vous permettent de décider du type d'opinion que vous émettrez.					
03	Les éléments probants recueillis lors de la phase de planification et d'exécution vous permettent de dresser votre rapport sur la continuité d'exploitation de l'entreprise.					
04	Les procédures d'audit situationnel des états financiers vous permettent d'identifier et de traiter les événements postérieurs.					
05	Les déclarations écrites faites lors de la phase de préparation du rapport affectent votre opinion.					
06	Les éléments probants collectes déterminent votre responsabilité pour le rapport que vous émettez.					
07	Les éléments probants collectés vous permettent d'augmenter le niveau de divulgation dans votre rapport.					
08	Les éléments probants collectés déterminent la possibilité de ne pas exprimer une opinion sur les états financiers.					

« Merci beaucoup »