جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تجارية، وعلوم التسيير

الشعبة: محاسبة وجباية

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبين: - بوعوينة كوثر

- خليف عماد الدين

بعنوان:

واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات

(دراسة استقصائية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والأكاديميين من الأساتذة –ولاية برج بوعريريج)

أعضاء لجنة المناقشة

بن عباس سمير	**الرتبة**	**رئيسا**
بهلولي نور الهدى	**الرتبة**	**مشرفا**
رافع نور الدين	**الرتبة**	**مناقشا**

السنة الجامعية: 2021-2022

بسم الله الرحمن الرحيم
١٤٣٨

الإهداء

وصلت رحلتي الجامعية إلى نهايتها بعد تعب ومشقة، وها أنا أختم بحث تخرجي بفضل الله عز وجل الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية فالحمد لله حمدا كثيرا طيبا.

أهدي تخرجي إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له آماله، إلى من كان يدفعني قدما نحو الأمام لنيل المبتغى، إلى الإنسان الذي امتلك الإنسانية بكل قوة، إلى الذي سهر على تعليمي بتضحيات جسام مترجمة في تقديسه للعلم، أبي الغالي على قلبي أطال الله في عمره؛

إلى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء والحنان، إلى التي صبرت على كل شيء، التي رعتني حق الرعاية وكانت سندي في الشدائد، وكانت دعواها لي بالتوفيق، تتبعتني خطوة خطوة في عملي، إلى من ارتحت كلما تذكرت ابتسامتها في وجهي نبع الحنان أمي أعز ملاك على القلب والعين جزاها الله عني خير الجزاء في الدارين؛

إليهما أهدي هذا العمل كي أدخل على قلبهما شيئا من السعادة؛

وإلى روح جدي الطاهرة رحمه الله تعالى؛

إلى الذين ظفرت بهم هدية الأقدار إخوة فعرفوا معنى الأخوة...وإلى من شاركتهم كل حياتي...أخي يوسف وأخواتي العزيزات إيمان وإكرام أنتن زهرات حياتي...انتما جوهرتي الثمينة وكنزي الغالي حفظهم الله عز وجل؛

وإلى رفيقات المشوار رعاهم الله ووفقهم (خديجة، يامنة، إيناس)؛

وإلى صديقي عماد الدين؛

كما أهدي ثمرة جهدي لأستاذتي الكريمة الدكتورة: بهلولي نور الهدى التي كلما تظلمت الطريق أمامي لجأت إليها فأنارتها لي وكلما دب اليأس في زرعت فيا الأمل لأسير قدما وكلما سألت عن معرفة زودتني بها، إلى كل أساتذة قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.

واخيرا نسأل الله أن يجعله نبراسا لكل طالب علم.

كوثر

الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لو لا فضل الله علينا أما بعد أهدي هذا العمل إلى من ربتني وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات، إلى أغلى إنسان في هذا الوجود أمي الحبيبة

إلى من عمل بكد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه أبي الكريم أدامه الله لي؛

وإلى إخوتي وأخواتي، سندي في الدنيا ولا أحصي لهم فضل؛

وإلى النفوس الطيبة والإيرادات الخيرة التي وقفت إلى جانبي عبر مشواري الدراسي من الأساتذة وعلى رأسهم وأعزهم الدكتور" **لعكيكزة ياسين** " والدكتورة " **بهلول ي نور الهدى** " وزملاء وزميلات الذين يلتمسون الطريق المستقيم لبناء جديد وجميل أساسه الإيمان والحب والعمل والعلم والمعرفة

إلى كل أقاربي وإلى كل الأصدقاء بدون استثناء

إلى كل من لم أذكرهم لأن مكانتهم تتعدى حيز الورقة.

عماد الدين

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين

سيدنا محمّد وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين وبعد

فإنّنا نشكر الله تعالى على فضله حيث أتاح لنا إنجاز هذا العمل، فله الحمد أولا وآخرا كما

كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساهم في تقديم يد العون لإنجاز هذا البحث في مقدمتها الأستاذة المشرفة

بهلولي نور الهدى التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة

طيلة إشرافها على هذا العمل وأتقدم أيضا بجزيل الشكر والامتنان إلى أساتذة لجنة المناقشة وكذا الأساتذة المحكمين للاستبيان.

وكل من ساعدنا في توزيع الاستبيان ومد يد العون في جميع المراحل ولكل الأصدقاء الزملاء.

وأخير إن كنا قد أحسنا فهذا فضل الله عزّ وز جل وإن كانت الأخرى فحسبنا، قد بذلنا قصار جهدنا

وما نحن إلاّ بشر نصيب ونخطئ والكمال لله.

وحده إليه يرجع الفضل كله وإليه الثناء كله، هو نعم المولى ونعم النصير.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، وعرض معيار التدقيق الجزائري رقم 500 "العناصر المقنعة"، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، مع استخدام الاستبيان وتوزيعه على عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وكذا الأكاديميين، وبرنامج **SPSS** في معالجة الفصل التطبيقي من خلال جمع البيانات وتحليلها وتفسيرها.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن أدلة الإثبات تعتبر جوهر عملية التدقيق والأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إثبات رأيه الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية، وأن المدقق يستعمل مختلف الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية بشكل متفاوت مقابل صعوبات تواجهه أثناء تطبيق هذه المعايير دون تطبيق كافة الإجراءات.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الجزائرية، أدلة الإثبات، معيار التدقيق الجزائري رقم 500 "العناصر المقنعة، مدقق الحسابات.

Abstract:

This study aimed to know the extent of the application of the Algerian auditing standards for evidence, and the presentation of the Algerian auditing standard No. 500, "Convincing elements", and for that the descriptive analytical approach was relied, with the use of the questionnaire and its distribution to a sample of experts, account keepers, certified accountants as well as academics, and the **SPSS** program in handling the applied chapter through data collection, analysis and interpretation.

The study reached several results, the most important of which is that the evidence is the essence of the audit process and the basis on which the auditor relies in proving his neutral technical opinion about the credibility of the financial statements, and that the auditor uses various procedures related to collecting evidence in accordance with the Algerian auditing standards in a varying manner against the difficulties he faces While applying these standards without applying all the procedures.

Key words: Algerian auditing standards, evidence of proof, Algerian auditing standards No. 500, "convincing elements", auditor.

قـــائـــــمـــــة المـــحـــــتـــويـــــات

العنوان	الصفحة
الإهداء	–
شكر وعرفان	–
ملخص الدراسة	I
قائمة المحتويات	II
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال	IV
قائمة الملاحق	V
مقدمة	ب–هـ
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	57–07
المبحث الأول: الأدبيات النظرية	43–08
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	56–44
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة	85–59
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة	65–60
المبحث الثاني: المناقشة والنتائج	84–66
الخاتمة	90–87
قائمة المراجع	94–92
الملاحق	
فهرس المحتويات	

قامة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية	28
02	الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية	30
03	الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية	32
04	الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية	33
05	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	56-54
06	مقياس درجة الإجابة حسب مقياس ليكارت الخماسي	63
07	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي	66
08	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	67
09	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	68
10	معامل ألفا كرونباخ لقياس صدق وثبات الاستبيان	70
11	تحليل نتائج المحور الأول للاستبيان	72-71
12	نتائج اختبار الفرضية الأولى	77
13	تحليل نتائج المحور الثاني للاستبيان	79-78
14	نتائج اختبار الفرضية الأولى	90

قـــائـــمـــــة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي	67
02	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	68
03	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	69
04	ترتيب درجة تطبيق الإجراءات التي يستعملها المدقق للحصول عاى أدلة الإثبات	75

قـــائـــــمـــــة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	استمارة الاستبيان
02	مستخرج SPSS لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية اتجاه متغيرات المراقبة (المستوى العلمي، الوظيفة، الخبرة) بالتكرار، النسبة المئوية
03	مستخرج SPSS لمعامل ألفا كرونباخ لكل محور
04	مستخرج SPSS لتحليل اتجاهات وحدات العينة (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري
05	مستخرج SPSS الخاصة باختبار صحة فروض الدراسة باستخدام اختبار (T-test One Simple)

مقدمة

تمهيد:

منذ بداية الانفتاح الاقتصادي في نهاية الثمانينات وبداية التسعينات، عملت الجزائر على مواكبة التطورات في شتى المجالات والميادين ولعل الجانب المحاسبي واحد من أهم هذه المجالات حتى تتناسب أكثر مع البيئة العالمية خصوصا في ممارسات مهنة التدقيق وتجعلها أكثر ملائمة مع الواقع الدولي، من هنا أبدت الجزائر اهتماما كبيرا بمهنة التدقيق حيث عملت على تطويرها محليا، وذلك من خلال إصدار القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الأمر الذي أدى إلى إصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA المستوحاة من معايير التدقيق الدولية وبلغ عددها 16 معيار خاص بمهنة التدقيق، حيث أصدرت وفق أربع دفعات وذلك بداية من سنة 2016 إلى غاية سنة 2018 عن طريق لجنة التقييس والممارسات المهنية من قبل المجلس الوطني للمحاسبة تحت وزارة المالية ووضعت حيز التنفيذ، وذلك من أجل تحقيق التوافق الدولي ولممارسة المهنة بما يتوافق مع معايير التدقيق الدولية، بحيث تخلت عن الممارسات المعمول بها سابقا في مجال التدقيق والتي كانت لا تستند على معايير وقواعد واضحة.

تتعلق أغلبية هذه المعايير بالعمل الميداني وجمع أدلة الإثبات حيث بلغ عدد المعايير التي تتعلق بجمع أدلة الإثبات عشر (10) معايير، والتي من شأنها أن تؤثر على حكم وتقرير المدقق فيما يعرض عليه من بيانات أو معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية، ويجب على المدقق الحصول على هذه الأدلة بهدف استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها رأيه الفني المحايد، ونظرا لإلزامية تطبيقها وضع معيار التدقيق الجزائري رقم 500 الموسوم "بالعناصر المقنعة" إجراءات التدقيق قصد الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، إلا أن المدقق يواجه صعوبات في تطبيق بعض الإجراءات التي تمكنه من الوصول لاستنتاجات يبني عليها رأيه الفني وفقا لما جاء في هذا المعيار.

فجاءت الدراسة إلى عرض معايير التدقيق الجزائرية بصفة عامة وعرض معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات بصفة خاصة، وهذا لمعرفة درجة الاعتماد على هذه المعايير والاستفادة منها من طرف ممارسي المهنة في الجزائر خاصة أنها توضح إجراءات جمع أدلة الاثبات الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية.

إشكالية الدراسة: على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

ما هو واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات؟
- هل يواجه مدقق الحسابات في الجزائر صعوبات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؟

فرضيات الدراسة: للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- يستعمل المدقق مختلف الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات حسب معايير التدقيق الجزائرية؛
- يواجه المدقق صعوبات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

أهمية الدراسة:

جاءت هذه الدراسة لمحاولة التعرف على مفهوم ونشأة معايير التدقيق الجزائرية وإصداراتها، والهيئات واللجان التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر وكذا محتوى ومضمون معايير التدقيق الجزائرية بصفة عامة، بالإضافة إلى معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة" بصفة خاصة، أهمية تطبيقه والالتزام بما جاء في فقراته نظرا للدور الرئيسي الذي يلعبه في جمع الأدلة التي يستند عليها المدقق في إداء رأيه لكون أنها الأساس الذي يعتمد عليه.

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو تحديد مدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، كما تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على أدلة الإثبات في التدقيق؛
- التعرف على إصدارات معايير التدقيق الجزائرية والهيئات التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر؛
- التعرف على معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- تحديد رأي عينة الدراسة حول واقع اعتماد معايير التدقيق الجزائرية للحصول على أدلة الإثبات.

منهج الدراسة:

في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر استخداما وشيوعا في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وقد تم الاعتماد على الأداة

البحثية التالية وهي الاستبيان وبرنامج SPSS في معالجة الفصل التطبيقي من خلال جمع البيانات وتحليلها وتفسيرها.

حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في:

- **الحدود الموضوعية:** تمثلت حدود البحث الموضوعية في معايير التدقيق الجزائرية بصفة عامة، ومعايير أدلة الإثبات وعلى رأسها معيار التدقيق الجزائري رقم 500 "العناصر المقنعة" بصفة خاصة.
- **الحدود الزمنية:** تمثلت حدود البحث الزمنية في الفترة الممتدة من بداية اعتماد موضوع المذكرة من طرف اللجنة العلمية للقسم في نهاية جانفي إلى غاية تاريخ توزيع الاستبيان وتحليل النتائج المتوصل إليها نهاية ماي.
- **الحدود المكانية:** تم اختيار عينة الدراسة ضمن الحدود المكانية لولاية برج بوعريريج.
- **الحدود البشرية:** تمثلت حدود البحث البشرية في التعرف على آراء المهنيين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين والأكاديميين للأساتذة.

أسباب اختيار الموضوع: هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:

- **أسباب موضوعية:**
  - كون هذا الموضوع في مجال المحاسبة والتدقيق التي له علاقة بمجال التخصص العلمي؛
  - التعرف أكثر حول كيفية أداء مهنة التدقيق وكيفية جمع أدلة الإثبات من طرف المدقق في الواقع من خلال الدراسة التطبيقية.
- **أسباب ذاتية:**
  - ميول في البحث في الجانب المحاسبي لكون التدقيق جزء من تخصص المحاسبة؛
  - الرغبة الشخصية في الاطلاع أكثر على مختلف الدراسات حول هذا الموضوع والتعمق فيه.

صعوبات الدراسة:

تم مواجهة صعوبة في توزيع الاستبيان وقلة التجاوب عليه من طرف عينة الدراسة خاصة المهنيين لأن فترة التوزيع صادفت فترة أعمال نهاية السنة وإعداد القوائم المالية مما تحتم علينا التوجه إلى الأكاديميين للأساتذة.

هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى مبحثين، المبحث الأول **الأدبيات النظرية لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات**، أما المبحث الثاني **الدراسات السابقة** الذي تطرقنا فيه إلى مطلب حول دراسات سابقة محلية ومطلب حول دراسات سابقة أجنبية أما المطلب الأخير درسنا المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة الميدانية، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين ، المبحث الأول تم فيه تقديم **الطريقة والأدوات المتبعة**، أما المبحث الثاني **المناقشة والنتائج** ، كما تم في النهاية إعداد خاتمة الدراسة التي تضمنت نتائج الفصلين مع توضيح اختبار صحة الفرضيات، متبوعة بجملة من الاقتراحات المستنتجة، وأخيرا تم صياغة آفاق الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

لقد تزايدت الاتجاهات المطالبة بالرفع من مستوى الخدمات المقدمة من طرف المدققين وتحسين أدائهم عبر العالم، ولهذا باشرت مختلف الدول والمنظمات الدولية بإصدار معايير تحكم مهنة التدقيق سواء كانت معايير وطنية أو تبني تلك التي صدرت عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

في إطار سعي الدولة الجزائرية لتطوير مهنة التدقيق الخارجي فقد تمت بمجموعة من الإصلاحات والتدابير أهمها اصدار القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث اهتم بالشخص القائم بالمهنة وطريقة أداءها وكذا الهيئات المشرفة على هذه المهنة، ثم تلتها عدة تشريعات ومراسيم تنظيمية التي صدرت بعد هذا القانون، بعدها من أجل تحقيق التوافق الدولي أصدرت الجزائر سنة 2016 عدة مقررات تتضمن عدة معايير خاصة بمهنة التدقيق تحت مسمى معايير التدقيق الجزائرية وفق أربعة إصدارات حيث كل اصدار يتضمن أربع معايير وآخر اصدار كان سنة 2018.

من خلال هذا الفصل سنتطرق للأساس النظري لمجمل معايير التدقيق الجزائرية بصفة عامة، والمعايير المرتبطة بأدلة الاثبات بصفة خاصة التي هي موضوع محل الدراسة، وكذا الدراسات السابقة المرتبطة أو التي لها علاقة بموضوع بحثنا، حيث يتم تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

- **المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛**
- **المبحث الثاني: الدراسات السابقة.**

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات

تمثل المعايير مجموعة المقاييس والقواعد المنظمة للقيام بالأشياء، وهي الأسس العامة التي يحتكم إليها المهنيون عموما، إذ تعتبر معايير التدقيق إطارا متكاملا لعملية التدقيق والأسس والقواعد المنظمة لها، إن بغية تطوير مهنة التدقيق محليا وجعلها أكثر ملائمة مع الواقع الدولي، قامت الجزائر بإصدار 16 معيار تدقيق جزائري مستوحاة من معايير التدقيق الدولية، ومن بين هذه المعايير توجد معايير خاصة بأدلة الإثبات التي هي محل الدراسة في هذا المبحث.

المطلب الأول: أدلة الإثبات في التدقيق

يسعى المدقق بأداء مهنة التدقيق على أكمل وجه وبعناية مهنية مناسبة، لخدمة المستخدمين الذين تربطهم علاقة مع المؤسسة، وهذا يتطلب منه القدرة والكفاءة في تطبيق الأحكام المهنية حتى يكون رأيه محايدا وموثوقا فيه، وذلك من خلال حصوله على أدلة إثبات كافية إذ تعتبر جوهر عملية التدقيق والأساس التي يقوم عليه رأيه الفني المحايد حول مصداقية وشفافية القوائم المالية المعدة، وسيتم تناول في هذا المطلب من خلال عرض مفهوم وخصائص أدلة الإثبات وأنواعها وصعوبات تجميع هذه الأدلة.

أولا: تعريف أدلة الإثبات

تعددت تعاريف التي تناولت أدلة الإثبات من بينها:

- الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية[1]؛
- الإثبات في التدقيق يعني ما يمكن أن يتحصل عليه المدقق من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها مما يدعم به رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية ككل[2]؛
- حيث أوضح معيار التدقيق الدولي رقم (500) أن أدلة الإثبات "هي جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأيه في عملية التدقيق وتشمل المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تركز عليها البيانات المالية والمعلومات المؤيدة من مصادر أخرى"[3].

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف أدلة الإثبات على أنها جميع المعلومات أو الوثائق التي يجب على المدقق الحصول عليها وجمعها بقدر كافي ومناسب حتى يقوم على أساسها رأيه الفني المحايد.

---

[1] ويليام توماس وامرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار النشر للمريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1989م، ص: 311.

[2] احمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، 2015م، ص: 69.

[3] رزق زيد أبو الشحنة، **تدقيق الحسابات ـ مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)**، ط1 – 2015، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص: 172.

ثانيا: خصاص أدلة الإثبات

نص معيار التدقيق الدولي رقم 500 المتعارف عليه، أن تتمتع أدلة الإثبات المستخدمة بالكفاية المناسبة والمصداقية، وعليه يجب على المدقق أثناء قيامه بجمع أدلة الإثبات من توفر هذه الخصائص في الأدلة المتحصل عليها.

ونعرض فيما يلي كل من كفاية ومصداقية ومناسبة أدلة الإثبات:[1]

1. كفاية الأدلة:

ويتعلق ذلك بكمية الأدلة التي يتم جمعها للتحقق من مصداقية تأكيدات الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية، وترتبط كمية الأدلة بتقدير المدقق لها وبحكمه المهني ولكن من خلال مجموعة من العوامل هي:

- توقعات المدقق عن التحريفات في البيانات المالية؛
- قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للعميل؛
- المادية ومستوى المادية؛
- طبيعة البند أو النشاط الذي يقوم المدقق بتدقيقه والمخاطر المتوارثة له؛
- العوامل الاقتصادية؛
- حجم وخصائص المجتمع.

2. الموثوقية أو المصداقية للأدلة:

وتتعلق المصداقية بجودة الأدلة ونوعيتها فكلما كانت الأدلة على درجة عالية من الجودة توفرت لها مصداقية أعلى وتتوفر المصداقية بتوفر العوامل التالية:

- **استقلالية مصدر الدليل:** فالعلاقة بين المصداقية والاستقلالية في الأدلة علاقة طردية وتصنف من حيث الاستقلالية إلى أربع أنواع وهي تنازليا:

- الأدلة التي يحصل عليها المدقق مباشرة بنفسه كالملاحظة أو الفحص؛
- الأدلة التي يحصل عليها المدقق من مصدر خارجي مباشرة مثل المصادقات؛

[1] تامر مزيد رفاعه، **أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2017م، ص: 68، 69، 70، 71.

- الأدلة التي يحصل عليها المدقق من العميل ولكن مصدرها خارج منشأة العميل مثل فواتير الشراء؛
- الأدلة التي يحصل عليها المدقق من العميل ولكن مصدرها من منشأة العميل مثل فواتير البيع.

- **وقت الحصول على الدليل:** فالأدلة التي يتم جمعها بخصوص الميزانية يتطلب تجميعها في نهاية السنة وقرب تاريخ إعداد الميزانية لتقييم مدى عدالة الأرصدة في لحظة معينة.
- **الموضوعية:** فالعلاقة بين المصداقية والموضوعية طردية، وعادة ما تعتبر الأدلة الخارجية أكثر موضوعية من أدلة العميل الداخلية.
- **فعالية نظام الرقابة الداخلية للعميل:** فقوة نظام الرقابة الداخلية تعني مخاطر أقل ومن ثم أدلة موثوقية أكثر.
- **كفاءة الأفراد الذين يزودون المدقق بالمعلومات:** فالاستقلالية ودقة المعلومات ترتبط بكفاءة الأفراد الذين يقوم بالعمل.
- **المعرفة المباشرة لدى المدقق:** فكلما كانت الأدلة تم جمعها بمعرفة المدقق أو فريق العمل كانت أكثر مصداقية مما لو تم الحصول عليها من خلال موظفي المنشأة.

3. مناسبة الأدلة:

أي مدى ارتباط الأدلة بهدف التدقيق للحصول على استنتاج مناسب حول البند الذي يتم تدقيقه مثل هدف التحقق من الوجود فالدليل المناسب هو الجرد الفعلي أو الملاحظة وعدم مناسبة الدليل قد يؤدي إلى تكلفة ووقت غير ضروريين.

ثالثا: أشكال أدلة الإثبات

تأخذ أدلة الإثبات مظاهر مختلفة وأشكالا متعددة ونبرز هذه الأنواع على النحو التالي:[1]

1. الوجود الفعلي:

يعد الوجود الفعلي للأشياء التي تمثلها بعض أرصدة الحسابات الظاهرة في القوائم المالية وفحصها ومعاينتها ماديا بواسطة المراجع من أقوى أنواع أدلة الإثبات، ودليل إثبات كافي لتحقيق هدف واحد فقط من أهداف تحقيق العنصر وهو الوجود، ولا يصلح لتحقيق الأهداف الأخرى والتي تشمل التحقق من الملكية وصحة التقييم؛

[1] أحمد عبد المولى الصباغ وكامل السيد أحمد العشماوي وعادل عبد الرحمان أحمد، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، كلية التجارة-جامعة القاهرة، 2008، ص: 187، 195.

2. الدليل المستندي:

يعتبر وجود دليل إثبات موضوعي لأي عملية مالية يتم إثباتها في الدفاتر والسجلات من المبادئ الأساسية للمحاسبة، ويتمثل هذا الدليل في المستند المؤيد للعملية، ومن ثم تعتبر المستندات المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات من أدلة الإثبات الهامة والأساسية التي يعتمد عليها المدقق، فهي التي تثبت جدية وقانونية العمليات المسجلة بالدفاتر، وتنقسم المستندات إلى نوعين كما يلي:

- مستندات خارجية؛
- مستندات داخلية.

3. الإقرارات التي يتم الحصول عليها من الغير:

تعتبر الإقرارات التي يحصل عليها المراجع من أطراف خارجية مستقلة عن المنشأة للتحقق من صحة أرصدة بعض الحسابات الظاهرة في القوائم المالية من أدلة الإثبات التي تتمتع بدرجة عالية من الصلاحية، وبصفة عامة تعتمد صلاحية الإقرارات كدليل إثبات على أسلوب إعدادها وإرسالها وطريقة الحصول عليها؛

4. المصادقات:

يمكن استعمال أسلوب المصادقات في تحقيق الدائنين وأوراق القبض والدفع النقدية لدى البنوك وكذلك الأوراق المالية المودعة بالبنك لحساب المنشأة؛

5. الشهادات والمعلومات التي يتحصل عليها المراجع من الإدارة:

يعتمد المدقق في بعض الأحوال على الشهادات والمعلومات التي يحصل عليها من إدارة المنشأة وموظفيها لتأييد بعض الحقائق المثبتة في الدفاتر والسجلات أو لتوضيح بعض المسائل والأمور الغامضة التي تحتاج إلى تفسير وهذه الشهادات والمعلومات التي يتحصل عليها المدقق في شكل كتابي أو شفوي، وتعتبر هذه الشهادات أدلة إثبات ذات درجة صلاحية أقل من الإقرارات التي يحصل عليها من الغير؛

6. دليل الدقة الحسابية:

ينشأ دليل الدقة الحسابية من العمليات الحسابية التي يقوم المدقق بإجرائها لكي يتحقق من الدقة الحسابية للعمليات المقيدة للمستندات والدفاتر اليومية الأصلية والمساعدة ودفاتر الأستاذ العام...، وترجع أهمية هذا النوع

من الأدلة إلى أن عددا كبيرا من الأخطاء قد لا يتم اكتشافها، ولكي يطمئن المدقق إلى الدقة الحسابية لهذه العمليات فإنه يقوم بمراجعتها بنفسه؛

7. نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة من أدلة الإثبات التي تتوافر لها درجة عالية من الصلاحية وذلك لأن نظام الرقابة الداخلية المصمم والمطبق فعلا من المنشأة يعطي نوعا من التأكيد للمدقق عن مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات والبيانات الظاهرة بالدفاتر والسجلات.

رابعا: إجراءات الحصول على أدلة الإثبات

هناك العديد من الإجراءات التي يعتمد عليها المدقق عند قيامه بجمع أدلة الإثبات، ويمكن تلخيصها في العناصر التالية:[1]

1. الفحص:

يشمل فحص السجلات والدفاتر أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، في الشكل الورقي أو الالكتروني أو في واسطة أحرى.، أو عن طريق فحص فعلي للأصل. حيث يوفر فحص السجلات والوثائق أدلة التدقيق على درجات مختلفة من الموثوقية، اعتمادا على طبيعتها ومصدرها، في حالة السجلات والوثائق الداخلية؛

2. المراقبة:

تتم عن طريق النظر إلى عملية أو إجراء يقوم به الآخرون على سبيل المثال مراقبة المدقق لجرد المخزون من قبل موظفي المؤسسة، أو مراقبة أداء أنشطة الرقابة. توفر المراقبة أدلة التدقيق بشأن أداء عملية أو إجراء، إلا انها محدودة بالنقطة الزمنية في الوقت التي تحدث فيه المراقبة؛

3. المصادقات الخارجية:

تعتبر المصادقات الخارجية من بين الأدلة التي يحصل عليها المدقق كاستجابة مباشرة كتابية للمدقق من طرف آخر بالشكل الورقي أو الإلكتروني أو بواسطة أخرى، كثيرا ما تكون اجراءات المصادقة الخارجية مناسبة عند تناول الاثباتات المرتبطة بأرصدة محاسبية معينة، كما قد لا تكون مقتصرة على أرصدة محاسبية؛

[1] محمد أمين لعروم وسامية فقير، **أهمية أدلة التدقيق في الممارسات المهنية من منظور مزاولي المهنة بالجزائر -قراءة في المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم 500 الموسم "أدلة التدقيق"**، مجلة اقتصاد المال والأعمال المجلد 06، العدد 01، جوان 2021، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، ص: 187، 188.

4. إعادة الحساب:

يقصد به إعادة الحساب من فحص الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات، ومن الممكن إجراء إعادة الحساب يدويا أو إلكترونيا؛

5. الإجراءات التحليلية:

تتكون الإجراءات التحليلية من تقييمات للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقة بين المعلومات المالية والغير المالية. كما تشمل كذلك حسبما هو ضروري بحث التقلبات أو العلاقات المحددة التي لا تتفق مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار كبير؛

6. الاستفسار:

تكون الاستفسار من طلب المعلومات المالية وغير المالية من الأشخاص المطلعين ضمن المؤسسة وخارجها ويستخدم هذا النوع على نطاق واسع طيلة التدقيق إلى جانب إجراءات التدقيق الأخرى. من الممكن أن يتراوح الاستفسار من استفسارات رسمية كتابية إلى استفسارات غير رسمية شفوية، ويعتبر تقييم الاستجابات للاستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار؛

من الممكن أن يوفر هذا النوع للمدقق معلومات لم تكن معروفة من قبل أو أدلة تدقيق مؤكد، وبالتناوب من الممكن أن توفر الاستجابات معلومات تختل بشكل جوهري عن المعلومات الاخرى التي حصل عليها المدقق، على سبيل المثال معلومات تتعلق باحتمال تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة. توفر الاستجابات للاستفسارات أساسا لأن يعدل أو يؤدي المدقق إجراءات تدقيق إضافية.

خامسا: تقييم أدلة الإثبات

على المدقق اتخاذ إجراءات تدقيق مناسبة لجمع قدر كافي من أدلة الإثبات، في ظل الظروف الخاصة بعملية التدقيق وتقدير المخاطر الجوهرية، واحتمال وجود تحريفات في البيانات المالية، ويتأثر حكم المدقق بالنسبة لأدلة الإثبات فيما كانت كافية ومناسبة بالعوامل التالية:[1]

أ. أهمية الخطأ المحتمل على مستوى الإثبات (العمليات والأرصدة)، واحتمال أن يكون له أثر جوهري، سواء فرديا أو بالاشتراك مع أخطاء جوهرية أخرى محتملة في البيانات المالية؛

[1] د. جمال الطرايرة، **الورقة الثالثة - التدقيق**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان- المملكة الأردنية الهاشمية، 2013، ص: 222.

ب. فاعلية استجابة الإدارة وأنظمة الرقابة للمخاطر؛

ج. الخبرة التي يتم الحصول عليها أثناء عمليات التدقيق السابقة فيما يتعلق بالأخطاء المتشابهة المحتملة؛

د. مصدر وموثوقية المعلومات المتوفرة؛

هـ. الإقناع في أدلة التدقيق؛

و. فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية؛

ز. مدى التقديرات المحاسبية والافصاحات الهامة المستخدمة لإعداد البيانات المالية للمنشأة.

سادسا: صعوبات تجميع أدلة الإثبات

هناك صعوبات تواجه المدقق أثناء عملية جمعه لأدلة الإثبات نلخصها فيما يلي:[1]

أ. احدى الصعوبات التي تواجه المدقق هي العمل داخل الحدود الاقتصادية المعقولة، ويعني هذا اعداد التقرير خلال فترة زمنية معقولة وبتكلفة مناسبة، وضرورة وجود علاقة بين تكلفة الحصول على دليل الإثبات وبين فائدة المعلومات التي حصل عليها من الدليل؛

ب. ومن الصعوبات أيضا استخدام الأدوات الفنية للعينات الإحصائية عند تحديد الاختبارات اللازمة لإجراء الفحص وهذه الأدوات وسيلة تمد المراجع بمقاييس إحصائية تتعلق بنتائج اختبارات المراجعة، ولك هذه المقاييس لا تكون متوفرة؛

ج. من المعروف أن المستندات تمثل نسبة كبيرة من أدلة الإثبات. والصعوبة التي تواجه هذا الدليل تكمن في اكتشاف صحة أو عدم صحة المستند، حيث يمكن طباعتها وتزوير التوقيعات مما يتطلب من المدقق أن يكون متيقظا لهذه الاحتمالات؛

د. من الأدلة أيضا جودة وفعالية نظم الرقابة الداخلية ولكن هناك حجة قصور متأصل في هذه النظم، حيث أنها تقوم على افتراض عدم تواطؤ شخصي على ارتكاب أخطاء أو مخالفات ولكن من المحتمل أن تنهار النظم بمجرد انعدام صحة هذا الفرض.

وربما تكون هناك صعاب أخرى على حسب الوضع الذي تتم تدقيقه وتعقد أنظمته ونشاطه الاقتصادي.

[1] زاهره عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 155.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الجزائرية

للتعرف على معايير التدقيق الجزائرية ينبغي علينا دراسة الهيئات والتشكيلات التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر، التي جاء بها القانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر بثلاث هيئات مهنية تشمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات والغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، تحت وصاية وزارة المالية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة، والتعرف على المعايير الجزائرية للتدقيق الستة عشر (16) حسب اصداراتها وتسلسلها الزمني، ومما سبق ذكره سوف نتطرق في هذا المطلب إلى نشأة معايير التدقيق الجزائرية وإصداراتها بالإضافة إلى الهيئات والتشكيلات التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر تحت وزارة المالية المشرفة عليها.

أولا: نشأة معايير التدقيق الجزائرية

بتبني الجزائر نظام محاسبي مالي بدلا من المخطط المحاسبي الوطني من خلال إصدار القانون 11-07 لسنة 2007، ظهر وجه جديد لممارسة مهنة المحاسبة ودخل هذا النظام حيز التطبيق ابتداء من بداية سنة 2010، وفي نفس السياق تم إصلاح ممارسة مهنة التدقيق بإصدار القانون 10-01 في سنة 2010 لإعادة تنظيم مهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وذلك جاء كبديل للقانون 91-08 بإلغاء لمعظم الأحكام التي جاء بها ما عدا تلك المتعلقة بشروط الالتحاق بالمهن الثلاثة المذكورة[1].

ففي سنة 2011 تم التفكير في إصدار معايير محلية خاصة بمهنة التدقيق وبعد دراسة تمت لمدة 05 سنوات لمدى استجابة البيئة الجزائرية لمعايير التدقيق الدولية، قام المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق لجنة تقييس الممارسات المهنية من سنة 2016 الى غاية 2018، بإصدار 16 معيار سميت بالمعايير الجزائرية للتدقيق من أصل 37 معيار دولي، ووضعتهم حيز التنفيذ وهي بمثابة مرجع يسترشد به المدقق من أجل أداء مهمته والخروج بتقرير ذات جودة عالية يفيد كل المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم[2].

حيث قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار معايير التدقيق وفق 4 دفوعات موضحة باختصار فيما يلي:

- في 22 مارس 2016 تم إصدار أربعة معايير كدفعة أولى؛
- في 02 نوفمبر 2016 تم إصدار أربعة معايير كدفعة ثانية؛

[1] بهلولي نور الهدى، **أثر معاينة التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، سطيف 1، السنة الجامعية 2107/2016، ص: 122.

[2] فطيمة عنيبة، **مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، مسيلة، السنة الجامعية 2021/2020، ص: 19، 20.

- في 26 مارس 2017 تم إصدار أربعة معايير كدفعة ثالثة؛
- في 03 أكتوبر 2018 تم إصدار أربعة معايير كدفعة رابعة.

ثانيا: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

الهيئات التي تشرف على مهنة التدقيق في الجزائر هي ثلاث هيئات رئيسية: وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة،

1. وزارة المالية

تأسست أول وزارة للمالية تابعة لأول حكومة جزائرية مستقلة في 27 سبتمبر 1962 عن طريق المرسوم 62-11 الصادر في العدد الأول للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، والتي عين على رأسها الدكتور احمد فرانسيس كأول وزير للمالية.

وهنا تجدر الإشارة إلى أن أول تسيير لقطاع المالية في عهد الجزائر المستقلة أوكل إلى مديرية الشؤون المالية التابعة للحكومة الجزائرية المؤقتة التي حلت محل الحكومة العامة الفرنسية في 6 أفريل1962.
منذ تأسيس وزارة المالية اعتبرت كأكبر المرافق العامة للدولة، نظرا لمختلف المهام المنوطة بها في صميم الاقتصاد و المجتمع الجزائري طبقا للمرسوم 63 -127[1].

- **هيكلة وزارة المالية**

حسب نص المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 95 – 55 فإن وزارة المالية تشمل الهياكل التالية:[2]

- المديرية للدراسات والتدقيق؛
- المديرية العامة للخزينة؛
- المديرية العامة للميزانية؛
- المديرية العامة للجمارك؛
- المديرية للضرائب؛
- المديرية العامة للأملاك الوطنية؛

[1] الموقع الرسمي لوزارة المالية من خلال الرابط التالي:
https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/le-ministere-2/412-2020-11-08-09-55-56 consultes le 18/04/2022 a 15:28.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 95 – 55 المؤرخ في 15 فيفري 1995، **يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 15، المادة: 1، ص: 13.

- المديرية العامة للعلاقات المالية الخارجية؛
- المديرية العامة للمحاسبة؛
- مديرية الموارد البشرية؛
- مديرية الوسائل وعمليات الميزانية؛
- مديرية الوكالة القضائية للخزينة.

– **صلاحيات وزير المالية**

يقترح وزير المالية بمساعدة الوزير المنتدب المكلف بالميزانية والوزير المنتدب للخزينة، في إطار السياسة العامة للحكومة وبرنامج عملها المصادق عليهما طبقا لأحكام الدستور، عناصر السياسة الوطنية في مجال المالية ويتولى تطبيقها وفقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها، ويمارس وزير المالية صلاحياته في الميادين الآتية:[1]

- المالية العمومية، الجباية، الجمارك، الأملاك الوطنية والشؤون العقارية؛
- النقد؛
- الادخار والقرض والتأمينات الاقتصادية؛
- موارد الخزينة العمومية؛
- المساهمة المالية في الدولة؛
- السياسة الوطنية في مجال المديونية الخارجية؛
- مراقبة الصرف؛
- المراقبة المالية المتعلقة باستعمالات اعتمادات ميزانية الدولة وموارد الخزينة العمومية.

تتعدد مهام وزير المالية في عدة مجالات حيث يبادر بأي نص يتعلق بالجباية والإدارة الجباية ويقترح إصلاحات عليها، يدرس ويقترح ويتخذ كل التدابير المتعلقة بأساس الضريبة والحقوق والرسوم المختلفة، يبادر بأي نص يتعلق بالنظام الجمركي وبإدارة الجمارك كما يطبق وسائل المراقبة الضرورية لممارسة المهام المسندة لمصالح الجمركة في حين يطبق الأحكام التشريعية والتنظيمية والإجراءات اللازمة كجرد الممتلكات العمومية

[1] المرسوم التنفيذي رقم 95 –54 المؤرخ في 15 فيفري 1995، **يحدد صلاحيات وزير المالية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 15، المادة: 2، ص: 8، 12.

وتقويمها وحمايتها وكذا التدابير والأعمال المتعلقة بتحضير ميزانية الدولة وتقديمها والتصويت عليها وعمليات الرقابة على أعمال المحاسبين العموميين، وينفذ فيما يخصه التدابير والأعمال المتعلقة بنظام الملكية العقارية وغير العقارية ونقلها وإصلاحها ،كما يقوم بأي عمل من شأنه أن يساهم من خلال التدابير الميزانية في تحقيق الأهداف المحددة ففي برنامج الحكومة و بأي دراسة ترمي إلى تطوير المحاسبة العمومية وتحديدها، وكذلك يطور أعمال جرد الموارد المالية ووسائل الدفع الضرورية لتقوية المالية العمومية والقدرات الوطنية في مجال النشاط المالي والاقتصادي، ويبادر بأي نص تشريعي أو تنظيمي يتعلق بالادخار والقرض والاتصال مع الهياكل أو الهيئات المختصة المعنية التي تتعلق بشروط ممارسة مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات المحاسب المعتمد ويراقب أعمالهم النوعية المهنية والتقنية و يتكفل بتكوينهم من طرف مؤسسة تابعة للوزارة، وله صلاحية منح الاعتماد لممارسة المهنة.

2. المجلس الوطني للمحاسبة

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي 96-318 في سنة 1996 بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، ويمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة، والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله[1].

- **تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة**

بعد الإصلاحات التي شهدتها مهنتي المحاسبة والتدقيق وتطبيقا لأحكام المادتين 4 و5 من القانون رقم 10-01، تم سن مرسوم تنفيذي 11-24 في سنة 2011 ويهدف هذا المرسوم إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره ويدعى في صلب النص المجلس وكذا تشكيلة وصلاحيات لجانه المتساوية الأعضاء[2].

يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويرأسه هذا الأخير أو يمثله، ويتشكل المجلس من مجموعة ممثلين وزاريين مكلفين ب:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛

[1] مرسوم تنفيذي 96 –318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، **يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه**، الجريدة الرسمية، 29 سبتمبر 1996، العدد 56، المادة:2، ص: 18.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية، العدد: 07، 2 فيفري 2011، المادة: 2، 3، 4، ص: 4، 5.

- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛
- رئيس المفتشية العامة للمالية؛
- المدير العام للضرائب؛
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ثلاثة (3) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية؛

يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي، ويتم تعيين أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ست (6) سنوات بناء على اقتراح من الوزراء ومسؤولي الهيئات المذكورة في المادة 2 أعلاه مع تجديد تشكيلة المجلس بالثلث (1/3) كل سنتين (2)، وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء، يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها ويستخلفه العضو الجديد حتى نهاية العهدة، ويمكن للمجلس أن يستعين بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته، لا سيما في المجال المحاسبي والمالي والاقتصادي والقانوني.

- **مهام وصلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة**

يتولى المجلس الوطني للمحاسبة مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبة:[1]

- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة بخصوص الاعتماد:**

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

- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة بخصوص التقييس المحاسبي:**

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس الحاسبات؛
- 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.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-24، **مرجع سابق**، المادة: 10، 11، 12، ص: 5، 6.

➢ **مهام المجلس الوطني للمحاسبة بخصوص تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:**

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

– **اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة**

تطبيقا لأحكام المادة 5 من القانون 10-01 تنشأ لدى المجلس لجان متساوية الأعضاء التالية:[1]

➢ **لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية:** تتولى المهام الآتية:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس الحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-24، **مرجع سابق**، المادة: 18، 19، 20، 21، 22، ص: 6، 7.

- تحظير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

➢ **لجنة الاعتماد:** تتولى هذه اللجنة المهام التالية:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمدة؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- تحضير ملفات الاعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

➢ **لجنة التكوين:** تتولى المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات المهنية؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛
- توجيه المتربصين إلى مكاتب المحاسبة والتدقيق المعتمدة؛
- تسليم شهادات نهاية التربص؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

➢ **لجنة الانضباط والتحكيم:** تتولى هذه اللجنة المهام الآية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية الكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛

- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

➢ **لجنة مراقبة النوعية:** تتولى المهام الآية:

- إعداد طرق العمل في مجال توعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان جودة المرجعية الموكلة للمهنيين؛
- عداد تقارير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بما في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

بناء على المهام الموكلة للجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، يلاحظ أن هذا الأخير يؤكد على الاهتمام بتطوير ومتابعة البرامج والمناهج والوسائل المستخدمة في تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق لمواكبة التطور الدولي، ويجدر الإشارة إلى أن تشكيلة اللجان المذكورة أعلاه تحدد بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

3. المصف الوطني للخبراء المحاسبين

تطبيقا لأحكام المادة 14 من القانون 10-01تم تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، يقع مقره بالجزائر العاصمة ويمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من وزير المالية[1].

- **تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين**

يتشكل المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وفقا للمرسوم التنفيذي 11-25 سنة 2011 من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية، العدد: 07، 2 فيفري 2011، المادة: 1، 2، ص: 8.

للخبراء المحاسبين، يعين 3 أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبينينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين ممثله لدى هذا المجلس[1].

- **صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين**

يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي:[2]

- 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 المالية 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؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل الصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

4. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

بعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين، نذكر الهيئة الثانية التي جاء بها القانون 10-01 ألا وهي الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وتطبيقا لأحكام المادة 14 من القانون سابق الذكر تحدد هذه الأخيرة تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره[3].

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-25، **مرجع سابق**، المادة: 3، ص: 8.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 11-25، **مرجع سابق**، المادة: 4، ص: 8.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 11 – 26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية، العدد: 7، 2 فيفري 2011، المادة: 1، 2، ص: 11.

- **تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات**

يتشكل المجلس من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية المحافظي الحسابات، ويوزع الأعضاء المجلس طبقا للكيفيات المحددة في المادة 11 من المرسوم نفسه، حيث يعين الوزير المكلف بالمالية ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض، بتعيين ممثله لدى هذا المجلس[1].

- **صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات**

يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي:[2]

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- 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 نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطية المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

5.المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

الهيئة الثالثة التي جاء بها القانون 10-01 هي المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وتطبيقا لأحكام المادة 14 من القانون سابق الذكر تحدد هذه المادة تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره[3].

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11 – 26، **مرجع سابق**، المادة: 3، ص: 11.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 11 – 26، **مرجع سابق**، المادة: 4، ص: 11.

[3] المرسوم التنفيذي 11 – 27 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية، العدد: 7، 2 فيفري 2011، المادة: 1، 2، ص: 13.

- **تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين**

يتشكل المجلس من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حيث يعين الوزير المكلف بالمالية ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض، بتعيين ممثله لدى هذا المجلس[1].

- **صلاحيات المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين**

يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي:[2]

- 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 بالمجال الذي تغطيه المهنة؛
- 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.

ثالثا: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية

نظرا لكثرة الاختلاف بين المبادئ والقواعد والمعايير المعتمدة في مهنة التدقيق والتي كانت تؤدي إلى تقارير مختلفة، وأحيانا متعارضة، دفع الجزائر إلى التفكير منذ سنة 2011 في إصدار معايير محلية خاصة بمهنة التدقيق، وبعد دراسة تمت لمدة خمسة سنوات لمدى استجابة البيئة الجزائرية لمعايير التدقيق الدولية، قام المجلس

[1] المرسوم التنفيذي 11 – 27، **مرجع سابق**، المادة: 3، ص: 14.
[2] المرسوم التنفيذي 11 – 27، **مرجع سابق**، المادة: 4، ص: 14.

الوطني للمحاسبة عن طريق لجنة التقييس والممارسات المهنية بإصدار 16 معيار بداية من 2016 إلى غاية 2018 سميت بالمعايير الجزائرية للتدقيق ووضعتهم حيز التنفيذ، هذه المعايير قابلة للتعديل والإضافة والتجديد طبقا الظروف التطور الاقتصادي ومقتضيات التطبيق الجزائري لمعايير التدقيق الدولية وهي بمثابة مرجع يسترشد به المدقق من أجل أداء مهمته والخروج بتقرير ذات جودة عالية يفيد كل من المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم.

1. الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية

في مارس 2016، وطبقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بعرضها كما يلي:[1]

- المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول مهام التدقيق"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية".

والجدول الموالي يتناول هدف ومجال تطبيق كل معيار من هذه المعايير الأربعة:

[1] المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (210، 505، 560، 580)**، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، 22 مارس 2016، المادة: 1.

الجدول رقم (01): الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية

رقم المعيار	مجال تطبيق المعيار	أهداف المعيار
210 "اتفاق حول مهام التدقيق"	– يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق؛ –يخص المعيار كل مهام تدقيق القوائم المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات المؤسسات الصغيرة؛ – لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة؛ – يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.	– إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها، بحيث ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم بالمؤسسة، على أحكام مهمة التدقيق؛ – يجب على المدقق أن يطلب من المؤسسة تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، ويجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.
505"التأكيدات الخارجية"	– يعالج المعيار الجزائري للتدقيق استعمال المدقق الإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.	– هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.
560"أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"	– يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة الإقفال الحسابات في إطار تدقيق القوائم المالية.	– أهداف المدقق في إطار هذا المعيار، الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره والتي تتطلب إحداث تعديلات عليها قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛ – المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بما بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم ما قبل ذلك التاريخ.
580"التصريحات الكتابية"	– يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة القوائم المالية؛ – الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.	– أهداف المدقق الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد القوائم المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق؛ – تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المقرر 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 أصدر أربع معايير الأولى، حيث تم إصدار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 "اتفاق حول مهام التدقيق" والذي يعالج واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق، بعدها المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 "التأكيدات الخارجية" والذي يعالج استعمال المدقق لهذه الإجراءات ووضعها حيز التنفيذ بهدف الحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة، يليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة" والذي يتطرق هذا إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة الإقفال الحسابات في إطار تدقيق القوائم المالية وأخيرا المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية" يعالج إلزامية تحصل المدقق على هذه التصريحات من طرف الإدارة في إطار مراجعة القوائم المالية من أجل تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بها أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريقها، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى.

2. الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية

في أكتوبر 2016، ووفقا للمقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن ثاني إصدارات معايير التدقيق الجزائرية فقد تم وضع حيز التنفيذ 4 معايير وهي كالآتي:[1]

- المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية".

والجدول الموالي يتناول هدف ومجال تطبيق كل معيار من هذه المعايير الأربعة:

[1] المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (300، 500، 510، 700)**، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة،2 نوفمبر 2016، المادة: 1.

الجدول رقم (02): الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية

رقم المعيار	مجال تطبيق المعيار	أهداف المعيار
300"تخطيط تدقيق الكشوفات المالية"	– يدرس المعيار الجزائري للتدقيق 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق القوائم المالية؛ – يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة؛ – تعالج على حدا المسائل الإضافية التي أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.	– بهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية؛ – يلزم المدقق بإعداد استراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا الحجم المؤسسة ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها.
500"العناصر المقنعة"	– يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة "في إطار تدقيق القوائم المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه؛ – يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.	– يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص نتائج معقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.
510"مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية"	– يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية؛ – تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في القوائم المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات كالطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية؛ –مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتم فيها القوائم المالية للفترة لسابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف مدقق سابق،	– يجب على المدقق، في إطار مهمة التدقيق الأولية جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة والتي تسمح بضمان أنه قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية؛ – ضمان ملائمة الطرق المحاسبية والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد القوائم المالية للفترة الجارية.
700"تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية"	– يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 700 التزام المدقق بتشكيل رأي حول القوائم المالية؛ – يعالج أيضا شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.	– تتمثل أهداف المدقق حسب هذا المعيار بتشكيل رأي حول القوائم المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛ – التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 جاء بالإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية، حيث تضمن أول معيار جزائري رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" الذي يعالج التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق القوائم المالية حتى تنجز المهمة بفعالية من خلال إعداد استراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم المؤسسة ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها، يليه المعيار الجزائري

للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة" حيث يوضح ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه، يأتي بعده المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية" والذي يهدف في إطار مهمة التدقيق الأولية جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة والتي تسمح بضمان أنه قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية، ويأتي آخر معيار تدقيق جزائري رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية" الذي يعالج التزام المدقق بتشكيل رأي حول القوائم المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

3. الإصدار الثالث من معايير التدقيق الجزائرية

في مارس 2018، وحسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 أصدرت الجزائر المجموعة الثالثة من المعايير الجزائرية للتدقيق، فقد تم وضع حيز التنفيذ 4 معايير جزائرية للتدقيق كالآتي:[1]

- المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".

والجدول الموالي يتناول هدف ومجال تطبيق كل معيار من هذه المعايير الأربعة:

[1] المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (620،610،570،520)**، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة،26 مارس 2017، المادة: 1.

الجدول رقم (03): الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية

رقم المعيار	مجال التطبيق	أهداف المعيار
520"الإجراءات التحليلية"	– يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، وكذا إلزامية أداء المدقق الإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق؛ – الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل تقدير المعلومات المالية من خلال ترابط مع معلومات أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.	– يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية؛ – عليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للمؤسسة وكشوفه المالية.
570 "استمرارية الاستغلال"	– يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية في الاستغلال في إعداد القوائم المالية.	– بهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد القوائم المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛ – استخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله، وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي جمعها، وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.
610"استخدام أعمال المدققين"	– يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته؛ – لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.	– إذا وجدت لدى المؤسسة وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق فإن أهدافه ترمي لتحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، وكذا في حالة استخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.
620"استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"	– يعالج المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان أخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفية الأخذ باستنتاجات الخبير؛ – الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جميع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.	– يهدف المدقق حسب هذا المعيار إلى تحديد الحالات أين يقدم المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي يعينه، وكذا تحديد إذا م قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه أو ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 جاء بالإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية، حيث يأتي أول معيار تدقيق جزائري رقم 520 "الإجراءات التحليلية" يهدف إلى إلى إلزام المدقق بجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية وكذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته

المكتسبة للمؤسسة وكشوفه المالية، يأتي بعده معيار التدقيق الجزائري رقم 570 "استمرارية الاستغلال" حيث يهدف إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد القوائم المالية لفرضية استمرارية الاستغلال، يليه معيار التدقيق الجزائري رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" هدفه ترمي لتحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، وكذا في حالة استخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق، أخيرا معيار التدقيق الجزائري رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" حيث يهدف إلى تحديد الحالات أين يقدم المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي يعينه، وكذا تحديد إذا م قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه أو ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

4. الإصدار الرابع من معايير التدقيق الجزائرية

في سبتمبر 2018، حسب المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر سنة 2018 الصادر عن وزارة المالية، والذي يهدف إلى وضع 4 معايير جزائرية للتدقيق حيز التنفيذ كالآتي:[1]

- المعيار الجزائري للتدقيق 230 "وثائق التدقيق"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق 501 "العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السير في التدقيق"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به".

والجدول الموالي يتناول هدف ومجال تطبيق كل معيار من هذه المعايير الأربعة:

[1] المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (540،530،501،230)**، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة،03 أكتوبر 2018، المادة: 1.

الجدول رقم (04): الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية

رقم المعيار	مجال التطبيق	أهداف المعيار
230"وثائق التدقيق"	– يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق القوائم المالية، لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى تطبق هذا المعيار؛ – من جهة أخرى، يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.	– أهداف المدقق هي تحظير الوثائق التي: – تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره؛ – تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق والمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة؛ – تسمح بالحفاظ على أثر التقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية؛ – تسهل القيام بمراجعات المراقبة التوعية.
501"العناصر المقنعة–اعتبارات خاصة"	– يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق المعنية بذلك، وهذا فيما يخص جوانب محددة تخص المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق القوائم المالية.	– يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص: – وجود المخزونات وحالتها؛ – اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة؛ – تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.
530"السبر في التدقيق"	– يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي لغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراء الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقيير نتائج السير، يطبق المعيار الجزائري للتدقيق 530 عندما يقرر المدقق استخدام السير في التدقيق الإنجاز إجراءات التدقيق.	– يهدف المدقق الذي يستعين بالسير في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.
540"تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبة للقيمة الحقيقة والمعلومات الواردة المتعلقة بها"	– يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية القيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق القوائم المالية وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.	– الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن: – التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقة المدرجة في القوائم المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومات معقولة؛ – المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 تضمن آخر أربع إصدارات لمعايير التدقيق الجزائرية، أول معيار التدقيق الجزائري رقم 230 "وثائق التدقيق" يهدف إلى تحضير الوثائق من طرف المدقق التي تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره، بعدها يأتي معيار التدقيق الجزائري رقم 501 "العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة–" يهدف إلى إمكانية المدقق من الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص وجود المخزونات وحالتها ومدى اكتمال إحصاء

القضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة وكذا المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق، يليه معيار التدقيق الجزائري رقم 530 "السبر في التدقيق" يهدف هذا المعيار إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة، وأخيرا نجد معيار التدقيق الجزائري رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقة والمعلومات الواردة المتعلقة بها" ويهدف هذا الأخير إلى جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقة المدرجة في القوائم المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومات معقولة ومقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة.

رابعا: أهمية معايير التدقيق الجزائرية

من خلال الاطلاع على معايير التدقيق الجزائرية الصادرة اتضح لنا أن أهميتها تتمثل فيما يأتي:[1]

- توفير مرجعية قانونية موحدة لجميع المهنيين في الجزائر؛
- تقليل التفاوت بين تقارير مدققي الحسابات في الجزائر من خلال إنتاج تقارير الموضوعية؛
- رفع جودة التدقيق المحاسبي في الجزائر ومنه تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير؛
- تحديد مسؤوليات مدققي الحسابات وإدارة الشركة محل التدقيق أو القائمين على حوكمتها؛
- تقديم تقنيات وإجراءات مختلفة يمكن الاعتماد عليها في مختلف مراحل عملية التدقيق؛
- إعطاء مكانة لمهنة التدقيق المحاسبي في البيئة الاقتصادية الجزائرية.

[1] عبد السلام وليد، بن فرج زوينة، **معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في الجزائر**، الباحث الاقتصادي – المجلد: 08، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج، العدد: 02، 2021، ص: 305.

المطلب الثالث: أدلة الإثبات وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية

بعد التعرف على أدلة الإثبات وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ومجمل معايير التدقيق الجزائرية بصفة عامة، سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم النقاط التي تتعلق بأدلة الإثبات وفقا لمعيار التدقيق الجزائري رقم 500 "العناصر المقنعة" بصفة خاصة من تعريف وخصائص، أنواع وإجراءات الحصول على هذه الأدلة، وكذا عرض معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

أولا: تعريف أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية

عرف معيار التدقيق الجزائري رقم (500) "العناصر المقنعة" أن أدلة الإثبات هي: "كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأي، وهي ضرورية لدعم رأي المدقق عنه في تقريره"، وتصنف هذه المعلومات إلى صنفين:[1]

- المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤيدة إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ، الدفتر اليومية)، والوثائق الإثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيان التحويل...إلخ)، والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة؛
- المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية وكل المعلومات المتاحة والتي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين؛
- لكن يمكنها أن تتضمن كذلك معلومات يتم الحصول عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة.

ومن هنا يمكن القول ان أدلة الإثبات هي كل المعلومات التي يتحصل عليها المدقق ويستخدمها في تكوين رأيه الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية، وتشمل كل المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تدعم البيانات المالية والمعلومات الأخرى.

ثانيا: خصائص أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية

نص المعيار الجزائري للتدقيق رقم (500) "العناصر المقنعة" على أن أدلة الإثبات تتسم بخصائص رئيسية وهما خاصية الكفاية والملائمة وخصائص ثانوية كما يلي:[1]

[1] المقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، المجلس الوطني للمحاسبة**، وزارة المالية، 2 نوفمبر 2016، المادة: 1، ص: 2.

1. الكفاية:

تقدر الكفاية بالنظر إلى "كم" العناصر التي تم جمعها، ويعتمد كم العناصر التي يتعين جمعها على مخاطر الاختلالات المعتبرة وكذلك نوعية العناصر المجمعة، فكلما كان كم العناصر المقنعة المطلوب معتبرا كانت المخاطر كبيرة، وعليه فإن كم العناصر المقنعة الضرورية، مرتبط بمستوى مخاطر الاختلالات؛

2. الملائمة:

تتوقف الملائمة على نوعية العناصر المجمعة، أي على مصداقية هذه العناصر ودلالتها.

تتعلق درجة مصداقية العناصر التي تم جمعها على مصدرها وطبيعتها والظروف الخاصة التي جمعت فيها.

وبالتالي يوجد ارتباط وثيق بين الكفاية والملائمة للعناصر المقنعة.

3. الدلالة:

- تقوم الدلالة على الهدف المنشود من إجراء التدقيق وعلى التأكيد المتعلق به.
- قد تتأثر الدلالة المعلومة التي ستستعمل كعنصر مقنع باتجاه الاختبار الذي سيقام.
- تتأثر نوعية كل العناصر المقنعة بدلالة ومصداقية المعلومات التي قامت عليها.
- قد تكون المعلومات الناتجة عن إجراءات التدقيق ذات دلالة لتأكيدات معينة وليست كذلك لتأكيدات أخرى. مثلا، قد يكون إجراء تدقيق ما ذو دلالة للتحقق من القيود المحاسبية المتعلقة بتدفقات عمليات حول المخزونات والتأكد من أنه قد تم استعمال الحسابات المناسبة وبالشكل الجيد. لكنه لا يكون ذا دلالة إذا تعلق الأمر بالتأكد من شمولية تدفقات هذه العمليات والتأكد من أنه قد تم فعلا تقييد كل الأحداث التي كان الأجدر قيدها، وفي الفترة المناسبة.

4. المصداقية:

تتعلق مصداقية المعلومات التي يتعين استعمالها كعناصر مقنعة بمصدرها وطبيعتها وبالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها، وعليه فإن:

- العناصر التي تم جمعها من مصادر خارجية أكثر مصداقية من تلك المجمعة من مصادر داخلية؛
- العناصر التي تحصل عليها المدقق مباشرة، كالملاحظة العينية أكثر مصداقية من تلك المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات؛

[1] المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، **مرجع سابق**، ص: 4.

- العناصر المقنعة أكثر مصداقية إذا وجدت على شكل وثائق سواء كانت ورقية أو الكترونية أو تحت أي شكل آخر (تعتبر وثيقة محررة أثناء اجتماع ما، أكثر مصداقية من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها)؛
- العناصر المجمعة المتكونة من الوثائق الأصلية، أكثر مصداقية من تلك المتكونة من النسخ.

ثالثا: تأكيدات ستستعمل في جمع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية

تقوم الإدارة بعرض الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، فإذا تم عرضها بشكل صحيح في كل جوانبها الهامة، فإنها بذلك تقدم تأكيدات ضمنية أو صريحة حول مسك المحاسبة، التقييم، العرض والإبلاغ عن مختل عناصر الكشوف المالية والمعلومات الممنوحة والمتعلقة بها، وبالتالي تدخل التأكيدات التي يستعملها المدقق في إطار الفئات التالية:[1]

1. **تأكيدات متعلقة بتدقيق العمليات والأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق:**
   - **واقع الأحداث:** العمليات والأحداث المسجلة وقعت وتتعلق بالكيان؛
   - **الشمولية:** كل العمليات والأحداث المسجلة التي كان يجب تسجيلها، قد تم تسجيلها محاسبيا؛
   - **الدقة:** المبالغ والمعطيات الأخرى المتعلقة بالعمليات والأحداث، قد تم تسجيلها بشكل صحيح؛
   - **فصل الفترات:** العمليات والأحداث قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة؛
   - **القيد المحاسبي:** تم تسجيل العمليات والأحداث في الحسابات المناسبة.
2. **تأكيدات تتعلق بأرصدة حسابات في نهاية الفترة:**
   - **وجود:** الأصول والخصوم والأموال الخاصة موجودة؛
   - **الحقوق والواجبات:** الكيان يمتلك أو يراقب الأصول وتتعلق الديون بواجبات الكيان؛
   - **الشمولية:** قد تم فعلا تسجيل كل الأصول والخصوم، والأموال الخاصة التي كان يجب تسجيلها؛
   - **التقييم والقيد:** تتضمن القوائم المالية كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة، بقيمها الصحيحة وأي تعديلات ناتجة عن تقييم وتسجيل هذه الأخيرة يتم قيدها بالشكل الملائم.
3. **تأكيدات تتعلق بعرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمنة فيها:**
   - **واقع، حقوق الواجبات:** كل من الأحداث، المعاملات والمعلومات الممنوحة قد وقعت وتتعلق وترتبط بالمؤسسة؛

[1] المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، **مرجع سابق**، ص: 6، 7.

- **الشمولية:** كل المعلومات المطلوبة وفق المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالكشوف المالية والتي يعد منحها إلزامي قد قدمت فعلا؛
- **تصنيف وفهم:** المعلومة المالية معروضة ومفصلة بشكل ذو دلالة والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية معروضة بوضوح؛
- **الدقة والتقييم:** قدمت المعلومات المالية والمعلومات الأخرى بشكل صحيح وبالمبالغ الصحيحة.

رابعا: إجراءات الحصول على أدلة الإثبات حسب معايير التدقيق الجزائرية

أوضح معيار التدقيق الجزائري رقم 500 "العناصر المقنعة" على مجموعة من الإجراءات التي يمكن الاعتماد عليها من طرف مدققي الحسابات للحصول على أدلة الإثبات، تتمثل فيما يلي:[1]

1. **تفتيش التسجيلات والوثائق:** تشمل فحص التسجيلات أو الوثائق داخلية كانت أم خارجية، ورقية كانت أو الكترونية أو تحت أي شكل آخر، حيث تقدم عناصر مقنعة حيث تتباين المصداقية حسب طبيعة مصدرها؛
2. **تفتيش الأصول العينة:** يتمثل تفتيش الأصول العينة في الفحص المادي لها، والذي يسمح بتقديم العناصر المقنعة الموثوقة والمتعلقة بوجودها، لكن ليس بالضرورة تلك المتعلقة بالحقوق والواجبات التي بحوزة الكيان أو تلك المتعلقة بتقييمها؛
3. **الملاحظة المادية:** تتمثل في معاينة عملية أو الطريقة التي ينفذ بها إجراء ما من طرف أشخاص آخرين.

ملاحظة عملية الجرد المادي للمخزونات التي يقوم بها مستخدمي الكيان أو ملاحظة عمليات المراقبة، تعد أمثلة عن ذلك؛

4. **طلبات المعلومات:** يتمثل في الحصول على المعلومات المالية والغير مالية على حد سواء، لدى أشخاص على علم جديد بداخل كما بخارج الكيان، تشمل الطلبات المكتوبة الرسمية والطلبات الشفهية الغير رسمية؛
5. **طلبات التأكيدات الخارجية:** طلبات التأكيدات والتي تعتبر نوعا خاصا من طلبات المعلومات، هي عملية الحصول على تصريح مباشر من قبل "الغير" تأكيدا لمعلومة، حسب ما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505"التأكيدات الخارجية"؛

[1] المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، **مرجع سابق**، ص: 7، 8.

6. **المراقبة الحسابية:** تتمثل في المراقبة بكل الوسائل للدقة الحسابية للوثائق الاثباتية أو التسجيلات المحاسبية؛
7. **إعادة التنفيذ:** هي تنفيذ المرافق لإجراءات أو مراجعات قد تم في الأصل تنفيذها داخل الكيان كجزء لا يتجزأ من المراقبة الداخلية إما يدويا أو عن طريق تقنيات التدقيق المدعمة بجهاز حاسوب؛
8. **الإجراءات التحليلية:** تتمثل الإجراءات التحليلية في تقديرات للمعلومة المالية كما هو موضح في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520، انطلاقا من:

- ارتباطها مع معلومات أخرى ناجمة أو غير ناجمة عن الحسابات، أو معطيات سابقة، لاحقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة؛
- تحليل التغييرات المعتبرة أو اتجاهات غير متوقعة.

يجمع المدقق العناصر المقنعة للوصول إلى نتائج معقولة لتأسيس رأيه واضعا حيز التنفيذ:

- إجراءات لتقييم المخاطر قصد الإلمام بالكيان وبمحيطه بما في ذلك نظام مراقبته الداخلية؛
- اختبارات للإجراءات قصد تقييم فعالية المراقبة من الناحية الوقائية أو كشف وتصحيح الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات؛
- المراقبة المادية قصد رصد الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات، وتتضمن هذه المراقبة المادية تثبيتات في التفصيل وإجراءات تحليلية في الجوهر.

خامسا: معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات

تم اصدار معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات وفق أربع دفعات حسب ما نصت عليه المقررات الأربع الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، وفيما يلي سنقوم بعرض هذه المعايير:

1. المعيار الجزائري للتدقيق رقم (500) "العناصر المقنعة":

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه، حيث يطبق على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق[1]؛

[1] المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية**، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، ص: 3.

2. المعيار الجزائري للتدقيق رقم (501) "العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة":

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330و 500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات وحالتها والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق[1]؛

3. المعيار الجزائري للتدقيق رقم (505) "التأكيدات الخارجية":

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة، حيث أن المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية[2]؛

4. المعيار الجزائري للتدقيق رقم (510) "الأرصدة الافتتاحية"":

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، حيث يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أنه قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة اقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية، الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في اعداد الكشوف المالية للفترة الجارية، وكذلك قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمراجع المحاسبي المطبق[3]؛

5. المعيار الجزائري للتدقيق رقم (520) "الإجراءات التحليلية":

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها وأن إلزامية أداءها نكون مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق، حيث تتضمن مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات متشابهة، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة، ويكون أداء هذه

[1] المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية**، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، ص: 3.
[2] لمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية**، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، ص: 2.
[3] المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، **مرجع سابق**، ص: 3.

الإجراءات التحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية[1]؛

6. المعيار الجزائري للتدقيق رقم (530) "السبر في التدقيق:

يطبق المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق ويعالج طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر، حيث يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة[2]؛

7. المعيار الجزائري للتدقيق رقم (540) "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها":

يعالج المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة، والهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في القوائم المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة مقدمة في الملحق المتعلق بها، ذات دلالة وهذا في المرجع المحاسبي المطبق[3]؛

8. المعيار الجزائري للتدقيق رقم (560) "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة":

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية قصد الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقريره، والمعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن علم بها قبل ذلك التاريخ[4]؛

[1] المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية**، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، ص: 3.
[2] المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، **مرجع سابق**، ص: 3.
[3] المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، **مرجع سابق**، ص: 3.
[4] لمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، **مرجع سابق**، ص: 2/6.

9. المعيار الجزائري للتدقيق رقم (570) "استمرارية الاستغلال:

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق القوائم المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد القوائم المالية، قصد جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بها، واستخلاص النتائج حول وجود "عدم اليقين" معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها وكذا تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق[1]؛

10. المعيار الجزائري للتدقيق رقم (580) "التصريحات الكتابية":

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة القوائم المالية، وأنها قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه وكذلك تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى[2].

[1] المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، **مرجع سابق**، ص: 3.
[2] المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، **مرجع سابق**، ص: 2.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

بعد تطرقنا لأهم الجوانب النظرية التي تناولت موضوع معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، تم التطرق في هذا المبحث لبعض الدراسات التي تناولت موضوع المذكرة أو كانت لها علاقة به، إضافة إلى محاولة إجراء مقارنة بين هاته الدراسات والدراسة التي قمنا بها من حيث أوجه التشابه والاختلاف فيما بينها وكيفية الاستفادة منها.

المطلب الأول: الدراسات السابقة المحلية

أولا: دراسة عبد السلام وليد، بن فرج زوينة

بعنوان "**معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في الجزائر –دراسة استطلاعية لمجموعة من مدققي الحسابات بولاية سطيف–**"، مجلة الباحث الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريريج، العدد: 01، المجلد: 08، السنة: 2021.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهم معوقات التي يواجهها مدققي الحسابات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، كما تسعى لتحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- التعرف على واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- إبراز أهم معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- تقديم الحلول والتوصيات المناسبة لمعالجة هذه المعوقات.

قام الباحثين بإجراء مقابلة مباشرة كوسيلة لجمع البيانات والمعلومات من الميدان مع مجموعة من الخبراء ومحافظي الحسابات وكذا مساعديهم على مستوى ولاية سطيف، تتضمن مجموعة من الأسئلة ومناقشة حول تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات باعتبارها معايير عمل ميداني وذات أهمية بالغة بالنسبة للمدقق.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- يعمل ممارسي مهنة التدقيق على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- يواجه مدققي الحسابات في الجزائر معيقات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

كما أوصت الدراسة بما يلي:

- العمل على بناء نظام تشريعي متكامل يشارك فيه الأكاديميين والمهنيين؛

- العمل على إنشاء هيئات مرافقة ومراقبة في كل ولاية لمراقبة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وشروط المهنة والابتعاد عن المركزية، مع تقديم إرشادات حول تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛
- إنشاء لجان أو خلايا استماع لآراء المهنيين وانشغالاتهم من طرف الهيئات المشرفة على المهنة؛
- تحديد مدة العهدة بثلاث سنوات وتجديدها يكون وفق شروط محددة؛
- تحديد جدول أتعاب موحد بين المهنيين؛
- إعادة صياغة بعض المعايير وإصدارها على شكل تعليمات مع تقديم نموذج تطبيقي لها؛
- العمل على إصدار معايير خاصة بالبيئة الاقتصادية الجزائر وخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

ثانيا: دراسة محمد أمين لعروم وسامية فقير

بعنوان" **أهمية أدلة التدقيق بين الممارسات المهنية من منظور مزاولي المهنة بالجزائر –قراءة في المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم 500 الموسوم "أدلة التدقيق"**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد: 01، المجلد: 06، السنة: جوان 2021.

هدفت هذه الدراسة إلى عرض المعيار الدولي رقم 500 الموسوم بأدلة التدقيق هذا من خلال التعرف على محتواه ومضمونه بالإضافة لأهمية هذه الأدلة في الممارسات المهنية المحلية، وكذا الوصول إلى الأهداف التالية:

- التعرف على معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى غاية أخر إصدار؛
- التعرف على أدلة التدقيق وطرق الحصول عليها؛
- معرفة الغاية من جمع أدلة التدقيق؛
- معرفة محتوى ومضمون المعيار الدولي رقم 500 ومدى الاعتماد عليه من طرف المهنيين؛
- استقصاء أهمية الاستناد على متطلبات المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 في الممارسات المهنية المحلية.

قام الباحثون بدراسة استقصائية من خلال تصميم استبيان وتوزيعه على ممارسي مهنة التدقيق لإثراء هذا الموضوع وقد تم استخدام برنامج SPSS.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- تعد معايير التدقيق الدولية مرجع دولي يمكن الاعتماد عليه عند قصور المعايير المحلية؛
- تعتبر دليل مهني يساعد المهنيين على قياس أدائهم وتعزيز التوافق الدولي، ذ يعتبر إصدار هذه المعايير يؤدي إلى التقليل من الفروقات؛
- معايير التدقيق الدوليةISA تساعد في توحيد لغة التدقيق على المستوى العالمي؛
- أكد أفراد الدراسة على أن تكمن أهمية المعيار الدولي رقم 500 في إبراز الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات التي يستند عليها عند إبداء رأيه المهني؛
- إن عدم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة يستند عليها المدقق يقلل من مصداقية تقريرها.

كما أوصت الدراسة بما يلي:

- ضرورة الاستناد على المعايير الدولية للتدقيق كمرجع في مهنة المهنيين قصد الرفع من كفاءة المهنة وجعلها تنافس المكاتب الدولية؛
- العمل على تقديم رؤية واضحة لهذه المعايير للمهنيين حتى يسهل فهمها واتخاذها مرجعا يستند عليه مستقبلا؛
- وجوب العمل على تطوير قدرات المهنيين لاستيعاب محتوى هذه المعايير؛
- ضرورة إعطاء قيمة لأدلة التدقيق من المهنيين عند أداء مهامهم والاعتماد على أكبر عدد ممكن منها بغية الرفع من مصداقية الرأي الفني المحايد.

ثالثا: دراسة نوبلي نجلاء والعمري أصيلة

بعنوان "**دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية**"، مجلة: المنهل الاقتصادي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي الجزائر، تخصص مالية بنوك وإدارة الاعمال، العدد: 02، المجلد: 04، السنة: أكتوبر 2021.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى أهمية أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية، وكذا الوصول إلى الأهداف التالية:

- التعرف على إصدارات معايير التدقيق الجزائرية؛
- التعرف على أدلة الإثبات بأنواعها؛
- التعرف على التدقيق وتطوره في الجزائر؛
- التطرق لأهمية جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيه.

حيث اعتمدت هذه الدراسة على الاستبيان وفقا لمعرفة مدى استخدام المعايير الجزائرية للتدقيق في تقارير محافظي الحسابات ومدى أهمية هذه المعايير في تحديد جودة التقارير والرفع منها.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- الاعتماد على معايير التدقيق يساعد محافظي الحسابات وخبراء محاسبين على القيام بعملية التدقيق بأكبر كفاءة من خلال تطبيق ما تنص عليه إجراءات كل معيار؛
- اعتماد محافظ الحسابات على معايير التدقيق الجزائرية يحميهم من أي مسائلات قانونية؛
- الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية وتطبيق ما ينص عليه كل معيار خلال عملية التدقيق يمكننا من الوصول إلى الجودة في عملية التدقيق والجودة في مخرجاتها؛
- تطبيق هذه المعايير يزيد من مستوى ثقة في القوائم المالية ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين مستخدمي هذه القوائم المالية.

وقد أوصت الدراسة بما يلي:

- تنظيم دورات لمحافظي الحسابات وخبراء محاسبين واطلاعهم على جميع التطورات الحاصلة بما يخص التنظيم المهني للمهنة من أجل رفع مستواهم ومؤهلاتهم؛
- تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة التي تجبر الاعتماد على هذه المعايير مع تحديد المسؤوليات والواجبات؛
- التنسيق بين الأكاديميين والمهنيين مما يساعد الباحثين والطلبة على التعمق في هذا الجانب.

رابعا: دراسة فقير سامية ولعروم محمد أمين

بعنوان "دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائريةNAA والمعايير الدولية ISA دراسة حالة معيار التدقيق الجزائري رقم 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات (الأحداث اللاحقة) ومقارنته مع نظيره من معايير التدقيق الدولية"، مداخلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، مالية ومحاسبة، جامعة: امحمد بوقرة –بومرداس–، السنة الدراسية أفريل 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى لعرض المعايير المحلية الصادرة في المقرر 002، قصد توضيح محتواها ومعرفة مدى توافقها مع معايير التدقيق الدولية الصادرة مؤخرا، حيث وقع الاختيار على المعيار الجزائري رقم 560 "الأحداث اللاحقة" ومقارنته مع المعيار الدولي المقابل له قصد معرفة نقاط التوافق بينهما.

قام الباحثين بدراسة حالة مكتب التدقيق في الجزائر العاصمة حول معيار التدقيق الجزائري رقم 560 الخاص بالأحداث الواقعة بعد اقفال الحسابات "الأحداث اللاحقة" ومقارنته مع ما يقابله من المعيار الدولي لاستخراج نقاط التوافق بينهما.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- هناك تطابق تام في رقم المعيار واسم المعيار؛
- يتناول كلا المعياريين نفس النطاق والمجال؛
- المعيار الجزائري مستوحى من المعيار الدولي؛
- بالنسبة للمعيار الدولي هو أكثر تفصيلا من المعيار الجزائري؛
- هناك تطابق شبه تام بين المعيارين مع اختلاف في بعض المصطلحات والصياغة فقط.

خامسا: دراسة بهلولي نور الهدى

بعنوان "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر"، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة ومالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، السنة الدراسية: 2017/2016.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر من خلال الوقوف على واقع تنظيم هذه المهنة بالجزائر، وكذا الوصول إلى الأهداف التالية:

- تحديد أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية؛
- الإحاطة بتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير التدقيق الدولية؛
- التعرف على الإصلاحات التي يشهدها تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بعد صدور القانون 10-01؛
- تحديد مدى كفاية التشريعات الحالية في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر؛
- تحديد مدى انسجام التشريعات الحالية المحلية التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية؛
- تحديد مدى لجوء المدققين بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية؛
- قياس أثر العمل معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛
- محاولة تصور الأبعاد المستقبلية لتطوير مهنة التدقيق في الجزائر بتبني معايير التدقيق الدولية.

قامت الباحثة بدراسة استقصائية لعينة تشمل 180 محافظ الحسابات وخبير محاسبي بصفتهم ممارسين للمهنة بالجزائر.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- توفر معايير التدقيق الدولية حافزا لتحسين وتطوير معايير المحاسبة الدولية؛
- تتسم معايير التدقيق بالمرونة والموضوعية مما يجعلها تخدم مختلف الدول المتقدمة والنامية؛
- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر غير مرنة ولا تتناول جميع المسائل التي تهتم بها معايير التدقيق الدولية؛
- غياب تشريعات حالية تساعد المدقق الاستفادة من عمل الاستفادة من عمل مدقق آخر غيره سواء كان مدقق خارجي أو داخلي أو مدقق خبير.

كما أوصت بما يلي:

- الرفع من التكوين الجامعي؛
- جعل الحصول على الشهادة الجامعية تخصص "تدقيق محاسبي" من بين شروط ممارسة مهنة التدقيق كونه التخصص المطابق لممارسة المهنة؛
- جعل الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر غير تابعة للسلطة العمومية أي مستقلة عن وزارة المالية؛
- الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي الصادرة من مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية

أولا: دراسة أحمد اصبيع عبد العزيز أحمد

بعنوان "**مدخل مقترح لزيادة فاعلية أدلة الإثبات للتحقق من تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في قطاع المصارف الليبية**"، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ليبيا، المجلد: 09، العدد: الرابع الجزء الثاني، السنة: 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدخل مقترح لزيادة فاعلية أدلة الإثبات في المراجعة والتحقق من تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في قطاع المصارف التجارية الليبية، من خلال استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع في جميع مراحل عملية المراجعة (التخطيط، التنفيذ، اعداد التقرير) ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS لإدخال البيانات الأولية التي تم الحصول عليها من قائمة

الاستقصاء التي تم توزيعها على عينة من (المديرين ورؤساء الأقسام، المراجعين الداخليين) بالمصرف التجاري الوطني ومصرف الوحدة في ليبيا، بهدف اختبار فروض الدراسة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين زيادة فاعلية أدلة الإثبات في المراجعة والتحقق من تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في قطاع المصارف التجارية الليبية؛
- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المدخل المقترح (إجراءات المراجعة التحليلية) وزياد فاعلية أدلة الإثبات في المراجعة بقطاع المصارف التجارية الليبية؛
- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المدخل المقترح (إجراءات المراجعة التحليلية) والتحقق من تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في قطاع المصارف التجارية الليبية.

كما أوصت الدراسة بما يلي:

العمل على تطوير مستوى الالتزام بالمعايير الدولية في المصارف التجارية الليبية ومن ضمنها المعيار 520 المتعلق بالإجراءات التحليلية، وإبراز أهميتها في زيادة فاعلية أدلة الإثبات في المراجعة وتعزيز جودة المراجعة الداخلية لتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية.

ثانيا: دراسة صدام كاطع هاشم

بعنوان "**دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية**"، مجلة الدنانير، جامعة النهرين، العراق، العدد: الرابع عشر، السنة: 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تحقق كفاية أدلة الإثبات وملائمتها من خلال قيام المدقق الخارجي باستعمال الحكم المهني واختبار البنود والأرقام الظاهرة في القوائم المالية وفي استعمال العينة الإحصائية وتقييم المدقق الخارجي لتلك الأدلة للوصول إلى الرأي المناسب.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- يقوم المدقق الخارجي بجمع أكبر عدد من أدلة الإثبات الكافية والملائمة ليدعم بها رأيه الفني المحايد الذي سيفصح عنه في تقريره فعلى المدقق الخارجي جمع تلك الأدلة التي تتناسب وظروف الحال مع طبيعة العنصر أو الفقرة (موضوع التدقيق) وأهمية الدليل والتي تتناسب طردياً مع كمية الأدلة؛

- يعتمد تقدير مدى حجية وأهمية الأدلة ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها على التقدير والاجتهاد الشخصي المدقق الخارجي المبني على خبرته وكفاءته في المهنة؛
- إن إبداء أي نوع من الآراء من قبل المدقق الخارجي يتعلق بما يمتلكه المدقق الخارجي من أدلة اثبات منطقية حصل عليها من تنفيذ الاختبارات اللازمة؛
- لابد المدقق الخارجي من استعمال العينة الإحصائية والعينة غير إحصائية تبعاً للظروف للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لإبداء الرأي وبخالف ذلك يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية في اتباع طريقة دون أخرى؛
- إن المعاينة الإحصائية التي تلغي التقدير الشخصي أو الحكم المهني للمراجع ولكنها تعمل على ترشيد هذا التقدير حيث يتم وضعه في شكل كمي يخضع للتحليل الإحصائي المبني على نظريات علمي معترف بها، وعلى ذلك فليس صحيحا القول أن استعمال المعاينة الإحصائية في التدقيق يحد من التقدير الشخصي أو الحكم المهني للمراجع الذي اكتسبه طول سنوات عمله.

كما أوصت الدراسة بما يلي:

- إعداد منهاج تدريبي حول أهمية أدلة الإثبات للمدققين وخاصة المدققين الجدد من ديوان الرقابة المالية الاتحادي، والمنظمات المهنية الأخرى من أجل رفع جودة التدقيق من جهة وحماية المدقق الخارجي في الوقوع في أخطاء نتيجة إهماله؛
- يجب على المدقق الخارجي امتلاك نوع من الإبداع وحرية التفكير في خلق أدلة إثبات مع مراعاة ما هو موجود في الكتب، والمعايير على أن تصف بحجية عالية وموثوقية؛
- ضرورة توخي الدقة التامة في تقرير المدقق الخارجي مع الأخذ بنظر الاعتبار مخاطر التدقيق التي تؤدي إلى إبداء رأي غير مناسب في القوائم المالية؛
- يجب عدم اهمال مخاطر المعاينة ومخاطر عدم المعاينة من وجهه نظر المدقق الخارجي لتنجب إعطاء رأي الخاطئ في القوائم المالية؛
- ضرورة توفر أدلة الإثبات ذات خواص الملائمة والكفاية وفق طرق مناسبة مع الأخذ بنظر اعتبار ظروف المحيطة وعامل الكلفة والمنفعة.

ثالثا: دراسة علاونة وأنس أحمد

بعنوان "**العوامل المؤثرة في كفاية وملائمة أدلة الإثبات على المحاسب القانوني الأردني في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 500**"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، السنة الدراسية: 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في كفاية وملائمة أدلة الإثبات على رأي المحاسب القانوني، ولتحقيق هذا الهدف سعت الدراسة إلى بيان أثر كل من مخاطر الملازمة ونظام الرقابة الداخلية والأهمية النسبية والخبرة والاحتيال والغش، على رأي المحاسب القانوني.

ولقد تم تصميم استبانة لمعالجة الجانب العملي وتم توزيعها على المحاسبين القانونيين الأردنيين المزاولين لمهنة التدقيق وقد تم توزيع (165) استبانة خضع لتحليل منها (150) استبانة أي ما نسبته (90 بالمئة) من الاستبانات الموزعة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل الأهمية النسبية على رأي المحاسب القانوني؛
- حصل هذا المتغير على المرتبة الثانية في درجة التأثير؛

كما أوصت الدراسة بما يلي:

- يفضل على المحاسب القانوني اتباع وسائل فنية لتطوير آلياته في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات، لأن كفاية وصلاحية الأدلة هي جوهر عملية التدقيق،
- أن يأخذ المحاسب القانوني في الاعتبار أن معظم أدلة الإثبات مقنعة وليست قطعية بسبب القيود المتأصلة في النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية، أو بسبب استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق.

رابعا: دراسة هاني فرحان الزايغ

بعنوان "**دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية**"، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة فلسطين، السنة الدراسية: 2006.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، وكذا تحقيق الهدف التالي:

- دراسة العوامل التي تؤدي إلى حصول المراجع على أدلة الإثبات المقنعة، مع الأخذ في الاعتبار بأن مقاييس جودة الإقناع تتأثر عند القيام بإجراءات المراجعة بالمؤثرات التالية: (المناسبة، الصلاحية، استقلال المصدر، فعالية الرقابة الداخلية، المعرفة المباشرة للمراجع، مؤهلات من يقدم المعلومات، موضوعية الأدلة وبعدها عن التحيز)، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتصميم استبانة وزعت على 85 مراجعاً.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- تعتبر الإدارة هي المسئولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية وأن هذه التقديرات تُعد في ظروف عدم التأكد بالنسبة لنتائج الأحداث التي حدثت؛
- يعتبر المراجع الخارجي هو المسئول عن الانحرافات المالية إذا لم يقم بتبني المناهج والأساليب المعروفة لمراجعة التقديرات المحاسبية؛
- يقوم مراجع الحسابات الخارجي في فلسطين بالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية والتي تُعنى بالتقدير التقريبي لقيمة أحد البنود وأنه يقوم بتقييم هذه التقديرات فيما إذا كانت معقولة في الظروف المحيطة وأن الإفصاح عنها قد تم بشكل مناسب وأن هناك أدلة مناسبة لدعم التقدير المحاسبي؛
- يقوم المراجع الخارجي في فلسطين بفهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة والنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لعمل التقديرات المحاسبية، كما يقوم بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بعد فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية؛
- يقوم المراجع الخارجي في فلسطين بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ عمل القوائم المالية وللحصول على أدلة إثبات –من خلالها– تكون كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية؛
- يقوم المراجع الخارجي بمتابعة الدفعات اللاحقة لتاريخ القوائم المالية كما يقوم بالحصول على أدلة كافية حول الحسابات التي تحتاج إلى تسوية وتعديل في الدفاتر والسجلات للتأكد من صحة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية.

وقد أوصت الدراسة بما يلي:

- على مراجع الحسابات أن يبذل المزيد من العناية المهنية أثناء الحصول على وتقييم أدلة الإثبات من خلال المراجعة التحليلية؛
- ضرورة إصدار قوانين وتشريعات تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين؛

- ضرورة تفعيل الجمعيات المهنية (جمعية المحاسبين – جمعية المراجعين) للقيام بمسؤولياتها لوضع معايير محاسبة ومراجعة والإشراف على تطبيق هذه المعايير ومحاسبة من يقصر بواجباته ويسيء إلى المهنة؛
- ضرورة قيام الجامعات الفلسطينية بتطوير خططها وبرامجها وأن تُولي علم المراجعة أهمية كما هي المحاسبة بما يكفل تخريج مراجعين قادرين على مزاولة المهنة والقدرة على مواكبة تطورها عالميا؛
- ضرورة قيام المراجع الخارجي في فلسطين باستخدام أكبر للنسب المالية والمقارنة بين المعلومات بما يكفل الحصول على أدلة إثبات كافية تساعده في إبداء رأيه الفني على القوائم المالية؛
- العمل على توعية المراجع الفلسطيني بأهمية استخدام أسلوب المصادقات وزيادة اعتماده على المصادقات الإيجابية والسالبة والعمياء.

المطلب الثالث: دراسة مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم (05): المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
دراسة عبد السلام وليد وبن فرج زوينة، 2021	تشترك الدراستين في كون أن كل منهما تطرقا إلى معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.	تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها اعتمدت على أسلوب المقابلة في الجانب التطبيقي في حين أن الدراسة الحالية اعتمدت على الأداة البحثية وهي الاستبيان وبرنامج SPSS.	معرفة الصعوبات التي تواجه مدقق الحسابات عند تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.
دراسة محمد أمين لعروم وسامية لفقير، جوان 2021	تشترك هذه الدراسة في كون أن كل منهما تطرقا إلى عرض معيار التدقيق الدولي رقم 500، وكل منهما اعتمد في الجانب التطبيقي على الأداة البحثية وهي الاستبيان وبرنامج SPSS.	تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها ركزت على معيار التدقيق الدولي رقم 500 دون التطرق إلى باقي المعايير في حين أن الدراسة الحالية تطرقت إلى مجمل معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة من هذه المعايير بالإضافة إلى معيار التدقيق الجزائري رقم 500 بصفة خاصة.	معرفة أدلة الإثبات وفق معيار التدقيق الدولي رقم 500.
	تشترك الدراستين في كون أن كل منهما تطرقا إلى أدلة الإثبات وكل	تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تطرقت إلى معرفة	معرفة أهمية أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا

دراسة نوبلي نجلاء والعمري أصيلة أكتوبر 2021	منهما اعتمد في الجانب التطبيقي على الأداة البحثية وهي الاستبيان وبرنامج SPSS.	دور أدلة الاثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية في حين أن الدراسة الحالية تطرقت إلى معايير التدقيق الجزائرية والمعايير الخاصة بأدلة الإثبات فقط.	لمعايير التدقيق الجزائرية.
فقير سامية ولعروم محمد أمين أفريل 2018	تشترك الدراستين في كون أن كل منهما تطرقا إلى معيار التدقيق الجزائري رقم 560 بالأحداث الواقعة بعد اقفال الحسابات "الأحداث اللاحقة" كونه معيار من معايير أدلة الإثبات الجزائرية.	تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تطرقت إلى مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية والمعايير الدولية في حين أن الدراسة الحالية تطرقت إلى معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات فقط دون التطرق إلى المقارنة وكذلك اختلفت في الجانب التطبيقي حيث اعتمدت على دراسة الحالة.	معرفة نقاط التوافق بين المعيار الجزائري رقم 560 "الأحداث اللاحقة" والمعيار الدولي المقابل له.
دراسة بهلولي نور الهدى، 2017/2016	تشترك الدراستين في كون أن كل منهما تطرقا إلى مجمل معايير التدقيق الجزائرية وكل منهما اعتمد في الجانب التطبيقي على الأداة البحثية وهي الاستبيان وبرنامج SPSS.	تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها ركزت على أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر في حين أن الدراسة الحالية تطرقت مباشرة إلى معايير التدقيق الجزائرية ومعايير أدلة الإثبات الجزائرية ومدى الاعتماد عليها.	كيفية تبني معايير التدقيق الدولية لتطوير مهنة التدقيق في الجزائر؛ معرفة مدى انسجام التشريعات الحالية المحلية التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية؛ معرفة مدى لجوء المدققين بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية.
دراسة أحمد اصبيع عبد العزيز أحمد، 2018	تشترك الدراستين في كون أن كل منهما تطرقا إلى إجراء المراجعة التحليلية وكل منهما اعتمد في الجانب التطبيقي على الأداة البحثية وهي الاستبيان وبرنامج SPSS.	تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها ركزت على زيادة فاعلية أدلة الإثبات للتحقق من تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في قطاع المصارف في حين تطرقت الدراسة الحالية حول معيار أدلة الإثبات في التدقيق الدولي والجزائري.	أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع في جميع مراحل عملية التدقيق (التخطيط، التنفيذ، اعداد التقرير).
	تشترك الدراستين في كون أن كل منهما تطرقا إلى كل من تحقق	تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تطرقت إلى معرفة	معرفة تحقق كفاية أدلة الإثبات وملائمتها من خلال قيام المدقق

دراسة صدام كاطع هاشم، 2018	كفاية أدلة الإثبات وملائمتها وأن كل منهما اعتمد في الجانب التطبيقي على الأداة البحثية وهي الاستبيان وبرنامج SPSS.	مدى تحقق كفاية أدلة الإثبات وملائمتها من خلال قيام المدقق الخارجي باستعمال الحكم المهني واختبار البنود والأرقام الظاهرة في القوائم المالية في حين أن الدراسة الحالية ذكرت جزء من أدلة الإثبات وفق معيار التدقيق الدولي وتعرفت على معايير أدلة الإثبات الجزائرية فقط.	الخارجي باستعمال الحكم المهني واختبار البنود والأرقام الظاهرة في القوائم المالية وفي استعمال العينة الإحصائية وتقييم المدقق الخارجي لتلك الأدلة للوصول إلى الرأي المناسب.
دراسة علاونة وأنس أحمد، 2013	تشترك الدراستين في كون أن كل منهما اعتمد في الجانب التطبيقي على الأداة البحثية وهي الاستبيان وبرنامج SPSS.	تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها درست العوامل المؤثرة في كفاية وملائمة أدلة الإثبات حسب معيار التدقيق الدولي رقم 500 في حين أن الدراسة الحالية تطرقت إلى مضمون ومحتوى معيار التدقيق الدولي رقم 500 دون معرفة العوامل التي تؤثر على كفاية وملائمة الأدلة.	الاطلاع على العوامل المؤثرة في كفاية وملائمة أدلة الإثبات على رأي المحاسب القانوني؛ معرفة أثر كل من مخاطر الملازمة ونظام الرقابة الداخلية والأهمية النسبية والخبرة والاحتيال والغش على رأي المحاسب القانوني.
دراسة هاني فرحان الزايغ، 2006	تشترك الدراستين في كون أن كل منهما تطرقا إلى تقييم أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الدولية وأن كل منهما اعتمد في الجانب التطبيقي على الأداة البحثية وهي الاستبيان وبرنامج SPSS.	تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تطرقت إلى معرفة مقاييس التي تأثر ففي جودة الاقتناع عند القيام بإجراء المراجعة في حين أن الدراسة الحالية لم تتطرق إلى هذا العنصر.	معرفة العوامل التي تؤدي إلى حصول المراجع على أدلة الإثبات المقنعة؛ معرفة أن مقاييس جودة الإقناع تتأثر عند القيام بإجراءات المراجعة بالمؤثرات التالية: (المناسبة، الصلاحية، استقلال المصدر، فعالية الرقابة الداخلية، المعرفة المباشرة للمراجع، مؤهلات من يقدم المعلومات، موضوعية الأدلة وبعدها عن التحيز).

المصدر: من إعداد الطالبين

الخلاصة:

تم من خلال هذا الفصل التعرف على معايير التدقيق الجزائرية الستة عشر (16) التي تم إصدارها وفق أربع دفعات عن طريق لجنة التقييس والممارسات المهنية من قبل المجلس الوطني للمحاسبة تحت وزارة المالية، في حين تحتوي هذه المعايير على عشر (10) معايير خاصة بأدلة الإثبات على رأسها معيار التدقيق الجزائري رقم 500 "العناصر المقنعة" حيث أن هذا الأخير عرف أدلة الإثبات على أنها المعلومات التي يجمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه الفني المحايد، وهي ضرورية لدعم رأي المدقق عنه في تقريره، حيث تتسم بخاصيتين وهما خاصية الكفاية وخاصية الملائمة، كما تعرفنا في هذا الفصل على إجراءات الحصول على أدلة الإثبات وفقا لهذا المعيار والمتمثلة في تفتيش السجلات، تفتيش الأصول العينية، الملاحظة المادية، طلبات المعلومات، طلبات التأكيدات الخارجية، المراقبة الحسابية، إعادة التنفيذ والإجراءات التحليلية، وتقريبا هي نفسها الإجراءات التي تنص عليها معايير التدقيق الدولية، كما عرضنا أيضا بعض الدراسات السابقة من بينها المحلية وكذا الأجنبية التي تناولت موضوع بحثنا والتي كانت مختلفة ومشتركة في نفس الوقت حول بعض النقاط التي تطرقت إليها كل دراسة وذلك من خلال مقارنتها مع الدراسة الحالية سواء من حيث الهدف أو من حيث الدراسة التطبيقية وعدد العينات وعدد الاستبيانات التي وزعت وكذا الاختبارات إلخ...

الفصل الثاني:

الإطار التطبيقي للدراسة

تمهيد:

بعد دراستنا لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات بالإضافة إلى عرضنا للدراسات السابقة في الجزء النظري، تم التوصل إلى أن أدلة الإثبات هي كل المعلومات التي يجمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه الفني المحايد، وبغرض معرفة إجراءات جمعها وكيفية الحصول عليها تم إجراء دراسة استقصائية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وكذا الأكاديميين من الأساتذة داخل حدود ولاية برج بوعريريج، وذلك من خلال تصميم استبيان وتوجيهه لعينة الدراسة لتحديد رأيهم، حيث خصص المحور الأول لمعرفة تطبيق الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات حسب معايير التدقيق الجزائرية، أما المحور الثاني فقد خصص لمعرفة الصعوبات التي تواجه المدقق عند تطبيقه لهذه المعايير بغية معرفة مدى تحقق الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

وهذا الفصل يبين طريقة اختيار مجتمع وعينة الدراسة، وكذا يقدم وصف لخصائصها الديموغرافية، المتمثلة في المستوى العلمي، الخبرة المهنية، والوظيفة، كما أن هذا الفصل يحدد كيفية بناء الاستبيان ومدى ثبات وصدق الأجزاء المكونة له للتمكن من الوثوق بنتائجه، ويحلل العلاقة بين مكونات الاستبيان ونتائج الإجابات عن عباراته، وذلك من خلال التطرق إلى المبحثين التاليين:

- **المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة؛**
- **المبحث الثاني: المناقشة والنتائج.**

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة

سنتطرق في هذا المبحث إلى كيفية اختيار عينة الدراسة وتحديد المتغيرات وكيفية قياسها، وكذا الأدوات المتبعة في تحليل البيانات ومنهجية الدراسة وإجراءاتها، والتي تعد محورا رئيسيا يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، التي من خلالها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بالموضوع.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة الميدانية

هناك العديد من الأساليب التي يمكن الاعتماد عليها في جمع البيانات لكن هذه الدراسة اعتمدت على الأسلوب الاستقصائي، أي دراسة جزء فقط من المجتمع وهذا بهدف تعميم النتائج لاحقا على المجتمع الإحصائي، وذلك بغية الإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة في إشكالية بحثنا عن طريق استطلاع آراء مجموعة من وحدات الدراسة المتمثلة في مجموعة من المهنيين والأكاديميين.

أولا: اختبار عينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من المهنيين والأكاديميين بولاية برج بوعريريج المتمثلين في محافظي الحسابات الذين يمارسون مهنة التدقيق بصفة إجبارية، على عكس الخبراء المحاسبين حيث يمارسونها بصفة اختيارية، بالإضافة إلى محاسبين يزاولون عملهم في مؤسسات خاصة ومحاسبين معتمدين وبعض من الأساتذة الجامعيين، حيث تم حصر عينة الدراسة في مجموعة من المحاسبين وبعض من الأساتذة الذين تجاوبوا مع الاستبيان الموجه إليهم، ونعرض حدود الدراسة فيما يلي:

1. **الحدود الزمانية:** تم الشروع في الجزء النظري لهذه الدراسة في نهاية جانفي 2022، أما الجزء التطبيقي لهذه الدراسة تم العمل عليه من بداية شهر أفريل 2022 حتى نهاية ماي من نفس السنة؛
2. **الحدود المكانية:** تم الاكتفاء بتوزيع الاستبيان في ولاية برج بوعريريج أين توجد مكان إقامة أصحاب الدراسة؛
3. **الحدود البشرية:** تمثلت في أفراد العينة من المهنيين المتمثلين في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وكذا الأكاديميين من الأساتذة الذين أجابوا على أسئلة الاستبيان.

وقد تم توزيع (30) نسخة من الاستبيان على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وبعض الأساتذة الأكاديميين.

ثانيا: متغيرات الدراسة

تم تحديد متغيرات الدراسة من خلال التطرق إلى الجانب النظري وما تناولته الدراسات السابقة، ولتحليل الفرضيات التي تم إدراجها في المقدمة، حيث تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

1. **المتغير المستقل:** معايير التدقيق الجزائرية؛
2. **المتغير التابع:** معايير أدلة الإثبات.

إضافة إلى ذلك نجد مجموعة من متغيرات المراقبة هي كل من المستوى العلمي، الخبر المهنية، والوظيفة.

المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات

هناك العديد من أدوات البحث العلمي التي يمكن الاعتماد عليها لجمع البيانات، لكن هذه الدراسة استعملت أداة الاستبيان بشكل رئيسي في جمع البيانات من أفراد عينة المجتمع محل الدراسة.

أولا: تصميم الاستبيان المتعلقة بموضوع الدراسة

تم تصميم استبيان لجمع مختلف البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، وتوزيعه على المهنيين من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذا الأكاديميين من الأساتذة لتحديد آراءهم حول تطبيق الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات حسب معايير التدقيق الجزائرية والصعوبات التي تواجه المدقق في تطبيق هذه الأخيرة، ومرت عملية تصميم الاستبيان بعدة مراحل كما يلي:

1. مرحلة التصميم الأولي:

انطلاقا من الجانب النظري والدراسات السابقة تم إعداد استمارة الاستبيان بالاستعانة بكتب ومراجع التي لها صلة بموضوع الدراسة، حيث تمت صياغة أسئلة الاستبيان لتتطابق مع إشكالية الدراسة والفرضيات المصاغة مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- صياغة عبارات الأسئلة بطريقة بسيطة وسهلة الفهم؛
- ترتيب الأسئلة وتسلسلها حسب الفرضيات المصاغة؛
- ربط الأسئلة بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

2. مرحلة عرض الاستبيان على المحكمين:

بعدما تم عرض الاستبيان على الأستاذة المشرفة وتصحيحه، حيث تم بعدها إرساله إلى التحكيم من طرف الأساتذة من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد البشير الإبراهيمي، ليخرج الاستبيان في صورته النهائية حتى يكون متطابق مع الدراسة كما هو موضح في الملحق رقم (01)؛

3. مرحلة التصميم النهائي للاستبيان:

بعدما تمت مناقشة الاستبيان من طرف المحكمين، تم في هذه المرحلة إجراء تصحيح حذف أو تعديل للاستبيان وذلك بناءا على آراء ومقترحات وكذا الملاحظات المقدمة من طرف المحكمين ليصبح جاهزا للتوزيع على عينة الدراسة؛

4. مرحلة توزيع الاستبيان:

بعد تصميم الاستبيان تم توزيعه بالاستعانة بالمقابلة الشخصية لأفراد العينة، قصد الحصول على إجابات على كل أسئلة الاستبيان، بالإضافة إلى قيام بعض المحاسبين بالمساعدة في توزيع هذا الاستبيان.

ثانيا: هيكل الاستبيان

حتى يكون الاستبيان بصورة أوضح ويخدم الدراسة، تم تقسيمه إلى قسمين رئيسيين:

1. بيانات شخصية:

يتكون هذا القسم من أسئلة عامة تتعلق بمعلومات شخصية حول عينة الدراسة (المستوى العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة)؛

2. بيانات الدراسة:

يشمل هذا القسم محاور الاستبيان، ويتكون من 27 عبارة موزعة على محورين.

- **المحور الأول:** يجسد الفرضية الأولى للدراسة حيث يشمل أسئلة حول تطبيق الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات حسب معايير التدقيق الجزائرية ويتكون من 12 عبارة.
- **المحور الثاني:** يجسد الفرضية الثانية حيث يشمل أسئلة حول الصعوبات التي تواجه المدقق في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات ويتكون من 15 عبارة.

المطلب الثالث: الأساليب والاختبارات المستخدمة في الدراسة

يحتوي استبيان الدراسة على مجموعة أسئلة، حيث يقوم عينة الدراسة بالإجابة عنها باختيار بديل من خمس بدائل وفقا لمقياس ليكارت الخماسي **(موافق تماما، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق تماما)**، وذلك لقياس درجة إجابات عينة الدراسة وتمت صياغة عبارات الاستبيان بطريقة تتيح لأفراد عينة الدراسة فرصة الإجابة عنها بكل وضوح، والجول المولي يوضح ذلك أكثر:

الجدول رقم (06): مقياس درجة الاجابة حسب مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الوصف الإحصائي والاستدلالي باستخدام SPSS الجزء الثالث (موضوعات مختارة)، ص 541.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن العبارة موافق تماما تقابل أعلى نقطة وهي 05 درجات، تليها عبارة موافق والتي تقابل 04 درجات أما عبارة محايد فهي توافق 03 درجات، حيث أن عبارة غير موافق تأخذ درجتين فقط، في حين عبارة غير موافق تماما تقابل درجة واحدة وهي أدنى نقطة.

حيث يتم بعد ذلك تحديد مجال كل فئة وفقا للخطوات التالية:

1. **حساب المدى:** يمثل الفرق بين أعلى نقطة لمقياس ليكارت وأدنى نقطة فيه، وبذلك يساوي المدى 4 وهو ناتج عن 5-1، حيث أن 5 هو أعلى نقطة و1 هو أدنى نقطة؛
2. **حساب طول الفئة:** يمثل طول الفئة قسمة المدى على عدد الفئات، وبذلك يساوي 0.8 وهو ناتج 5/4، حيث أن 4 المدى و5 هو عدد الفئات؛
3. **حساب مجال كل فئة:** يتم حساب مجال كل فئة بإضافة طول الفئة إلى أقل درجة في المقياس من أجل وضع الحد الأعلى فتصبح المجالات كما يلي:

- (من 1 إلى 1.79) فئة "غير موافق تماما"؛
- (من 1.80 إلى 2.59) فئة "غير موافق"؛
- (من 2.60 إلى 3.39) فئة "محايد"؛
- (من 3.40 إلى 4.19) فئة "موافق"؛
- (من 4.20 إلى 5) فئة "موافق تماما".

بعد جمع البيانات تم استخدام برنامج الحزمة الاحصائية Statistical Package For Social Sciences والذي يرمز له بالترميز (SPSS) لترجمة المعطيات في شكل جداول ورسومات بيانية لتسهيل عملية تحليل البيانات.

وباستعمال هذا البرنامج تم الاعتماد على الأساليب التالية:[46]

أولا: الأساليب الإحصائية

باستعمال برنامج SPSS اعتمدت الدراسة على الأساليب التالية:

1. **مقاييس النزعة المركزية:** تعرف مقاييس النزعة المركزية على أنها مقاييس عددية تحدد موقع التوزيع للبيانات، حيث تم الاعتماد المتوسط الحسابي الذي يعتبر من أهم هذه المقاييس والأكثر استخداما في الإحصاء والحياة العملية وهو قيمة تتجمع حولها مجموعة من القيم لتحديد القيمة التي تتمركز عنها إجابات عينة الدراسة؛

2. **مقاييس التشتت:** هي مقاييس عددية تستخدم لقياس درجة تجانس أو تشتت مفردات البيانات عن بعضها البعض حيث تستخدم لوصف مجموعة البيانات، حيث تم الاعتماد على الانحراف المعياري لأنه من أهم وأفضل مقاييس التشتت وأكثرها شيوعا واستخداما في التحليل الإحصائي وذلك للتعرف على مدى انحراف استجابات مفردات عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور عن متوسطها الحسابي حيث كلما اقتربت قيمته من الصفر تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس.

ثالثا: الاختبارات الإحصائية للفروض

تم الاعتماد على الاختبارات التالية:

تنقسم الفرضيات الإحصائية إلى قسمين:

- **الفرضية الصفرية H_0:** وتسمى أيضا فرضية العدم وهو ما نود أن نثبت ضده، حيث يجرى الاختبار لتأكيد هذه الفرضية أو نفيها؛

[46] **دليل مبادئ التحليل الإحصائي أدلة المنهجية والجودة –دليل رقم (10)**، ص: 11، 16، 20.

- **الفرضية البديلة H_1:** وهو ما نود أن نثبت صحته، ويوصي به في كثير من الأحوال وهي الفرضية الملازمة أو المكملة للفرضية الصفرية والتي المعاكسة لها.

ولاختبار الفرضية الصفرية H_0 تم الاعتماد على مستوى المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذا اختبار t-test One simple,

- **اختبار الصدق والثبات Alpha de Cronbach:** يقوم هذا الاختبار على قياس معامل "ألفا كرونباخ" والذي يتراوح بين (0 و 1)، فإذا كان المعامل مساويا لـ (0) فإن ذلك يشير إلى عدم ثبات الاستبيان نهائيا، وكلما اقترب المعامل من (1) زاد ثبات الاستبيان، وإذا كان المعامل مساويا لـ (1) فإن ذلك يؤكد على الثبات التام للاستبيان؛
- **اختبار t-test One simple:** هو من أهم الاختبارات المستخدمة في التحليل الإحصائي إذ يقوم هذا الاختبار على قبول فرضية الصفرية H_0 أو الفرضية البديلة H_1 الذي يتم اختبارها عند مستوى دلالة 0.05 وكذلك مقارنتها مع القيمة الجدولية t_a=1.955.

المبحث الثاني: المناقشة والنتائج

سنتطرق في هذا المبحث إلى عرض النتائج التي تم الوصول إليها في الدراسة من تفسيرها وتحليلها ومناقشتها، حتى يتم في الأخير اختبار مدى صحة فروض الدراسة وذلك بنفيها أو إثباتها.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة وتفسيرها

سوف نعرض من خلال هذا المطلب مختلف النتائج المتحصل عليها من خلال الاستبيان وتفسيرها، وذلك بالاعتماد على الأساليب الإحصائية المذكورة سابقا.

أولا: الخصائص العامة لعينة الدراسة

تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات المستقلة المتعلقة بالخصائص الوظيفية والشخصية لأفراد الدراسة المتمثلة في (المستوى العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة)، حيث سيتم مناقشتها كالآتي:

1. توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي:

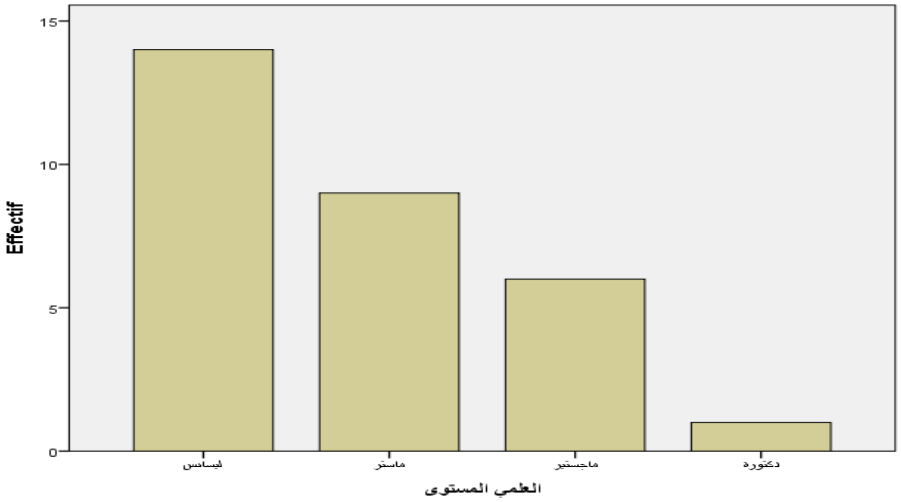
يبين كل من الجدول والشكل الموالي توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي لهم:

الجدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي

المستوى العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	14	46.7%
ماستر	9	30.0%
ماجستير	6	20.0%
دكتوراه	1	3.3%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الاستبيان والمعالجة بواسطة برنامج SPSS.

الشكل رقم (01): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الاستبيان والمعالجة بواسطة برنامج SPSS.

يبين الجدول رقم (02) والشكل رقم (01) توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي، حيث نلاحظ أن نسبة الحاملين لشهادة ليسانس هي الفة الأكبر بنسبة 46.7%، ثم تليها فئة الحاملين لشهادة الماستر بنسبة 30%، أما بالنسبة لفئة شهادة الماجستير فكانت بنسبة 20%، وأخيرا فئة الحاملين لشهادة الدكتوراه بلغت نسبتها 3.3%.

2. توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:

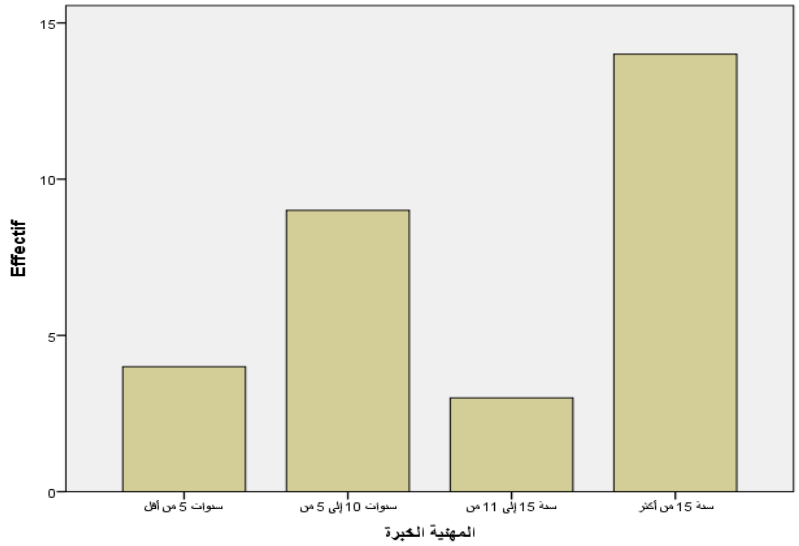
يبين كل من الجدول والشكل الموالي توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية لهم:

الجدول رقم (08): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	4	13.3%
من 5 إلى 10 سنوات	9	30.0%
من 11 إلى 15 سنة	3	10.0%
أكثر من 15 سنة	14	46.7%
المجموع	30	100.0%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الاستبيان والمعالجة بواسطة برنامج SPSS.

الشكل رقم (02): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الاستبيان والمعالجة بواسطة برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03) والشكل (02) توزيع عينة الدراسة حسب الخبر المهنية، حيث نجد أن فئة الخبرة المهنية الأقل من 5 سنوات بنسبة 13.3%، ثم تليها نسبة 30% الذين لديهم خبرة من 5 إلى 10 سنوات، في حين بلغت نسبة 10% والتي تمثل النسبة الأقل من عينة الدراسة ذوي الخبرة من 11 إلى 15 سنة، وأخيرا تحصلت فئة الخبرة الأكثر من 15 على أعلى نسبة والتي بلغت 46.7%.

3.توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة:

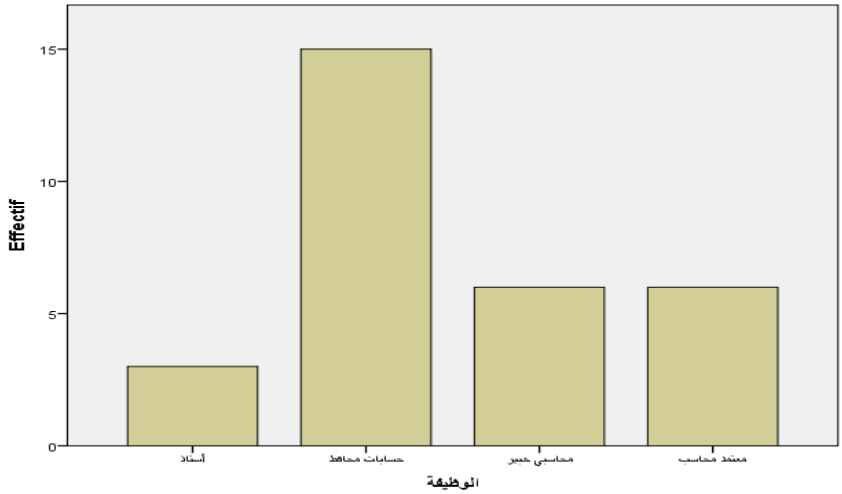
يبين كل من الجدول والشكل الموالي توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية لهم:

الجدول رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
أستاذ	3	10.0%
محافظ حسابات	15	50.0%
خبير محاسبي	6	20.0%
محاسب معتمد	6	20.0%
المجموع	30	100.0%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الاستبيان والمعالجة بواسطة برنامج SPSS.

الشكل رقم (03): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الاستبيان والمعالجة بواسطة برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول والشكل السابقين توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة، حيث نجد أن النسبة الأكبر لفئة المحافظين الحسابيين بلغت 50%، ثم تليها فئة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين بنسبتين متساويتين 20%، وأخيرا فئة الأساتذة بنسبة 10% وهي النسبة الأقل.

ثانيا: صدق وثبات الاستبيان

هناك العديد من الطرق لقياس ثبات العينة يوجد عدة طرق لقياس ثبات العينة من بينها حساب معامل الارتباط بيرسون لمعرفة الصدق الداخلي للاستبانة حيث تم حساب معامل الارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة من عبارات الاستبيان بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه العبارة ويعتمد ذلك على طريقة التجزئة النصفية (Split-Half) التي تقوم على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم عن الفقرات الزوجية ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على الفقرات الفردية والزوجية وفق الصيغة الموضحة في الملحق رقم ، ولكن ما يعاب على هذه الطريقة أن نتائجها تختلف باختلاف ترتيب العناصر، لذلك وبعد التأكد من الصدق الظاهري من خلال تحكيم الاستبيان في مراحل تصميمه ولقياس مدى ثبات وصدق أداة الدراسة (الاستبيان) تم استخدام (معامل ألفا كرونباخ Cronbach'a Alpha) للتأكد من ثبات وصدق أداة الدراسة، حيث طبقت المعادلة على عدد قدره (30) نسخة استبيان لقياس الصدق البنائي والذي يحسب وفق العبارة الموضحة في الملحق رقم وبتطبيق البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (10): معامل ألفا كرونباخ لقياس صدق وثبات الاستبيان

محاور الاستبيان	عدد العبارات	ثبات المحور
1. تطبيق الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات حسب معايير التدقيق الجزائرية	12	%57.4
2. الصعوبات التي تواجه مدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات	15	%82.3
الثبات العام لمحاور الدراسة	27	%79.4

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الاستبيان والمعالجة بواسطة برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن معامل ألفا كرونباخ أكثر من 60% لكلا المحورين، وهذا ما يوضح وجود ثبات وصدق في الاستبيان، حيث حصل المحور الثاني على أعلى معامل بنسبة 82,3%، يليه المحور الأول بنسبة 57,4%، كما بلغ معامل الثبات العام 0.794 أي بنسبة 79.4%، وهذا دليل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة

المطلب الثاني: عرض البيانات وتحليلها ومناقشة النتائج

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تحليل ومناقشة نتائج محاور الدراسة واختبار صحة الفرضيات المتعلقة بها، وذلك باستخدام اختبار t-test وكذا التكرارات، النسب المئوية، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمختلف إجابات وحدات عينة الدراسة للعبارات المكونة في المحورين.

أولا: تحليل نتائج المحور الأول واختبار صحة الفرضية المتعلقة به

يبين الجدول التالي نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة على عبارات المحور الأول:

جدول رقم (11): تحليل نتائج المحور الأول للاستبيان

الرقم	العبارة		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	يقوم المدقق بفحص التسجيلات أو الوثائق لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	16	14	00	00	00	4,53	0.50	1
		%	53.3	46.7	00	00	00			
2	يقوم المدقق بالفحص المادي الذي يضمن تفتيش الأصول العينية والتأكد الفعلي من وجودها بهدف لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	8	19	1	2	00	4,10	0.75	4
		%	26.7	63.3	3.3	6.7	00			
3	يقوم المدقق بالملاحظة المادية المتمثلة في المعاينة العملية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	7	11	8	3	1	4,03	0,76	5
		%	26.7	53.3	16.7	3.3	00			
4	يقوم المدقق بطلب التأكيدات الخارجية قصد الحصول على تصريح مباشر من قبل الغير لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	7	11	8	3	1	3.66	1,06	8
		%	23.3	36.7	26.7	10	3.3			
5	يقوم المدقق بالمراقبة الحسابية بكل الوسائل للوثائق الاثباتية أو التسجيلات المحاسبية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	10	17	2	1	00	4,20	0,71	3
		%	33.3	56.7	6.7	3.3	00			
6	يقوم المدقق بإعادة تنفيذ الإجراءات التي قد تمت داخل المؤسسة بهدف تقييم الرقابة الداخلية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	5	13	3	7	2	3,40	1,22	10
		%	16.7	43.3	10	23.3	6.7			
7	يقوم المدقق بتقييم وتحليل المعلومة المالية من خلال تحليل العلاقة بين البيانات المالية وغير مالية وارتباطها مع معلومات أخرى لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	7	14	4	4	1	3,73	1,08	7
		%	23.3	46.7	13.3	13.3	3.3			
8	يقوم المدقق بطلب المعلومات المالية وغير المالية لدى أشخاص على علم جيد بداخل وخارج المؤسسة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	4	15	8	3	00	3,66	0,84	8
		%	13.3	50	26.7	10	00			
9	يقوم المدقق باتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من نقل أرصدة حسابات السنة السابقة إلى حسابات السنة الحالية بشكل صحيح في إطار مهمة التدقيق لأول مرة لجمع أدلة إثبات	N	13	15	1	00	1	4,30	0,83	2
		%	43.3	50	3.3	3.3	00			

	كافية وملائمة.									
10	يقوم المدقق باتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية إن وُجدت في القوائم المالية أو الملحق لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	9	13	5	2	1	3,90	1,02	6
		%	30	43.3	16.7	6.7	3.3			
11	يقوم المدقق باتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	9	13	5	2	1	3,90	1,02	6
		%	30	43.3	16.7	6.7	3.3			
12	يقوم المدقق اتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من تطبيق الإدارة لفرضية الاستمرارية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	3	15	10	2	00	3,63	0,76	9
		%	10	50	33.3	6.7	00			
	الفرضية الأولى: "يستعمل المدقق مختلف الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات حسب معايير التدقيق الجزائرية".							3.91	0.38	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الاستبيان والمعالجة بواسطة برنامج SPSS.

1. التحليل الإحصائي لنتائج المحور الأول:

من خلال الجدول السابق نلاحظ مختلف إجابات عينة الدراسة كما يلي:

- **العبارة رقم (01):** توافق أغلبية عينة الدراسة تماما بنسبة 53.3% وتوافق 46.7% على أن المدقق يقوم بفحص التسجيلات أو الوثائق لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة؛

- **العبارة رقم (02):** وافق الأكثرية من عينة الدراسة بنسبة 63.3% على أن المدقق يقوم بالفحص المادي الذي يضمن تفتيش الأصول العينية والتأكد الفعلي من وجودها بهدف جمع أدلة إثبات كافية وملائمة، ونلاحظ كذلك ان نسبة 26.7% من عينة الدراسة وافقوا تماما، في مقابل 6.7% من عينة الدراسة غير موافقون على أن يقوم المدقق بهذا الإجراء، في حين يبقى 3.3% لها اتجاه محايد لهذه العبارة؛

- **العبارة رقم (03):** تؤكد معظم عينة الدراسة على أن المدقق يقوم بالملاحظة المادية المتمثلة في المعاينة العملية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة حين أنها توافق بنسبة 53.3% وتوافق تماما بنسبة 26.7%، في حين 3.3% من عينة الدراسة غير موافقين على أن المدقق يقوم بهذا الإجراء، في مقابل 16.7% منهم التزموا الحياد لهذه العبارة؛

- **العبارة رقم (04):** توافق ب 11 تكرارات بينما توافق تماما ب 7 تكرارات على أن المدقق يقوم بطلب التأكيدات الخارجية قصد الحصول على تصريح مباشر من قبل الغير لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة، في المقابل غير موافق ب 3 تكرارات وغير موافق تماما بتكرار واحد فقط من عينة الدراسة على أن المدقق يقوم بهذا الإجراء في حين يبقى 8 تكرارات لها اتجاه محايد لهذه العبارة؛

- **العبارة رقم (05):** نلاحظ أن 56.7% من عينة الدراسة وافقوا على أن المدقق يقوم بالمراقبة الحسابية بكل الوسائل للوثائق الاثباتية أو التسجيلات المحاسبية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة، بينما 33.3% وافقوا تماما على هذه العبارة، في حين 3.3% من عينة الدراسة غير موافقين على أن المدقق يقوم بهذا الإجراء، أما نسبة 6.7% تعبر عن عينة الدراسة المحايدون لهذه العبارة؛

- **العبارة رقم (06):** تعبر النسبتين 43.3% و16.7% عن الموافقة والموافقة تماما على أن المدقق يقوم بإعادة تنفيذ الإجراءات التي قد تمت داخل المؤسسة بهدف تقييم الرقابة الداخلية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة، مقابل 23.3% و6.7% غير موافق وغير موافق تماما على التوالي بينما 10% من عينة الدراسة كان لها اتجاه محايد؛

- **العبارة رقم (07):** تشير تكرارات الموافقين والموافقين تماما على التوالي 14 و7 على أن المدقق يقوم بتقييم وتحليل المعلومة المالية من خلال تحليل العلاقة بين البيانات المالية وغير مالية وارتباطها مع معلومات أخرى لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة، لكن الجانب المحايد والغير موافقين كانوا ب 4 تكرارات متساوية، في حين يبقى تكرار واحد لفئة الغير موافقين تماما لهذه العبارة؛

- **العبارة رقم (08):** يتفق بنسبة 50% ويتفق تماما بنسبة 13.3% على أن المدقق يقوم بطلب المعلومات المالية وغير المالية لدى أشخاص على علم جيد بداخل وخارج المؤسسة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة، كما تشير نسبة 10% لعدم الموافقة على هذه العبارة، في حين يبقى 26.7% من عينة الدراسة لها اتجاه محايد على أن المدقق يقوم بهذا الإجراء؛

- **العبارة رقم (09):** نلاحظ أن أغلبية عينة الدراسة موافقة على أن المدقق يقوم باتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من نقل أرصدة حسابات السنة السابقة إلى حسابات السنة الحالية بشكل صحيح في إطار مهمة التدقيق لأول مرة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لأن مجموع نسب الموافقين والموافقين تماما (50% و43.3%) تفوق مجموع النسب الأخرى 3.3% التي كانت نسبها متساوية مع بعض بين المحايدين والغير موافقين؛

- **العبارة رقم (10):** توافق الأكثرية من عينة الدراسة على أن المدقق يقوم باتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية إن وُجدت في القوائم المالية أو الملحق لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة حيث أن نسبة الموافقين على هذه العبارة بلغت 43.3% والموافقين تماما بنسبة 30% إلا أن نسبة غير موافقين وغير موافقين تماما هي على التوالي 6.7% و3.3%، في حين نسبة 16.7% كانت لفئة المحايدين لهذه العبارة؛

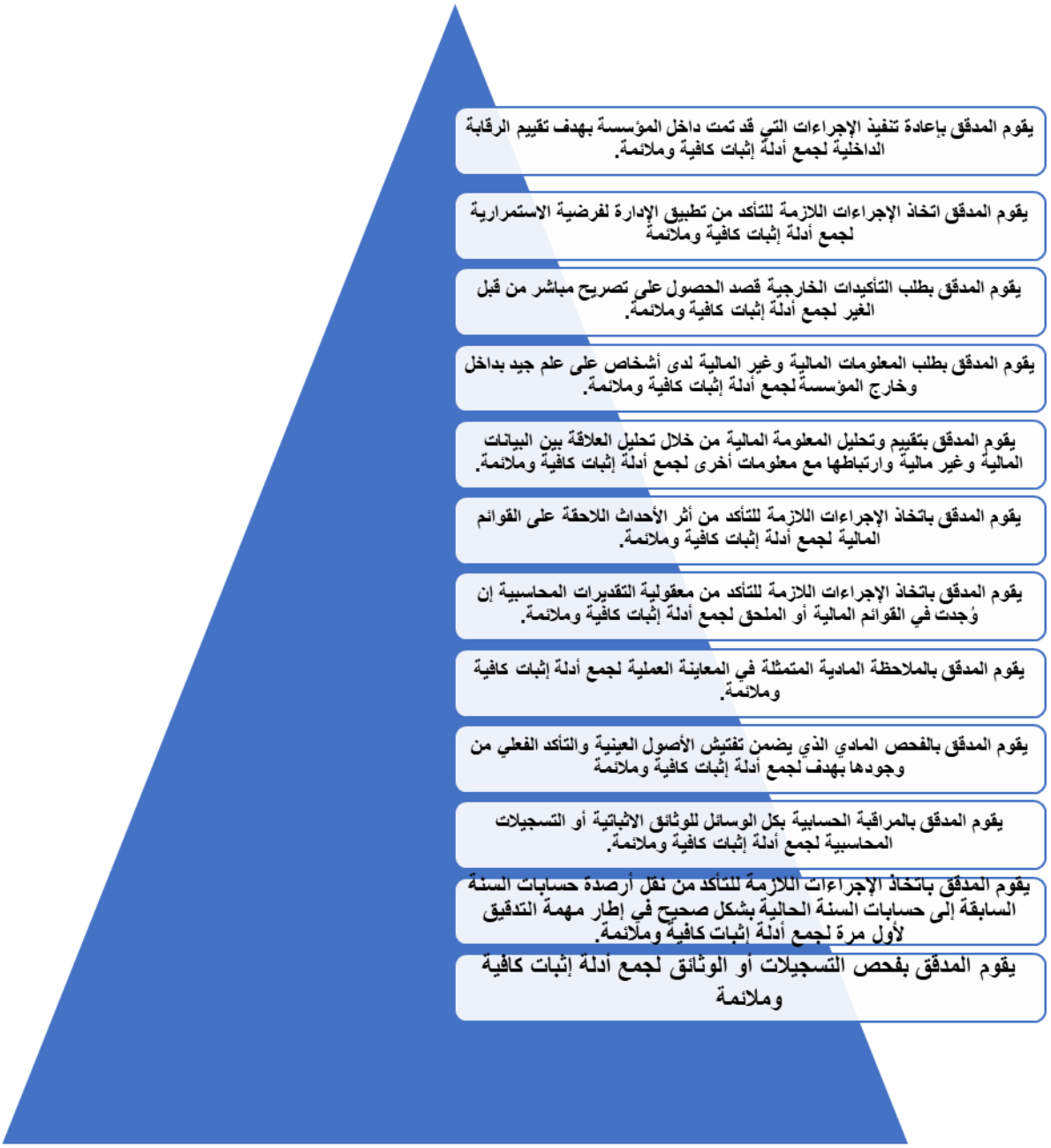
- **العبارة رقم (11):** ترى ما يقدر ب 43.3% من عينة الدراسة توافق على أن المدقق يقوم باتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة، حيث تفوق نسبة 30% من الذين وافقوا تماما على هذه العبارة، كما أن مجموع النسب الأخرى كانت على التوالي (16.7%، 6.7% و3.3%) منهم من كان محايدا ومنهم لم يوافقوا على أن المدقق يقوم بهذا الإجراء؛

- **العبارة رقم (12):** تؤكد معظم عينة الدراسة على أن المدقق يقوم اتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من تطبيق الإدارة لفرضية الاستمرارية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة حيث أنها توافق بنسبة 50% وتوافق تماما بنسبة 10%، بينما 6.7% من عينة الدراسة غير موافقين على هذه العبارة، أما 33.3% لها اتجاه محايد على أن المدقق يقوم بهذا الإجراء.

2.مناقشة نتائج المحور الأول:

من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذا رتبة عبارات الاستبيان يمكن تحديد درجة الإجراءات التي يستعملها المدقق المتعلقة بجمع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (04): ترتيب درجة تطبيق الإجراءات التي يستعملها المدقق للحصول عاى أدلة الإثبات



المصدر: من إعداد الطالبين.

- نلاحظ من خلال الجدول رقم (11) والشكل رقم (04) اتفاق عينة الدراسة على أن المدقق يقوم بفحص التسجيلات المحاسبية أو الوثائق لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة حيث جاءنا في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4.53 وانحراف معياري 0.50 وبمتوسط حسابي قريب جدا قدره 4.30 جاءت عبارة "يقوم المدقق باتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من نقل أرصدة حسابات السنة السابقة إلى حسابات السنة الحالية بشكل صحيح في إطار مهمة التدقيق لأول مرة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة وبانحراف معياري قدره 0.83 وبمتوسط حسابي للعبارة "يقوم المدقق بالمراقبة الحسابية بكل الوسائل للوثائق

الاثباتية أو التسجيلات المحاسبية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة" قدره 4.20 بانحراف معياري يساوي 0.71 حيث تحتل المرتبة الثالثة، وكذلك بمتوسط حسابي يقدر ب 4.10 للعبارة "يقوم المدقق بالفحص المادي الذي يضمن تفتيش الأصول العينية والتأكد الفعلي من وجودها بهدف لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة" بانحراف معياري 0.75 يليه متوسط حسابي مقدر ب 4.03 وانحراف معياري ب0.76 للعبارة "يقوم المدقق بالملاحظة المادية المتمثلة في المعاينة العملية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة".

- وتحتل بعد ذلك العبارتين "يقوم المدقق باتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية إن وُجدت في القوائم المالية أو الملحق لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة" والعبارة "يقوم المدقق باتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة" بمتوسطين حسابيين متساويين مقدر ب 3.90 وكذلك بانحراف معيارين يقدر ب 1.02، وبمتوسط حسابي قريب منه 3.73 جاءت العبارة "يقوم المدقق بتقييم وتحليل المعلومة المالية من خلال تحليل العلاقة بين البيانات المالية وغير مالية وارتباطها مع معلومات أخرى لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة" بانحراف معياري قدره 1.08، وبمتوسطين حسابيين متساويين قدره 3.66 جاءت العبارتين "يقوم المدقق بطلب التأكيدات الخارجية قصد الحصول على تصريح مباشر من قبل الغير لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة" بانحراف معياري 1.06 وكذلك العبارة "يقوم المدقق بطلب المعلومات المالية وغير المالية لدى أشخاص على علم جيد بداخل وخارج المؤسسة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة" بانحراف معياري 0.84.

- وفي الأخير احتلت المرتبة الأخيرة العبارتين "يقوم المدقق اتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من تطبيق الإدارة لفرضية الاستمرارية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة" والعبارة "يقوم المدقق بإعادة تنفيذ الإجراءات التي قد تمت داخل المؤسسة بهدف تقييم الرقابة الداخلية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة" بمتوسط حسابي 3.63 و3.40 على التوالي بانحراف معياري 0.76 و1.22 على التوالي.

3. اختبار صحة الفرضية الأولى باستخدام T-test One Sample:

نقوم باختبار صحة الفرضية الأولى باستخدام اختبار (T-test One Sample) كما يلي:

تنص الفرضية الأولى على أن "المدقق يستعمل مختلف الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات حسب معايير التدقيق الجزائرية" ومن أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي:

- **الفرضية الصفرية H_0:** "لا يستعمل المدقق مختلف الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات حسب معايير التدقيق الجزائرية"؛

- **الفرضية البديلة H_1:** "يستعمل المدقق مختلف الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات حسب معايير التدقيق الجزائرية".

الجدول رقم (12): نتائج اختبار الفرضية الأولى

المحور الأول: يستعمل المدقق مختلف الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية					
قيمة الاختبار=3					
مجالات الثقة 95%	الفرق بين المتوسطين	القيمة الاحتمالية	درجة الحرية	النسبة الإحصائية للاختبار	تطبيق الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية
0.7680	0.91212	0.000	29	12.941	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الاستبيان والمعالجة بواسطة برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أن القيمة الاحتمالية Sig=0.00 أي أقل من مستوى الدلالة 0.05، والقيمة الإحصائية للاختبار t=12.941 أكبر من قيمتها الجدولية t_a=1.955 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 والتي تشير إلى أن المدقق يستعمل مختلف الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات حسب معايير التدقيق الجزائرية، وهذا ما يؤكده المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الذي جاء في مجال الموافقة العالية وبالتالي يمكن الحكم أن المدقق يستعمل مجموعة من الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية.

ثانيا: تحليل نتائج المحور الثاني واختبار صحة الفرضية

يبين الجدول التالي نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني:

جدول رقم (13): تحليل نتائج المحور الثاني للاستبيان

الرقم	العبارة		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	يواجه المدقق صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الداخلية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	4	14	8	4	00	3.60	0.89	5
		%	13.3	46.7	26.7	13.3	00			
2	يواجه المدقق صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الخارجية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	6	15	8	1	00	3.83	0.87	3
		%	20	50	26.7	3.3	00			
3	يواجه المدقق صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الورقية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	3	7	12	5	3	4.13	5.55	1
		%	10	23.3	40	16.7	10			
4	يواجه المدقق صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الالكترونية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	4	11	9	5	1	3.40	1.03	8
		%	13.3	36.7	30	16.7	3.3			
5	يواجه المدقق صعوبة في التأكد من الوجود الفعلي للأصول العينية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	4	8	7	10	1	3.13	1.13	11
		%	13.3	26.7	23.3	33.3	3.3			
6	يقوم المدقق صعوبات في المعاينة العملية للمخزون المؤسسة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	1	10	8	6	5	3.56	3.65	6
		%	3.3	33.3	26.7	20	16.6			
7	يواجه المدقق صعوبات في الحصول على لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة من الأطراف الخارجية من ناحية عدم الرد أو الرد الغير كافي على هذا الطلب من قبل الفئة المستهدفة.	N	4	15	6	4	1	3.56	1.01	6
		%	13.3	50	20	13.3	3.3			
8	يواجه المدقق صعوبات في الكشف عن الاختلالات المعتبرة من خلال مراقبة الحسابية.	N	3	11	6	7	3	3.83	3.61	3
		%	10	36.7	20	23.3	10			
9	يواجه المدقق صعوبات في تقييم الرقابة الداخلية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	4	9	9	7	1	3.26	1.08	10
		%	13.3	30	30	23.3	3.3			
10	يواجه المدقق صعوبات في تطبيق الإجراءات التحليلية المتطورة كونها تتطلب تكوينا نوعيا ووقتا وكذا برامج متطورة	N	2	11	12	4	1	3.30	0.91	9
		%	6.7	36.7	40	13.3	3.3			

	لتنفيذها لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.								
11	يواجه المدقق صعوبات في الحصول على تصريحات كتابية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة من ناحية عدم التجاوب من طرف الإدارة أو القائمين على حوكمتها.	N	4	11	13	1	1	3.53	0.89	7
		%	13.3	36.7	43.3	3.3	3.3			
12	يواجه المدقق صعوبات في التأكد من صحة أرصدة حسابات الافتتاحية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	4	5	12	5	4	3.70	3.64	4
		%	13.3	16.7	40	16.7	13.3			
13	يواجه المدقق صعوبات في التأكد من صحة التقديرات المحاسبية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	6	8	6	6	4	3.90	3.65	2
		%	20	26.7	20	20	13.3			
14	يواجه المدقق صعوبات في تحديد أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.	N	3	9	5	10	3	2.96	1.21	12
		%	10	30	16.7	33.3	10			
15	يواجه المدقق صعوبات في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة المتمثلة في عدم وجود معلومات كافية عن المنافسين الذين ينشطون في القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة.	N	6	7	5	9	3	3.13	1.32	11
		%	20	23.3	16.7	30	10			
	الفرضية الثانية: " يواجه المدقق صعوبات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.							3.52	1.34	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الاستبيان المعالجة بواسطة برنامج SPSS.

1. التحليل الإحصائي لنتائج المحور الثاني:

من خلال الجدول السابق نلاحظ مختلف إجابات عينة الدراسة كما يلي:

- **العبارة رقم (01):** نلاحظ أن أغلبية عينة الدراسة توافق بنسبة 46.7% وتوافق تماما بنسبة 13.3% على أن المدقق يواجه صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الداخلية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة، وهذه النسبة تساوي نسبة عينة الدراسة غير موافقين عليها، في حين أن نسبة 26.7% تمثل الفئة المحايدة لهذه العبارة؛

- **العبارة رقم (02):** توافق وتوافق تماما عينة الدراسة ب 50% و20% على التوالي على أن المدقق يواجه المدقق صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الخارجية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة، في حين لا يوافق عليها بنسبة 3.3% من عينة الدراسة، ويبقى ما نسبته 26.7% محايدين لهذه العبارة؛

- **العبارة رقم (03):** أغلبية عينة الدراسة كانوا محايدين بنسبة 40% على أن المدقق يواجه صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الورقية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة، في حين وافقوا بنسبة 23.3% ووافقوا تماما بنسبة 10% على هذه العبارة، فين حين يقابلها 16.7% و10% غير موافقين وغير موافقين تماما على أن المدقق يواجه هذه الصعوبة؛

- **العبارة رقم (04):** تعبر عن الموافقين ب 11 تكرارات والموافقين تماما ب 4 تكرارات على أن المدقق يواجه صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الالكترونية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.، ويقابلها 5 تكرارات من عينة الدراسة لم يتم الموافقة وتكرار واحد فقط لم يتم الموافقة تماما على أن المدقق يواجه هذه الصعوبة، أما نسبة 30 كان لها اتجاه محايد لهذه العبارة؛

- **العبارة رقم (05):** توافق عينة الدراسة ب 8 وتوافق تماما ب 4 منهم على أن المدقق يواجه صعوبة في التأكد من الوجود الفعلي للأصول العينية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة، كما أن 7 كانوا محايدين لهذه العبارة، بينما معظمها 10 و1 لم يوافقوا ولم يوافقوا تماما على التوالي على أن المدقق يواجه هذه الصعوبة؛

- **العبارة رقم (06):** تؤكد عينة الدراسة على أن المدقق يواجه صعوبات في المعاينة العملية للمخزون المؤسسة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة حيث بلغت نسبة الموافقين 33.3% والموافقين تماما والموافقين تماما 3.3%، في حين يقابلها ما نسبته 20% و16.6% من عينة الدراسة غير موفقين وغير موافقين تماما على التوالي على أن المدقق يواجه هذه الصعوبة، يبقى ما نسبته 26.7% كانوا محايدين لهذه العبارة؛

- **العبارة رقم (07):** تعبر نسبة 50% بالموافقة و13.3% بالموافقة تماما من عينة الدراسة على أن المدقق يواجه صعوبات في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة من الأطراف الخارجية من ناحية عدم الرد أو الرد الغير كافي على هذا الطلب من قبل الفئة المستهدفة، ونسبة 20% كانوا محايدة لهذه العبارة، في مقابل 13.3% و3.3% من عينة الدراسة غير موافقين وغير موافقين تماما على أن المدقق يواجه هذه الصعوبة؛

- **العبارة رقم (08):** وافق الأكثرية من عينة الدراسة على أن المدقق يواجه صعوبات في الكشف عن الاختلالات المعتبرة من خلال مراقبة الحسابية بنسبة 36.7%، ونلاحظ كذلك أن نسبة 10% من عينة

الدراسة وافقوا تماما على هذه العبارة، وما نسبته 23.3% غير موافقين، كما أن 10% لم يوافقوا تماما على أن المدقق يواجه هذه الصعوبة، في حين 20% منهم كانوا محايدين لهذه العبارة؛

- **العبارة رقم (09):** تشير تكرارات الموافقين والموافقين تماما على التوالي 9 و4 على أن المدقق يواجه صعوبات في تقييم الرقابة الداخلية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة، لكن الجانب المحايد كان مساويا لتكرار الموافقين، اما 7 تكرارات كانت لفئة غير موافقين على هذه العبارة، في حين يبقى تكرار واحد لفئة الغير موافقين تماما على أن المدقق يواجه هذه الصعوبة؛

- **العبارة رقم (10):** تعبر النسبتين 36.7% و6.7% عن الموافقة والموافقة تماما على أن المدقق يواجه صعوبات في تطبيق الإجراءات التحليلية المتطورة كونها تتطلب تكوينا نوعيا ووقتا وكذا برامج متطورة لتنفيذها لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.، مقابل 13.3% و3.3% غير موافق وغير موافق تماما على أن المدقق يواجه هذه الصعوبة، بينما 10% من عينة الدراسة كان لها اتجاه محايد؛

- **العبارة رقم (11):** يتفق بنسبة 36.7% ويتفق تماما بنسبة 13.3% على أن المدقق يواجه صعوبات في الحصول على تصريحات كتابية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة من ناحية عدم التجاوب من طرف الإدارة أو القائمين على حوكمتها، كما تشير نسبة 3.3% لعدم الموافقة وكذلك عدم الموافقة تماما على هذه العبارة، في حين تبقى نسبة أكبر 43.3% من عينة الدراسة لها اتجاه محايد على أن المدقق يواجه هذه الصعوبة؛

- **العبارة رقم (12):** توافق عينة الدراسة بنسبة 16.7% وتوافق تماما بنسبة 13.3% على أن المدقق يواجه المدقق صعوبات في التأكد من صحة أرصدة حسابات الافتتاحية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة، بينما توافق هذه النسب فئة من عينة الدراسة الذين لم يوافقوا ولم يوافقوا تماما على هذه العبارة، تبقى الفئة المحايدة بلغت نسبتها 40%؛

- **العبارة رقم (13):** وافق أغلبية عينة الدراسة على أن المدقق يواجه صعوبات في التأكد من صحة التقديرات المحاسبية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة بنسبة 26.7% بينما بلغت نسبة الموافقين تماما على هذه العبارة 20%، حيث أن هذه النسية توافقت مع نسبة فئة عينة الدراسة المحايدين والذين لم يوافقوا على أن المدقق يواجه هذه الصعوبة، في حين تبقى نسبة 13.3% من عينة الدراسة لم يوافقوا تماما على هذه العبارة؛

- **العبارة رقم (14):** بلغت نسبة الموافقة على أن المدقق يواجه صعوبات في تحديد أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة ب 30% حيث نلاحظ أنها أقل من نسبة عينة الدراسة الذين لم يوافقوا على هذه العبارة التي بلغت 33.3%، أما نسبة الموافقين تماما ب 10% فقط توافق نسبة عدم الموافقين تماما على أن المدقق يواجه هذه الصعوبة، في حين تبقى 16.7% من عينة الدراسة كانوا محايدين لهذه العبارة؛

- **العبارة رقم (15):** تعبر نسبة 23.3% بالموافقة و20% بالموافقة تماما من عينة الدراسة على أن المدقق يواجه صعوبات في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة المتمثلة في عدم وجود معلومات كافية عن المنافسين الذين ينشطون في القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة، في مقابل 30% و10% من عينة الدراسة غير موافقين وغير موافقين تماما على أن المدقق يواجه هذه الصعوبة، في حين ما نسبته 16.7% من عينة الدراسة كان لها اتجاه محايد.

2. مناقشة نتائج المحور الثاني:

من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذا رتبة عبارات الاستبيان يمكن تحديد درجة الإجراءات التي يستعملها المدقق المتعلقة بجمع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية.

- اتفاق عينة الدراسة على أن المدقق يواجه صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الورقية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة بأعلى متوسط حسابي 4.13 وانحراف معياري قدر ب 5.55 وتليه في المرتبة الثانية العبارة "يواجه المدقق صعوبات في التأكد من صحة التقديرات المحاسبية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة" بمتوسط حسابي قدره 3.90 وانحراف معياري 3.65، أي صحيح أ، المدقق يواجه هذه الصعوبة.

- احتلت العبارة 02 " يواجه المدقق صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الخارجية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة" المرتبة الثالثة والعبارة 8 "يواجه المدقق صعوبات في الكشف عن الاختلالات المعتبرة من خلال مراقبة الحسابية" بمتوسط حسابي 3.83 لكل منهما وانحراف معياري قدر ب 0.87 و 3.61 على التوالي.

- تليها العبارة 12 "يواجه المدقق صعوبات في التأكد من صحة أرصدة حسابات الافتتاحية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة" والعبارة 1 "يواجه المدقق صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الداخلية

لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة" بمتوسط حسابي 3.70 و3.60 على التوالي وانحراف معياري قدر ب 3.64 و0.89 على التوالي، تليها العبارة 6 و7 بمتوسط حسابي متساوي 3,56 انحراف معياري قدر ب 3.65 و1.01 على التوالي، ومتوسط حسابي قريب قدره 3.53 وانحراف معياري قدر ب 0.89 جاءت العبارة 11 "يواجه المدقق صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الداخلية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة".

- حيث جاءت العبارات 4 و10 و9 و15 والعبارة 5 بمتوسطات حسابية على التوالي 3.40 و3.30 و3.26 وأخيرا 3.13 وبانحراف معياري قدر على التوالي 1.03 و0.91 و1.08 و1.13 وأخيرا 1.32.

- حيث أن المرتبة الأخيرة كانت بمتوسط حسابي أقل من 3.00 والتي تمثل العبارة رقم 14 "يواجه المدقق صعوبات في تحديد أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة" بمتوسط حسابي 2.96 وانحراف معياري قدر ب 1.21.

3. اختبار صحة الفرضية الثانية باستخدام T-test One Sample:

نقوم باختبار صحة الفرضية الثانية باستخدام اختبار (T-test One Sample) كما يلي:

تنص الفرضية الثانية على أن "المدقق يواجه صعوبات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات" ومن أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي:

- **الفرضية الصفرية H_0:** "لا يواجه المدقق صعوبات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات"؛
- **الفرضية البديلة H_1:** "يواجه المدقق صعوبات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات".

الجدول رقم (14): نتائج اختبار الفرضية الأولى

المحور الأول: يستعمل المدقق مختلف الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية					
قيمة الاختبار=3					
مجالات الثقة 95%	الفرق بين المتوسطين	القيمة الاحتمالية	درجة الحرية	النسبة الإحصائية للاختبار	تطبيق الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية
0.0215	0.52444	0.042	29	2.133	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البيانات المحصل عليها عن طريق الاستبيان والمعالجة بواسطة برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أن القيمة الاحتمالية Sig=0.042 أي أقل من مستوى الدلالة 0.05، والقيمة الإحصائية للاختبار t=2.133 أكبر من قيمتها الجدولية t_a=1.955 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 والتي تشير إلى أن المدقق يواجه صعوبات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، وهذا ما يؤكده المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الذي جاء في مجال الموافقة العالية وبالتالي يمكن الحكم أن هناك صعوبات تواجه المدقق في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

الخلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل إلى الدراسة التطبيقية للتعرف على الإجراءات التي يستعملها المدقق في جمع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية إضافة إلى الصعوبات التي تواجهه أثناء تطبيقها، حيث تم الاعتماد على أداة الاستبيان التي تعتبر من الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات والتي تم توزيعها على عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وكذا الأكاديميين من الأساتذة، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين في حين أن المبحث الأول ركز على الطريقة والأساليب والاختبارات الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة، بالإضافة إلى برنامج الحزمة الإحصائية SPSS التي تم الاستعانة به عند إدخال بيانات الاستبيانات الموزعة، أما المبحث الثاني فقد خصص إلى عرض النتائج ومناقشتها وتحليلها حيث تم الاعتماد على التحليل الإحصائي باستعمال التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي بالإضافة إلى الانحراف المعياري، وفي الأخير تم اختبار صحة الفرضيات باستخدام t–test one simple وتم التوصل إلى أن المدقق يستعمل مجموعة من الإجراءات بشكل متفاوت لجمع أدلة الإثبات، مقابل صعوبات تواجهه أثناء تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

الخاتمة

الخاتمة:

من خلال تناولنا لموضوع "واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات" تمكنا من معالجة ودراسة إشكالية بحثنا وتمت هذه الدراسة من خلال فصلين، حيث تضمن الفصل الأول الجزء النظري الذي كان بعنوان الأدبيات النظرية، حيث في بدايته تطرقنا إلى أدلة الإثبات وفق معيار التدقيق الدولي رقم 500 الذي كان بمثابة بوابة لموضوع بحثنا، بالإضافة إلى عرضنا لنشأة معايير التدقيق الجزائرية، والتي كانت من خلال تبني الجزائر نظام محاسبي بدلا من المخطط المحاسبي عن طريق إصدار القانون 11-07 سنة 2007، حيث شهدت الجزائر إصلاحات حول ممارسة مهنة التدقيق لتطويرها في الجزائر أهمها إصدار القانون 10-01 سنة 2010، وبعد ذلك قامت بتبني معايير محلية خاصة بهذه المهنة في حين قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار 16 معيار سميت بمعايير التدقيق الجزائرية وفق 4 إصدارات كل إصدار تضمن 4 معايير، وكان أول إصدار سنة 2016 إلى غاية آخر إصدار سنة 2018 وذلك عن طريق لجنة تقييس الممارسات المهنية ووضعت حيز التنفيذ بمثابة مرجع يستعين به المدقق أثناء أداء مهنته، حيث من ضمن هذه المعايير نجد معايير خاصة بأدلة الإثبات وهي 10، على رأسها معيار التدقيق الجزائري رقم 500 "العناصر المقنعة" الذي عرف أدلة الإثبات على أنها المعلومات التي يجمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه الفني المحايد وهي ضرورية لدعم رأيه.

وبالاعتماد على المعلومات التي تضمنها الجزء النظري للدراسة تم إجراء دراسة استقصائية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وكذا الأكاديميين من أساتذة، من خلال تصميم استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة، وذلك بهدف معرفة مدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، حيث عند تحليل ومناقشة مخرجات استمارة الاستبيان الذي تمتع بالصدق والثبات، تم التوصل إلى أن المدقق يستعمل مجموعة من الإجراءات بشكل متفاوت لجمع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية وتقريبا هي نفسها الإجراءات التي تنص عليها معايير التدقيق الدولية، مقابل صعوبات تواجهه أثناء تطبيق هذه المعايير، وفي الأخير يمكن القول أن أدلة الإثبات هي الأساس التي يعتمد عليها المدقق في اثبات رأيه الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية.

اختبار فرضيات الدراسة:

- **تم تأكيد صحة الفرضية الأولى التي تنص على أن:** المدقق يستعمل مختلف الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات حسب معايير التدقيق الجزائرية؛
- **تم تأكيد صحة الفرضية الثانية التي تنص على أن:** المدقق يواجه صعوبات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

نتائج الدراسة: من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولتنا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج التالية منها نتائج تختبر صحة فرضياتنا:

- **النتائج العلمية:**

- إصدار القانون 10-01 سنة 2010 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لتسيير مهنة التدقيق في الجزائر؛
- إصدار معايير التدقيق الجزائرية وفق أربع دفعات حيث كان أول إصدار سنة 2016، وكان ذلك بعد الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بتبني نظام محاسبي مالي وذلك لتطوير مهنة التدقيق؛
- معايير التدقيق الجزائرية أصدرت لتطوير مهنة التدقيق وضبط عمل المدقق لأداء مهنته على أكمل وجه وبعناية مهنية مناسبة؛
- تضمنت معايير التدقيق الجزائرية معايير خاصة بأدلة الإثبات وهي 10 معايير؛
- تطبيق هذه المعايير يزيد من مستوى الثقة في القوائم المالية مما يؤدي إلى زيادة الثقة بين مستخدميها؛
- تشكل التأكيدات التي تستعمل في جمع أدلة الإثبات مبادئ ومعايير يرتكز عليها المدقق؛
- تعتبر أدلة الإثبات هي الأساس التي يعتمد عليها المدقق في اثبات رأيه الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية.

- **النتائج التطبيقية:**

- اعتماد محافظي الحسابات على معايير التدقيق الجزائرية وتطبيقها وفق ما ينص عليه كل معيار يمكننا من إعطاء مكانة لمهنة التدقيق المحاسبي في البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- يستعمل المدقق مختلف الإجراءات التي نص عليها معيار التدقيق الجزائري رقم 500 "العناصر المقنعة" وذلك بهدف الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة والمتمثلة في:

- فحص التسجيلات أو الوثائق؛
- اتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من نقل أرصدة حسابات السنة السابقة إلى حسابات السنة الحالية بشكل صحيح؛
- القيام بالمراقبة الحسابية بكل الوسائل الإثباتية أو التسجيلات المحاسبية؛
- القيام بالفحص المادي الذي يضمن تفتيش الأصول العينية والتأكد الفعلي من وجودها؛
- القيام بالملاحظة المادية المتمثلة في المعاينة العملية؛
- اتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية إن وجدت في القوائم المالية؛
- اتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من أثر الأحداث اللاحقة على القوام المالية؛
- القيام بتقييم وتحليل المعلومة المالية وغير مالية من خلال تحليل العلاقة بين البيانات المالية وغير مالية وارتباطها مع معلومات أخرى؛
- القيام بطلب المعلومات وغير مالية لدى أشخاص على علم جيد بداخل وخارج المؤسسة؛
- اتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من تطبيق الإدارة فرضية الاستمرارية؛
- القيام بإعادة تنفيذ الإجراءات التي قد تمت داخل المؤسسة بهدف تقييم الرقابة الداخلية.

- يواجه المدقق صعوبات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات ونذكر أهمها والتي كانت في المرتبات الأولى:

- يواجه المدقق صعوبة في فحص التسجيلات أو الوثائق الورقية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة؛
- يواجه المدقق صعوبة في التأكد من صحة التقديرات المحاسبية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة؛
- يواجه المدقق صعوبة في فحص التسجيلات أو الوثائق الخارجية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة؛
- يواجه المدقق صعوبة في الكشف عن الاختلالات المعتبرة من خلال المراقبة؛

- اتفاق عينة الدراسة على أن أغلبية المدققين يقومون بفحص التسجيلات المحاسبية أو الوثائق لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة بدرجة عالية بغض النظر للصعوبة التي تواجههم عند تطبيق هذا الإجراء.

الاقتراحات: هناك بعض الاقتراحات التي يمكن أن نقدمها في مجال المحاسبة والتدقيق:

- على الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر متابعة أداء المدققين عند تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- برمجة دورات تكوينية لتطوير قدرات المدققين لاستيعاب أكثر ومعرفة غرض ومحتوى هذه المعايير؛

- ضرورة عقد ملتقيات وندوات لإبراز دور الإجراءات في الحصول أدلة إثبات كافية وملائمة التي تساعد المدقق عند أداء مهامه؛
- إنشاء لجان لاستماع آراء المهنيين وانشغالاتهم حول الصعوبات التي تواجههم أثناء تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات وإيجاد الحلول لها.

- **آفاق الدراسة:** لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسرا يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:

- دراسة تفصيلية ومعمقة لإجراءات جمع أدلة الإثبات وفق معايير التدقيق الجزائرية؛
- صعوبات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات؛
- دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية الخاصة بأدلة الإثبات.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب

- أحمد عبد المولى الصباغ وكامل السيد أحمد العشماوي وعادل عبد الرحمان أحمد، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، كلية التجارة–جامعة القاهرة، 2008.
- أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، 2015م.
- تامر مزيد رفاعه، **أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2017م.
- جمال الطرايرة، **الورقة الثالثة – التدقيق**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان– المملكة الأردنية الهاشمية، 2013.
- رزق زيد أبو الشحنة، **تدقيق الحسابات – مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)**، ط1 – 2015، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- زاهره عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- ويليام توماس وامرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار النشر للمريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1989م.

ثانيا: الأطروحات والمذكرات

- بهلولي نور الهدى، **أثر معاينة التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، سطيف 1، السنة الجامعية 2107/2016.
- فطيمة عنيبة، **مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، مسيلة، السنة الجامعية 2021/2020.

ثالثا: المقالات

- عبد السلام وليد، بن فرج زوينة، **معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في الجزائر**، الباحث الاقتصادي – المجلد: 08، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج، العدد: 02، 2021.

- محمد أمين لعروم وسامية فقير، **أهمية أدلة التدقيق في الممارسات المهنية من منظور مزاولي المهنة بالجزائر –قراءة في المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم 500 الموسم "أدلة التدقيق"**، مجلة اقتصاد المال والأعمال المجلد 06، العدد 01، جوان 2021، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر.
- **دليل مبادئ التحليل الإحصائي أدلة المنهجية والجودة –دليل رقم (10).**

رابعا: المراسيم التنفيذية

- المرسوم التنفيذي رقم 95 –54 المؤرخ في 15 فيفري 1995، **يحدد صلاحيات وزير المالية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 15، المادة: 2.
- المرسوم التنفيذي رقم 95 – 55 المؤرخ في 15 فيفري 1995، **يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 15، المادة: 1.
- المرسوم تنفيذي 96 –318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، **يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه**، الجريدة الرسمية، 29 سبتمبر 1996، العدد 56، المادة:2.
- المرسوم التنفيذي رقم 11–24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية، العدد: 07، 2 فيفري 2011، المادة: 2، 3، 4.
- المرسوم التنفيذي رقم 11–25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية، العدد: 07، 2 فيفري 2011، المادة: 1، 2.
- المرسوم التنفيذي رقم 11 – 26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية، العدد: 7، 2 فيفري 2011، المادة: 1، 2.
- المرسوم التنفيذي 11 – 27 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية، العدد: 7، 2 فيفري 2011، المادة: 1، 2.

خامسا: المقررات

- المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (210، 505، 560، 580)**، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، 22 مارس 2016، المادة: 1؛

- المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (300، 500، 510، 700)**، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة،2 نوفمبر 2016، المادة: 1؛
- المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (520،570،610،620)**، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة،26 مارس 2017، المادة: 1؛
- المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (230،501،530،540)**، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة،03 أكتوبر 2018، المادة: 1.

المواقع الإلكترونية

الموقع الرسمي لوزارة المالية من خلال الرابط التالي:

https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/le-ministere-2/412-2020-11-08-09-55-56

consultes le 18/04/2022 a 15:28.

الملاحق

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

استبيان علمي موجه للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والأكاديميين من الأساتذة

حول موضوع: واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات

يعد هذا الاستبيان جزء من مشروع مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر تخصص: محاسبة وجباية معمقة، بعنوان "واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات (دراسة استقصائية لمجموعة من المدققين الخارجين)"، وتعاونكم معنا للإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بكل دقة وموضوعية يساهم في إعطاء نتائج علمية صحيحة ودقيقة، علما أن كل الإجابات ستستعمل لغرض هذا البحث لا غير.

شكرا لكم.

تعريف إجرائي: أدلة الإثبات على أنها كل المعلومات التي يتحصل عليها المدقق ويستخدمها في تكوين رأيه الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية.

حول الإجابة الصحيحة **O** الرجاء وضع دائرة

المحور الأول: تطبيق الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات حسب معايير التدقيق الجزائرية						
	العبارات	درجة الموافقة				
		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	يقوم المدقق بفحص التسجيلات أو الوثائق لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
02	يقوم المدقق بالفحص المادي الذي يضمن تفتيش الأصول العينية والتأكد الفعلي من وجودها بهدف جمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
03	يقوم المدقق بالملاحظة المادية المتمثلة في المعاينة العملية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
04	يقوم المدقق بطلب التأكيدات الخارجية قصد الحصول على تصريح مباشر من قبل الغير لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
05	يقوم المدقق بالمراقبة الحسابية بكل الوسائل للوثائق الاثباتية أو التسجيلات المحاسبية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					

06	يقوم المدقق بإعادة تنفيذ الإجراءات التي قد تمت داخل المؤسسة بهدف تقييم الرقابة الداخلية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
07	يقوم المدقق تقييم وتحليل المعلومة المالية من خلال تحليل العلاقة بين البيانات المالية وغير مالية وارتباطها مع معلومات أخرى لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
08	يقوم المدقق بطلب المعلومات المالية وغير المالية لدى أشخاص على علم جيد بداخل وخارج المؤسسة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
09	يقوم المدقق باتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من نقل أرصدة حسابات السنة السابقة إلى حسابات السنة الحالية بشكل صحيح في إطار مهمة التدقيق لأول مرة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
10	يقوم المدقق باتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية إن وُجدت في القوائم المالية أو الملحق لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
11	يقوم المدقق باتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
12	يقوم المدقق اتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من تطبيق الإدارة لفرضية الاستمرارية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
المحور الثاني: الصعوبات التي تواجه مدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات						
01	يواجه المدقق صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الداخلية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
02	يواجه المدقق صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الخارجية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
03	يواجه المدقق صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الورقية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
04	يواجه المدقق صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الالكترونية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
05	يواجه المدقق صعوبة في التأكد من الوجود الفعلي للأصول العينية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
06	يواجه المدقق صعوبات في المعاينة العملية للمخزون المؤسسة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
0	يواجه المدقق صعوبات في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة من الأطراف الخارجية من					

الملاحق

7	ناحية عدم الرد أو الرد الغير كافي على هذا الطلب من قبل الفئة المستهدفة.					
08	يواجه المدقق صعوبات في الكشف عن الاختلالات المعتبرة من خلال مراقبة الحسابية.					
09	يواجه المدقق صعوبات في تقييم الرقابة الداخلية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
10	يواجه المدقق صعوبات في تطبيق الإجراءات التحليلية المتطورة كونها تتطلب تكوينا نوعيا ووقتا وكذا برامج متطورة لتنفيذها لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
11	يواجه المدقق صعوبات في الحصول على تصريحات كتابية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة من ناحية عدم التجاوب من طرف الإدارة أو القائمين على حوكمتها.					
12	يواجه المدقق صعوبات في التأكد من صحة أرصدة حسابات الافتتاحية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
13	يواجه المدقق صعوبات في التأكد من صحة التقديرات المحاسبية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
14	يواجه المدقق صعوبات في تحديد أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.					
15	يواجه المدقق صعوبات في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة المتمثلة في عدم وجود معلومات كافية عن المنافسين الذين ينشطون في القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة.					

حول الإجابة الصحيحة **O** الرجاء وضع دائرة

المعلومات عامة				
المستوى العلمي	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه
الخبرة المهنية	أقل من **5** سنوات	من **5** إلى **10** سنوات	من **11** إلى **15** سنة	أكثر من **15** سنة
الوظيفة	أستاذ	محافظ حسابات	خبير محاسبي	محاسب معتمد

في الأخير نشكركم على منحنا بعضا من وقتكم.

الملحق رقم (02): اختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية اتجاه متغيرات المراقبة (المستوى العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة)

Table de fréquences

المستوى العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	14	46,7	46,7	46,7
	ماستر	9	30,0	30,0	76,7
	ماجستير	6	20,0	20,0	96,7
	دكتورة	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	4	13,3	13,3	13,3
	من 5 إلى 10 سنوات	9	30,0	30,0	43,3
	من 11 إلى 15 سنة	3	10,0	10,0	53,3
	أكثر من 15 سنة	14	46,7	46,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أستاذ	3	10,0	10,0	10,0
	محافظ حسابات	15	50,0	50,0	60,0
	خبير محاسبي	6	20,0	20,0	80,0
	محاسب معتمد	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الملحق رقم (03): معامل ألفا كرونباخ لكل محور

Statistiques de fiabilité

المحور الأول

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,574	12

Statistiques de fiabilité

المحور الثاني

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,823	15

الملحق رقم (04): تحليل اتجاهات وحدات العينة (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري) لكل محور

Statistiques

	يقوم المدقق بالمراقبة الحسابية بكل الوسائل للوثائق الاثباتية أو التسجيلات المحاسبية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة	يقوم المدقق بطلب التأكيدات الخارجية قصد الحصول على تصريح مباشر من قبل الغير لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة	يقوم المدقق بالملاحظة المادية المتمثلة في المعاينة العملية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة	يقوم المدقق بالفحص المادي الذي يضمن تفتيش الأصول العينية والتأكد الفعلي من وجودها بهدف لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة	يقوم المدقق بفحص التسجيلات أو الوثائق لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة
Moyenne	4,2000	3,6667	4,0333	4,1000	4,5333
Ecart type	0,71438	1,06134	0,76489	0,75886	0,50742

Statistiques

	يقوم المدقق باتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية إن وُجدت في القوائم المالية أو الملحق لجمع أدلة إثبات كافية	يقوم المدقق باتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من نقل أرصدة حسابات السنة السابقة إلى حسابات السنة الحالية بشكل صحيح في إطار مهمة التدقيق	يقوم المدقق بطلب المعلومات المالية وغير المالية لدى أشخاص على علم جيد بداخل وخارج المؤسسة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة كافية و ملائمة	يقوم المدقق تقييم وتحليل المعلومة المالية من خلال تحليل العلاقة بين البيانات المالية وغير مالية وارتباطها مع معلومات أخرى لجمع أدلة إثبات	يقوم المدقق بإعادة تنفيذ الإجراءات التي قد تمت داخل المؤسسة بهدف تقييم الرقابة الداخلية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة
Moyenne	3,9000	4,3000	3,6667	3,7333	3,4000
Ecart type	1,02889	0,83666	0,84418	1,08066	1,22051

Statistiques

	يقوم المدقق اتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من تطبيق الإدارة لفرضية الاستمرارية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة	يقوم المدقق باتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة
Moyenne	3,6333	3,9000
Ecart type	0,76489	1,02889

Statistiques

	يواجه المدقق صعوبة في التأكد من الوجود الفعلي للأصول العينية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة	يواجه المدقق صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الالكترونية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة	يواجه المدقق صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الورقية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة	يواجه المدقق صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الخارجية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة	يواجه المدقق صعوبات في فحص التسجيلات أو الوثائق الداخلية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة
Moyenne	3,1333	3,4000	4,1333	3,8333	3,6000
Ecart type	1,13664	1,03724	5,55060	0,87428	0,89443

Statistiques

	يواجه المدقق صعوبات في تطبيق الإجراءات التحليلية المتطورة كونها تتطلب تكوينا نوعيا ووقتا وكذا برامج متطورة لتنفيذها لجمع أدلة إثبات كافية	يواجه المدقق صعوبات في تقييم الرقابة الداخلية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة	يواجه المدقق صعوبات في الكشف عن الاختلالات المعتبرة من خلال مراقبة الحسابية	يواجه المدقق صعوبات في الحصول على لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة من الأطراف الخارجية من ناحية عدم الرد أو الرد الغير كافي على هذا الطلب	يواجه المدقق صعوبات في المعاينة العملية للمخزون المؤسسة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة
Moyenne	3,3000	3,2667	3,8333	3,5667	3,5667
Ecart type	0,91539	1,08066	3,61113	1,00630	3,65479

Statistiques

	يواجه المدقق صعوبات في التأكد من استمرارية استغلال المؤسسة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة المتمثلة في عدم وجود معلومات كافية عن المنافسين	يواجه المدقق صعوبات في تحديد أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة	يواجه المدقق صعوبات في التأكد من صحة التقديرات المحاسبية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة	يواجه المدقق صعوبات في التأكد من صحة أرصدة حسابات الافتتاحية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة	يواجه المدقق صعوبات في الحصول على تصريحات كتابية لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة من ناحية عدم التجاوب من طرف الإدارة أو القائمين على حوكمتها
Moyenne	3,1333	2,9667	3,9000	3,7000	3,5333
Ecart type	1,33218	1,21721	3,65164	3,64029	0,89955

Statistiques

	تطبيق الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات حسب معايير التدقيق الجزائرية	الصعوبات التي تواجه مدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات
Moyenne	3,9121	3,5244
Ecart type	0,38605	1,34691

الملحق رقم (05): اختبار صحة فروض الدراسة باستخدام اختبار (T-test One Simple)

T-TEST

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %
					Inférieur
تطبيق الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة الإثبات حسب معايير التدقيق الجزائرية	12,941	29	0,000	0,91212	0,7680

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %
					Inférieur
الصعوبات التي تواجه مدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات	2,133	29	0,042	,52444	0,0215