



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مخبر التطبيقات الكمية والنوعية للإرتقاء الإقتصادي، الإجتماعي والبيئي بالمؤسسات الجزائرية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ل م د تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

الموسومة ب:



اثر الالتزام بالمعايير الجزائرية NAA على زيادة الاداء المهني

لمكاتب التدقيق

من إعداد الطالب: خليف رشيد

لجنة المناقشة :

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
01	يوسف شرع	أستاذ	جامعة غرداية	رئيسا
02	طبي حمزة	أستاذ	جامعة الاغواط	مشرفا ومقررا
03	عجيلة محمد	أستاذ	جامعة غرداية	مشرفا مساعدا
04	خبيطي خضير	أستاذ محاضر -1-	جامعة غرداية	مناقشا
05	قطيب عبد القادر	أستاذ محاضر -1-	جامعة غرداية	مناقشا
06	سعيداني محمد السعيد	أستاذ محاضر -1-	جامعة الاغواط	مناقشا

السنة الجامعية 2025/2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ فَتَبَسَّمْ ضَاحِكًا مِّن قَوْلِهَا وَقَالَ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي

أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي

عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ ﴿

سورة النمل / الآية 19

إهداء

أهدي ثمرة عملي المتواضع هذا إلى روح ابي الطاهرة

" خليف يحي " رحمة الله عليه.

إلى التي انارت دربي ووقفت إلى جانبي امي الحبيبة

"تركية" حفظها الله لي واطال عمرها وامدها بالصحة

والعافية.

إلى إخوتي وأخواتي وأولادهم وإلى كل الأصدقاء ،إلى كل

من نسيهم قلبي وذكرهم في قلبي إلى كل من ساعدني

وساندني ولو بكلمة طيبة .

خليف رشيد

شكر وعرافان

الحمد لله الذي تتم به الصالحات، الحمد لله حمدا يليق بجلال وجهك الكريم وبِعظيم سلطانك، الحمد لله بان وفقني لإنجاز هذا العمل المتواضع، والذي اتمنى ان يقدم اضافة ينتفع بها

كما اتقدم بجزيل الشكر والعرافان إلى الاستاذ المشرف طيبي حمزة والاستاذ المساعد المشرف عجيبة محمد على قبولهما الاشراف على الاطروحة وتعبهما وحرصهما على اتمام هذا العمل، من خلال الاشراف والتوجيهات والملاحظات التي قدماها.

كما اتقدم بجزيل الشكر إلى السادة اعضاء لجنة المناقشة على قبولهم وحضورهم لمناقشة هذا البحث، وابدائهم للملاحظات التي من شأنها معالجة النقائص بهذا البحث واعطاء القيمة المرجوة من تناوله.

والذي ارجو من العلي القدير ان ينفعنا بهم، وبتوجيهاتهم وتوصياتهم لنا.
كما اتقدم بشكري إلى كل من له حق علينا من اساتذة وزملاء في كل من جامعة غرداية و
المركز الجامعي الشريف بوشوشة بأفلو.

خليفة رشيد

الملخص

الملخص:

هدفت هذه الدراسة البحثية نحو بلوغ - تحديد وبيان الأثر الذي يحققه الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA من قبل مكاتب التدقيق بالجزائر (التدقيق الخارجي - ممارسي مهنة التدقيق) على زيادة وتحسين الأداء المهني لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين باعتبارهم الممارسين للمهنة بالجزائر ، وذلك من خلال اتباع منهج اثناء أداء وممارسة المهنة (المسلك العام)،و المتمثلة في خطوات ومنهجية أداء مهنة التدقيق ،وذلك بما يتوافق مع معايير التدقيق الجزائرية التي اصدرت حديثا، وكذا الالتزام بمتطلبات الأداء المهني لمحافظي الحسابات وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ،وذلك من خلال دراسة مدى تطبيق واستخدام محافظي الحسابات لهاته المعايير اثناء ممارسة مهنة التدقيق الخارجي والالتزام بها ، وبيان مدى استجابة محافظي الحسابات في الجزائر بتطبيق هاته المعايير واثر هذا الالتزام على الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق بالجزائر ،وقد انتهجنا المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة نظرا لملائمتها لمثل هاته الابحاث ،ولتحقيق اهداف الدراسة قد تم استخدام لعينة مستجوبة من المهنيين (محافظي الحسابات- الخبراء المحاسبين) والاكاديميين، بحث اننا قمنا بإعداد استبانة وزعت على مجموعة من الأسئلة وتتقيد بمحورين يرتكز كل منهما على بعدين تؤسس إلى قاعدة بيانات ، تبين مدى التزام محافظي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA من قبل مكاتب التدقيق بالجزائر واثر هذا الالتزام على الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق بالجزائر .

وخلصت الدراسة إلى ان هناك تحابوا من قبل ممارسي مهنة التدقيق بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA كما انه قد لوحظ من خلال الدراسة بان هناك عدم اهتمام وتخصيص معيار محلي لاهم مرحلة الا وهي معيار يخص فحص نظام الرقابة الداخلية ،وانه قد بات من الضروري الالتزام بتطبيق هاته المعايير التي اصدرت ،والاسراع بإصدار المعايير التي تبقت وخاصة المعايير التي لها صلة بتحسين الأداء المهني للمدقق وان ذلك يكون بقصد تحسين أداء ممارسي مهنة التدقيق بالجزائر والرقي بالمهنة إلى المستوى الدولي .

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الجزائرية NAA ،أداء مهني،تدقيق خارجي .

Summary

This research study aimed at achieving – Identifying and demonstrating the impact of adherence to the Algerian Auditing Standards NAA by Algerian audit offices (external audit – practitioners of the audit profession) on increasing and improving the professional performance of auditors and accounting experts as practitioners of the profession in Algeria, by following an approach during the performance and practice of the profession (general behavior), which is represented in the steps and methodology of performing the audit profession, in accordance with the newly issued Algerian Auditing Standards, as well as adhering to the requirements of the professional performance of auditors in accordance with the Algerian Auditing Standards (Algerian Auditing Standards). Professional performance of auditors according to the Algerian auditing standards, by studying the extent to which auditors apply and use these standards during the practice of the external audit profession and adhere to them, and the extent of the response of auditors in Algeria to apply these standards and the impact of this commitment on the professional performance of practitioners of the audit profession in Algeria, we adopted the analytical descriptive method in this study due to its suitability for such research, and to achieve the objectives of the study a sample was used from professionals (auditors – auditors – accounting experts) and academics. accounting experts) In order to achieve the objectives of the study, we used a sample of respondents from professionals (auditors – accounting experts) and academics to prepare a questionnaire that was distributed on a set of questions and adheres to two dimensions, each of which is based on two dimensions that establish a database that shows the extent of the commitment of auditors to apply the Algerian auditing standards NAA by the audit offices in Algeria and the impact of this commitment on the professional performance of auditing practitioners in Algeria.

The study concluded that there is a responsiveness by the practitioners of the auditing profession to the application of the Algerian auditing standards NAA, but it was noted through the study that there is a lack of attention and the allocation of a local standard to the most important stage, namely a standard related to the examination of the internal control system, and that it has become necessary to commit to the application of these standards that have been issued, and to accelerate the issuance of the standards that remain, especially the standards related to improving the professional performance of the auditor and this is with the aim of improving the performance of the practitioners of the audit profession in Algeria and raising the profession to the international level.

Keywords: Algerian Auditing Standards, NAA, professional performance, external audit.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
I	البسمة
II	الإهداء
III	التشكرات وتقدير
IV	الملخص
V	المحتويات
VI	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
VIII	فهرس الملاحق
IX	قائمة الاختصارات
أ-ز	مقدمة
الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق و تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA	
9	المبحث الأول: واقع ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر
38	المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية والجزائرية
69	المبحث الثالث: الإطار النظري للأداء المهني للمدقق الخارجي
120	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسات السابقة	
122	تمهيد
123	المبحث الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA) والدولية (ISA) المحلية والاجنبية؛
146	المبحث الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالأداء المهني للمدققين والممارسة المهنية لمهنة التدقيق في الجزائر المحلية والاجنبية؛
174	المبحث الثالث: موقع الدراسات الحالية من الدراسات السابقة ومناقشتها والقيمة المضافة؛

فهرس المحتويات

176	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
178	تمهيد الفصل
179	المبحث الأول: منهجية وأدوات الدراسة الميدانية
188	المبحث الثاني: اختبار صدق وثبات عينة الدراسة وخصائصها
204	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة نتائج الدراسة
223	خلاصة الفصل
225	الخاتمة العامة
228	قائمة المصادر والمراجع
240	الملاحق
255	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الجدول رقم
45	عرض معايير التدقيق الدولية	(1-1)
62	مقارنة إصدارات معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية	(1-2)
63	مقارنة بين معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)	(1-3)
182	مجتمع وعينة الدراسة الإستبائية نسبة لمخرجات البرنامج	(3-1)
184	محتوى المحور الأول	(3-2)
185	محتوى المحور الثاني	(3-3)
186	توزيع الاتجاهات وفقا لمقياس ليكارث الخماسي	(3-4)
194	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب فئة العمر	(3-5)
195	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	(3-6)
196	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي	(3-7)
197	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(3-8)
198	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	(3-9)
199	توزيع أفراد العينة حسب حالة الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA	(3-10)
200	توزيع أفراد العينة حسب مدى توافر متطلبات الأداء المهني الميداني لممارسة مهنة التدقيق بالجزائر	(3-11)
202	توزيع أفراد العينة حسب إجابات أفراد العينة حول مدى مساهمة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA في تحسين وزيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية	(3-12)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الشكل رقم
27	مراحل تعيين محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري	(1-1)
37	الهياكل المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر والعلاقة بينها	(1-2)
42	معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS	(1-3)
52	مراحل إصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA	(1-4)
76	آليات تعزيز الأداء الجيد للمدققين	(1-5)
99	معايير التدقيق الدولية ISA	(1-6)
114	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	(1-7)
119	إجراءات ومراحل منهجية أداء مهمة التدقيق	(1-8)
180	النموذج الافتراضي لمتغيرات الدراسة	(3-1)
194	توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	(3-2)
195	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	(3-3)
196	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	(3-4)
197	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(3-5)
198	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	(3-6)
200	توزيع أفراد العينة حسب حالة الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA من قبل ممارسي المهنة	(3-7)
202	توزيع أفراد العينة حسب مدى توافر متطلبات الأداء المهني الميداني لممارسة مهنة التدقيق بالجزائر	(3-8)
203	توزيع أفراد العينة حسب مدى مساهمة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA في تحسين وزيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية	(3-9)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الملحق رقم
241	الاستبيان	(3-1)
254	قائمة المحكمين	(3-2)
189	معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الأول من الاستبيان	(3-3)
191	معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الثاني من الاستبيان	(3-4)
193	معامل ألفا كرومباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة (محاور وإبعاد الدراسة)	(3-5)
204	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات أفراد عينة الدراسة نحو محاور الدراسة	(3-6)
205	نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الأول (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA "المرتبطة بالمبادئ والمسؤوليات)	(3-7)
206	نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثاني (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA "المرتبطة بالتخطيط)	(3-8)
207	نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثالث (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA "المرتبطة بأدلة الإثبات)	(3-9)
208	نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الرابع (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA "المرتبطة باستخدام عمل الآخرين)	(3-10)
209	نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الخامس (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA "المرتبطة برأي المدقق وتقريره)	(3-11)
210	نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثالث (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA"	(3-12)
211	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد الأول للمحور الثاني (متطلبات الأداء المهني لممارسة مهنة التدقيق)	(3-13)
213	ملخص نموذج الانحدار للفرضية الرئيسية	(3-14)
214	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الرئيسية	(3-15)
214	معامل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الرئيسية	(3-16)
216	اختبار الفرضية الأولى	(3-17)

قائمة الملاحق

217	اختبار الفرضية الثانية	(3-18)
218	اختبار الفرضية الثالثة	(3-19)
220	اختبار الفرضية الرابعة	(3-20)
221	اختبار الفرضية الخامسة	(3-21)

قائمة الإختصارات

باللغة العربية	باللغة الأجنبية	الإختصار
الإتحاد الدولي للمحاسبين	Accountants International Fédération of	IFAC
جمعية المحاسبة الأمريكية	American Accounting Association	AAA
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	Certified Public American Institute of Accountants	AICPA
الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	Chambre Nationale des Commissaires aux comptes	CNCC
محافظ الحسابات	Commissaire Aux Comptes	CAC
المجلس الوطني للمحاسبة	Conseil National De Comptabilité	CNC
معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما	Generally Accepted Auditing Standards	GAAS
معايير التدقيق والتأكد الدولية	International Auditing and Assurance Standards	IAAS
اللجنة الدولية لممارسة التدقيق	International Auditing Practices Committee	IAPC
معايير للتدقيق الدولية	International Standards Auditing	ISA
المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات	La Compagnie Nationale des aux Compte Commissaires	ONCC
المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات	Le Haut Conseil du Commissariat aux Compt	HSCC
المعايير الجزائرية للتدقيق	Normes Algériennes d'Audit	NAA
الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical Package of Social Sciences	SPSS
النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier	SCF
مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي	The International Auditing and Assurance Standards Board	IAASB

مقدمة

نظرا اما شهده العالم من تطور تكنولوجي سريع وخاصة في القرن الماضي الامر الذي اثر على وسائل الاتصال والمعلومة في المجال التجاري والصناعي مما ادى إلى توسع كبير في عدد وحجم المنشآت الاقتصادية، وبما ان المحاسبة هي وسيلة لترتيب و تنظيم المعلومات المالية والاقتصادية و القانونية المؤثرة على المؤسسة فقد عرفت تطورا سريعا يتلاءم مع احتياجات هاته المنشآت والاطراف المستفيدة ذات العلاقة مما ادى إلى زيادة الاهتمام بعمل المدقق حيث يعمل هذا الأخير على فحص و مراجعة مختلف القوائم المالية المنشورة من طرف المؤسسات الاقتصادية و إصدار تقرير نهائي يضمن فيه رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وانتظامية القوائم المالية المنشورة و مدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة المعنية، وبالتالي يعمل المدقق على إضافة نوع من الثقة على تلك القوائم المالية، و لا تحقق مهنة التدقيق هذا الهدف ما لم تكن تمارس على أساس معايير مقبولة و متعارف عليها و تطبق من طرف أصحاب المهنة، و قد وضع المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تصورا لهذه المعايير سنة 1954، كما شرع الاتحاد الدولي للمحاسبين منذ تأسيسه سنة 1977 في إصدار مجموعة المعايير الدولية للتدقيق.

و نظرا للتحويلات الاقتصادية التي تعيشها الجزائر و ما ترتب عنها من انفتاح على العالم الخارجي، فإنه من الضروري أن تكون مهنة التدقيق على مستوى طموحات المجتمع، و بالتالي المساهمة في دفع عجلة التنمية الاقتصادية. و من أجل أن تغطي المهنة في الجزائر باحترام الأطراف المستفيدة من خدماتها فإنه لا بد تطوير معاييرها، وذلك لمواكبة ومسايرة التطورات الاقتصادية التي تمر بها البلاد. و بذلك فإن مهنة التدقيق في الجزائر تحتاج إلى المزيد من التطور حتى يرقى أداؤها إلى المستوى المقبول وكذا لزيادة و تحسين أداء مكاتب التدقيق الجزائرية.

و مع الانفتاح الاقتصادي الذي تعيشه الجزائر مع مختلف دول العالم و ظهور العديد من الشركات الضخمة منها الوطنية و العالمية التي تنشط في حقل الاقتصاد الوطني، فإن مهنة التدقيق لن تكون قادرة على مسايرة ذلك التطور و أداء الدور المطلوب منها ما لم تتوفر على المقومات الأساسية التي تمكنها من أداء دورها على أحسن ما يرام، خاصة و أن هذه المهنة تهدف إلى إضافة نوع من الثقة للقوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات. و لعل أهم هذه المقومات هو توفر إطار عام تمارس من خلاله مهنة التدقيق و يضمن ثقة الأطراف المستفيدة من تقرير عملية التدقيق المتمثلة في رأي المدقق حول صحة وسلامة القوائم المالية للمؤسسة، و يتمثل هذا الإطار في المعايير التي على ممارسي مهنة التدقيق الالتزام بها أثناء تأدية مهامهم مما يزيد من ثقة الجمهور في رأيهم الفني حول القوائم المالية، الشيء الذي يظهر المهنة في الجزائر بالصورة التي تليق بها مقارنة بدول العالم الأخرى.

وقد اتبعت او انتهجت الجزائر عدة اصلاحات غداة الإستقلال وصولا إلى إصدار القانون 10-01 و تبني بعض المعايير الدولية في شكل مراسيم او إصدارات وهي 4 إصدارات متمثلة في معايير التدقيق الجزائرية NAA، و على الرغم من وجود مجموعة من القوانين و التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر إلا أنها تنفق إلى حد كبير مع القوانين و المعايير الفرنسية من حيث المضمون و هذا قد يرجع لأسباب تاريخية معروفة حيث كانت تمارس المهنة في الجزائر على يد الفرنسيين و تنظمها القوانين الفرنسية، إضافة إلى أن هذه القوانين الجزائرية يشوبها بعض من أوجه القصور إذا ما تمت مقارنتها بالمعايير الدولية وبالاخص بما

مقدمة

يتعلق بموضوع مستوى الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية والممارسة المهنية للمهنة في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA، وكذا الارتقاء بمهنة التدقيق بالجزائر إلى مصاف الدول المتقدمة، ونظرا للأهمية القصوى والمهمة للمعايير الجزائرية للتدقيق والاثار الايجابية الذي يحققه الالتزام بها وخاصة معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بالأداء المهني والعمل الميداني (التخطيط، فحص نظام الرقابة الداخلية، العناصر المقنعة - أدلة الإثبات -، التوثيق)، وهو موضوع دراستنا.

هذا الامر الذي استدعي منا ان نقوم بتحليل لمعايير التدقيق الجزائرية NAA ودراسة مدى تأثيرها على زيادة او تحسين أداء مكاتب التدقيق الجزائرية (التدقيق الخارجية) وهو ما سنحاول تحقيقه من هذا البحث.

كما أن تبني معايير التدقيق الجزائرية NAA قد لا يحل بشكل قاطع المشاكل التي تواجهها المهنة في الجزائر وذلك لاختلاف الظروف أو البيئة الاقتصادية و الاجتماعية و التشريعية في الجزائر عن تلك التي صيغت في ظلها المعايير الدولية، الأمر الذي يجعلنا نطرح الإشكالية التالية:

ما اثر الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA على زيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية؟

والذي تفرعت منه مجموعة من الاسئلة الفرعية وهي:

- هل يوجد اثر ايجابي عند التزام المدققين الخارجيين بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بالمبادئ والمسؤوليات والتوثيق لعملية التدقيق على زيادة وتحسين الأداء المهني لهم؟

هل يوجد اثر ايجابي عند التزام المدققين الخارجيين بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بالتخطيط على زيادة وتحسين الأداء المهني لهم؟

هل يوجد اثر ايجابي عند قيام المدققين الخارجيين بالالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بالعناصر المقنعة- ادلة الإثبات على زيادة وتحسين الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق؟

هل يوجد اثر ايجابي عند التزام محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة باستخدام عمل الآخرين على زيادة وتحسين الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق؟

هل يوجد اثر ايجابي عند التزام محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بتقرير المدقق ورايه على زيادة و تحسين الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق؟

فرضيات الدراسة: و قد اعتمدنا في دراستنا على الفرضيات التالية:

يوجد اثر ايجابي عند التزام المدققين الخارجيين بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بالمبادئ والمسؤوليات والتوثيق لعملية التدقيق على زيادة وتحسين الأداء المهني لهم؟

مقدمة

يوجد اثر ايجابي عند التزام المدققين الخارجيين بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة التخطيط على زيادة وتحسين الأداء المهني لهم؛

يوجد اثر ايجابي عند قيام المدققين الخارجيين بالالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بالعناصر المقنعة- ادلة الإثبات على زيادة وتحسين الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق؛

يوجد اثر ايجابي عند التزام محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة باستخدام عمل الآخرين- على زيادة وتحسين الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق؛

يوجد اثر ايجابي عند التزام محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بتقرير المدقق ورايه على زيادة وتحسين الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق بالجزائر .

اسباب اختيار الموضوع:

تنقسم اسباب اختيار الموضوع إلى اسباب موضوعية واخرى ذاتية:

ا- الاسباب الموضوعية:

المكانة التي تحضى بها مهنة التدقيق وممارسيها (محافظي الحسابات - الخبراء المحاسبين)، وذلك من خلال الدور المهم والاساسي الذي تلعبه المتمثل في حماية حقوق اصحاب المصالح؛

تزامن موضوع البحث مع الاهتمام بمهنة وكذا جدية وحدائة موضوع المعايير الجزائرية للتدقيق NAA حيث انه تم إصدارها حديثا.

معايير التدقيق الجزائرية غير معروفة ومبهمه عند بعض المهنيين نظرا لعدم تقبلهم وعدم استجابتهم له واتخاذ مهنة التدقيق كعمل روتيني اي ان هناك استجابة جزئية لهاته المعايير لدي بعض المهنيين فهي جديدة وغير معروفة لدى بعضهم.

ب- الاسباب الذاتية:

يندرج موضوع الدراسة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه LMD ميدان علوم مالية ومحاسبية تخصص تدقيق ومراقبة تسيير .

الاهتمام الشخصي بالموضوع كونه يندرج ضمن تخصص الدراسة .

تقديم اضافة وفائدة علمية للأطراف المستفيدة من البحث من أكاديميين ومهنيين.

الرغبة في الاضطلاع والتعرف على اخر التطورات الحاصلة بمهنة التدقيق بالجزائر من خلال القاء الضوء على المستجدات التي طرأت على المهنة ، وعلى اخر المعايير التي تم تبنيها من معايير التدقيق الدولية ISA ، الا وهي معايير التدقيق الجزائرية NAA وانعكاس تطبيقها على الأداء المهني لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

مقدمة

اهمية الدراسة:

ابرز دو معايير التدقيق الجزائرية في تحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية من خلال ايجاد اطار متفق عليه بين ممارسي المهنة والالتزام بما ورد في هاته المعايير من اجراءات وقواعد ، مما يؤثر وينعكس ايجابا على كفاءة وفعالية عملية التدقيق.

تعتبر معايير التدقيق الجزائرية المرجع والمنهج الذي تتبعه مكاتب التدقيق بالجزائر اثناء ممارسة وأداء العملية التدقيقية .

تعتبر معايير التدقيق الجزائرية مرشدا لممارسي مهنة التدقيق في الجزائر -مكاتب التدقيق- ومساعدوا لهم في تحسين كفاءة أداء هم وممارستهم للمهنة؛

- تزايد الاهتمام بمهنة التدقيق في الجزائر جاء بعد صدور القانون 10-01 المنظم للمهنة وتزايد شركات المساهمة والشركات المتعددة الجنسيات ، الامر الذي الزم على كل شركة بتعيين مدقق حسابات خارجي.

- جاء تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ضمن اعمال التوحيد المحاسبي الذي جاء به النظام المالي المحاسبي الجديد وتقليص فروقات بين ممارسي مهنة التدقيق على المستوى المحلي والدولي.

- جاءت المعايير الجزائرية للتدقيق نتيجة التطور الحاصل على المستوى الدولي وكذا كثر وكبر الشركات المتعددة الجنسيات وزيادة فروعها بالجزائر ، وبما ان احد سياسات الدولة جذب الاستثمار الأجنبي المباشر و تشجيعه إزدادت أهمية هاته المعايير و إزداد الإهتمام بمهنة التدقيق .

- سياسات الدولة لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر و تشجيعه ادى ذلك إلى زيادة أهمية هاته المعايير و إزداد الإهتمام بمهنة التدقيق .

معايير التدقيق الجزائرية مهمة و ضرورية إذ أنها مقبولة و مناسبة على المستوى المحلي (الوطني) لدى ممارسة مهنة التدقيق كما أنها تحتل مكانة هامة لديهم مقارنة بالمعايير الدولية للتدقيق الأمر الذي أدى إلى مساهمة الالتزام بمهنة المعايير الجزائرية في تحسين و زيادة الأداء المهني للمدققين الخارجيين عند فحصهم للقوائم المالية .

اهداف الدراسة: حيث هدفت الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها:

للرقي بمهنة التدقيق في الجزائر حاولنا تأسيس اطار نظري لهاته المهنة .

معرفة مدى التزام مكاتب التدقيق الجزائرية بتطبيق معايير التدقيق المحلية التي اصدرتها والمستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق.

معرفة اثر هذا الالتزام على الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق بالجزائر.

معرفة الجوانب العملية التي تخص شخصية محافظي الحسابات.

الوقوف على المستجدات التي طرأت على مهنة التدقيق والتي جاءت بها القوانين والمراسيم في ظل اجر إصداراتها.

الاضافة التي قدمها تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على ممارسة مهنة التدقيق عموما وعلى الأداء المهني لمحافظي الحسابات خصوصا؛

مقدمة

تناول واقع مهنة التدقيق بالجزائر ؛

محاولة وضع تصور لأفاق النهوض والرقمي بمهنة التدقيق بالجزائر في ظل تبني معايير التدقيق الدولية ISA، وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية وخاصة المتعلقة بالأداء المهني لممارسي المهنة؛

دور الهيئات واللجان المشرفة على تطوير وتحسين مهنة التدقيق وضرورة تركيزهم على المعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بالأداء المهني؛
الرقمي بمهنة التدقيق بالجزائر إلى المستوى الدولي وذلك بتحقيق مستوى جودة في الأداء المهني لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

منهجية البحث: و للإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والإلمام بالموضوع من كل جوانبه فقد قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي عند تطرقنا لمهنة التدقيق بالجزائر وللمعايير والأحكام المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر وكذا الأداء المهني للمدقق ومنهجيته لأداء مهمة التدقيق في ظل الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية ، وذلك من خلال إطلاعنا على مختلف المراجع وإجابات التي تناولت هذا الجانب. كما اننا سوف نعلم على المنهج التحليلي في دراسة معايير التدقيق الجزائرية NAA ومتطلبات الأداء المهني لمحافظ الحسابات، عن طريق إعداد استبانة موجهة للأكاديميين والمهنيين حول موضوع دراستنا.

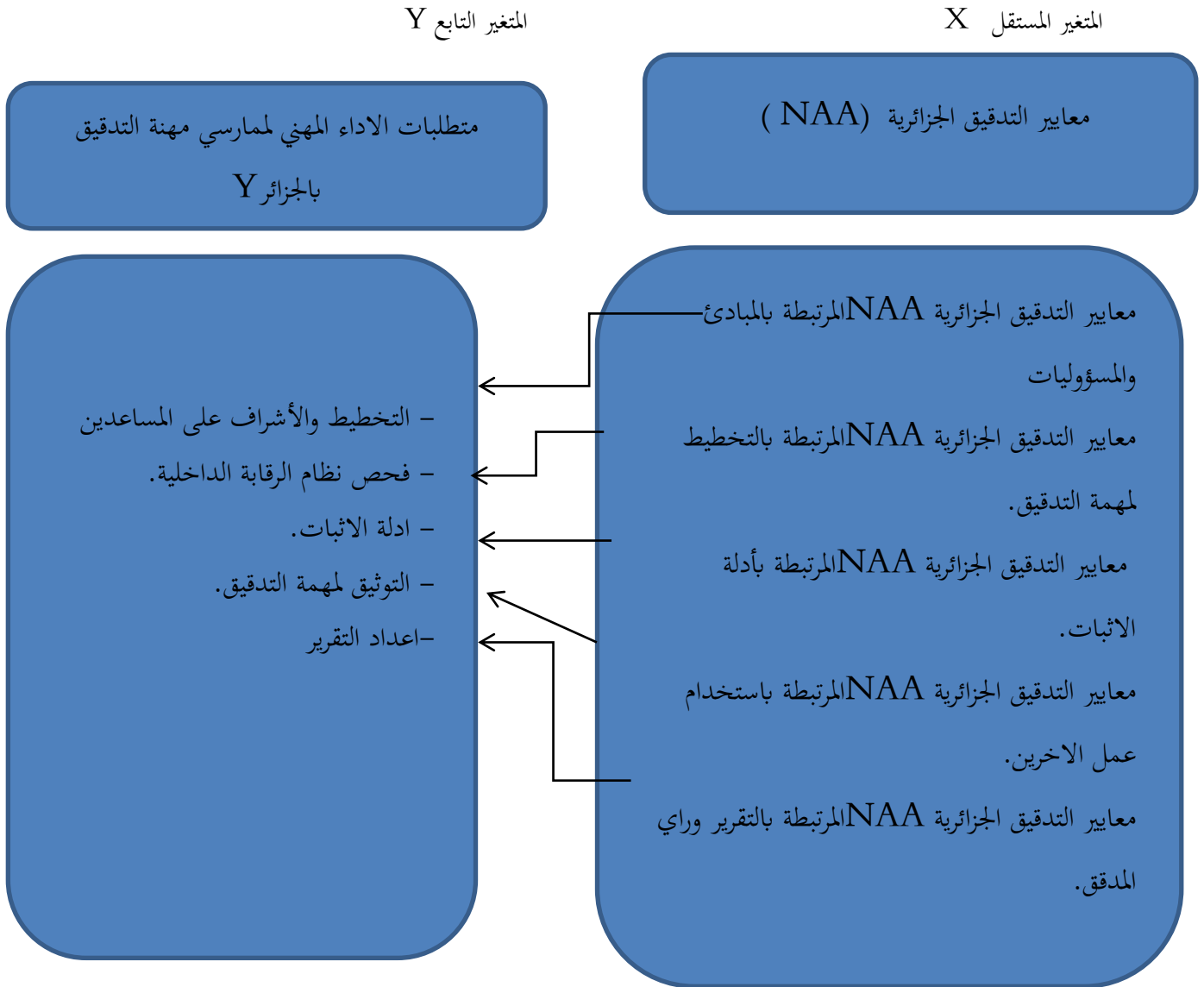
وقد اعتمدنا على منهجين وهما:

- المنهج الوصفي :

حيث إعلمنا على المنهج الوصفي لوصف والتعريف بمعايير التدقيق الجزائرية للتدقيق بالأداء المهني وذلك من خلال الإستفادة من المعايير الجزائرية للتدقيق NAA التي تبنتها الجزائر من المعايير الدولية للتدقيق ISA والمراجع العربية والأجنبية والأطروحات ورسائل الماجستير الوطنية والدراسات السابقة لها علاقة بموضوع بحثنا بغرض الإستفادة من الأفكار التي تناولها والمتعلقة بموضوع اطروحتي .

- المنهج التحليلي :

من خلال إجراء دراسة ميدانية وتوزيع إستبيان على عينة الدراسة بهدف إختيار فرضيات الدراسة وإستقصاء آراء ممارسي مهنة التدقيق بالجزائر (المهنيين) والأكاديميين من أساتذة وطلاب وذلك بإستخدام وإستبيان قمنا بتصميمه وتحكيمه فهو مصمم لهذا الغرض وتحليل البيانات التي قمنا بجمعها من عينة الدراسة وتحليل النتائج المتوصل إليها من خلال إستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS المخصص لهذا العرض .



هيكل الدراسة:

و لمعالجة هذا الموضوع بطريقة تسمح لنا بالإلمام بجميع الجوانب التي نراها مهمة و يجب التطرق لها، وكذا الإجابة على مختلف الإشكالات المطروحة واثبات فرضيات الدراسة، قمنا بتقسيم دراستنا إلى بحثنا إلى ثلاثة فصول:

حيث تناولنا في الفصل الأول: الاطار النظري والمفاهيمي لأداء وممارسة مهنة التدقيق بالجزائر في الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA، الذي قسمناه إلى ثلاثة مطالب وهي :

مقدمة

*المطلب الاول: تناولنا فيه واقع ممارسة وأداء مهنة التدقيق و تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA، من خلا التطرق إلى التعريف بالتدقيق بصفة عامة،وممارسة مهنة التدقيق بالجزائر على وجه الخصوص في ظل تطبيق ممارسي المهنة للتشريعات والمعايير المستجدة .

*المطلب الثاني: تناولنا فيه الاطار النظري للمعايير الدولية لمهنة التدقيق ومعايير التدقيق الجزائرية NAA ، إذ تم التطرق من خلاله إلى الإطار الفكري لمعايير التدقيق بما فيها من تعاريف مختلفة و أهداف و كذا نطاقها كما سنتناول في هذا الفصل عرض دراسة و تحليل معايير التدقيق الجزائرية NAA و التي تم تبويبها في اربعة مجموعات إصدارات رئيسية حسب التشريع الجزائري، من تعريفها اهميتها اهدافها و العلاقة بين المعايير الدولية للمراجعة و المعايير الجزائرية للتدقيق NAA.والمقارنة بينهما

*المطلب الثالث: وقد تطرقنا فيه إلى الأداء المهني للمدقق من تعريف وجودته ومعايره والعوامل المؤثرة فيه ، و إجراءات وخطوات ممارسة مهنة التدقيق ميدانيا (منهجية أداء وممارسة مهنة التدقيق بالجزائر في ظل الإلتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA)، اما في الفصل الثاني قمنا بعرض الدراسات وإجابات السابقة،مناقشتها والقيمة المضافة للدراسة الحالية،ثم ننتقل إلى الفصل الثالث والأخير وهو الدراسة التطبيقية ' الدراسة الميدانية)،والذي قمنا فيه بدراسة واختبار فرضيات الدراسة و تحليل النتائج المتوصل اليها.

الفصل الأول

أداء وممارسة مهنة التدقيق و تطبيق

معايير التدقيق الجزائرية NAA

المبحث الأول: مدخل نظري لمهنة التدقيق

تمهيد: تعتبر مهنة التدقيق من المهن الضرورية والمهمة في الوقت الحديث، وتتجلى الأهمية الكبيرة التي تلعبها مهنة التدقيق دوليا ومحليا، من خلال ارتباطها ارتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي يقدمها ممارسو المهنة للعملاء ولكافة المستفيدين، وقد زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة من قبل العديد من الدول والجزائر كسائر دول العالم قامت ببذل مجهودات كبيرة من اجل تطوير هذه المهنة والرفي بها وذلك تماشيا مع التطورات الحاصلة على المستوى الدولي ومواكبتها.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق

في هذا المطلب سنحاول إعطاء نظرة أو لمحة تاريخية عن التدقيق، من بدايات ظهور عملية التدقيق وعلى ما كان تقتصر في البدايات وصولا إلى تطوره عبر كل مرحلة من المراحل التي مرت بها عملية التدقيق، وزيادة أهميته والطلب عليه من طرف أصحاب المصالح، وفي بداية الأمر نتطرق على التطور التاريخي للتدقيق مع تقديم تعريف حول مفهوم التدقيق وبما يتميز التدقيق من خصائص.

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق:

إن من أبرز الأسباب التي أدت إلى مراقبة أعمال الغير منذ القدم هو اكتشاف الأخطاء والمحافظة على الأصول، وكذلك معرفة قيمة السلع والخدمات التي كانت تتم مبادلتها في ذلك الزمان، على العكس تماما من المحاسبة التي كانت آنذاك لم تعرف بشكل منظم ودقيق إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود كوحدة لها لتحظى بعدها المحاسبة بالقبول من طرف جميع أطراف المجتمع.

ومن هنا يمكن القول إن هاته الأسباب كانت بمثابة الانطلاقة الفعلية والحقيقية لتاريخ التدقيق والذي على أساسه يتم تحليل وتفسير التغيرات التي طرأت على كل من أغراض التدقيق وأساليبه، حيث أن التطور السريع الذي شهده كان نتيجة للأهداف المرجوة منه، وكذلك من أجل جعل التدقيق يتماشى مع التغيرات الكبرى التي شهدتها حركة التجارة بشكل خاص والتطور السريع للاقتصاد العالمي بصفة عامة، ومن خلال ما سبق التطرق إليه يمكن تقسيم التطور التاريخي للتدقيق إلى مراحل جد مهمة نبرزها فيما يلي:

أ. المرحلة الأولى: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية:

في بداية الأمر كانت الأمور المحاسبية تقتصر فقط على سلطة الدولة التي كانت هي فقط من تهتم بالقيام بعملية الجرد للمخزون السلعي، وتقوم بتكرار العملية أكثر من مرة واحدة خلال نفس الفترة، من أجل منع الغش والتلاعب في الدفاتر، ولعل أبرز ما ميز هاته الفترة هو ممارسة عملية التدقيق عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحهم.¹

¹ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، ملكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص المالية والمحاسبة، المركز الجامعي المدينة، الجزائر، 2008/2007، ص 4.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

ب. المرحلة الثانية: من سنة 1500م إلى غاية سنة 1850م.

تعتبر هذه الفترة مثل سابقتها، حيث أنه لم يكن هناك اختلاف كبير في أغراض التدقيق عن المرحلة التي سبقتها، غير أن الاختلاف يمكن في بعض النقاط مثل اتساع مهنة التدقيق ليشمل استخدامهما النشاط الصناعي الذي ظهرت بوادره بظهور الثورة الصناعية، أما أغراض التدقيق بقيت تتجه نحو نفس الهدف ألا وهو اكتشاف الاختلاسات و التلاعب، والتي ازدادت أهميتها بسبب انفصال مليكة رأس المال عن الإدارة والتي كانت تتمثل مهمتها الأساسية في الفحص المفصل للأحداث المالية، غير أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاه التدقيق تحققت خلال هاته المرحلة، بحيث أنه لأول مرة تم الاعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي مالي يتمثل غرضه الرئيسي في التدقيق في التقارير المالية ومنع التلاعب والاختلاس، أما التغيير الثاني فكان القبول العام من طرف الجميع إلى تدقيق مستقل للحسابات للمشروعات الكبيرة والصغيرة ككل، وخلال هاته المرحلة كان الأمر بالتدقيق إما الحكومة أو المحاكم التجارية والمساهمين، وذلك من أجل حماية الأصول، ومنع الغش ومعاينة كل من يقوم بعمليات الغش والاختلاس.¹

ت. المرحلة الثالثة: من سنة 1850م إلى غاية سنة 1905م.

تميزت هاته الفترة بظهور شركات المساهمة والتي تزامنت بدورها مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، والتي تعني الانفصال التام بين الملاك والاداريين، حيث زادت رغبة المساهمين وأصحاب المصالح في الاستعانة بمدققين من أجل المحافظة على مصالحهم وحماية أموالهم المستثمرة، وأيضاً صدور قانون الشركات البريطانية سنة 1860 م كان له دور كبير في تعزيز هذه الرغبة، الذي أوجب على شركات المساهمة القيام بعمليات تدقيق الحسابات من قبل مدققين مستقلين عن الشركات، ويمكن القول أن أهداف هاته الفترة تتمثل في ثلاث أهداف رئيسية ندرجها كالآتي:²

- ✓ اكتشاف الغش والأخطاء؛
- ✓ اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية؛
- ✓ اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

ث. المرحلة الرابعة: من 1905م إلى غاية 1960م.

عرف التدقيق تطوراً سريعاً مطلع القرن التاسع عشر وبالضبط في العشرينات، وذلك التطور صاحبه النمو السريع للأسواق المالية بالإضافة لعواقب الأزمات الاقتصادية في عام 1929م، ليشهد تطوراً أكبر بعدها سنة 1940م تجلّى من خلال ظهور المؤسسات الكبيرة المتمثلة في شركات أنظمة الرقابة الداخلية التي أصبح عمل المدقق يعتمد عليها اعتماداً كلياً، فتوسع المؤسسات وكبر حجم نشاطها أدى إلى التغير في طريقة التدقيق من تدقيق الحسابات تدقيقاً تفصيلياً إلى تدقيق العينات، حيث في هاته الفترة أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إصدار عشرة معايير أصبحت هي الأساس في عملية التدقيق وتعرف حالياً بمعايير التدقيق المتعارف عليها، وتم الإعلان كذلك على ضرورة تعيين المدقق من طرف حملة الأسهم ويقدم تقريره إليهم من خلال عقد اجتماع يتم فيه اعتماد القوائم المالية، وخلال هاته الفترة تم الاتفاق على تغيير عبارة صحيح وحقيقي واستبدالها بعبارة عرضت بعدالة وذلك راجع إلى إدراك المهنيين بعدم وجود قوائم مالية صحيحة تماماً، فالأحكام الشخصية للمدقق وتقديراته تؤثر بطريقة

¹ رواني بوحفص، المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية حالة مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنايب، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2007، ص 24.

² مسعود كسكس، التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة غرداية، 2020، ص 4.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

مباشرة وغير مباشرة على بعض العناصر التي تظهر في القوائم المالية وهو ما يجعلها تختلف باختلاف الأحكام والتقديرات المحاسبية للمدقق.¹

ج. المرحلة الخامسة من سنة 1960م إلى 2002:2

عرفت هذه المرحلة تطور التدقيق بصفة عامة حيث أن عملية التدقيق لم تبقى محصورة في التدقيق المحاسبي والمالي فقط بل تطور الأمر وأصبح التدقيق يعالج كل القضايا والمشاكل المعاصرة، فأصبح التدقيق يشمل التدقيق الجبائي وتدقيق التسويق والإداري وحتى التدقيق القضائي، بعد تعدى الأمر كل هذا وأصبح التدقيق يعالج المسؤولية والبيئية تعرف ما يعرف بالتدقيق البيئي والاجتماعي، لكن هذا التطور صاحبه تداخل بين مختلف المجالات الأمر الذي أدى البحث في عوامل هذا التداخل ومحاوله الانتقال من الاطار النظري على التطبيقي حتى يتشكل ما يعرف بالتدقيق المتكامل طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها مع الحرص على عدم اهمال خصوصيات كل بلد.

هـ. المرحلة السادسة من سنة 2002م إلى يومنا هذا:

بعد حادثة شركة إنرون الأمريكية وظهور قانون Sarbanes-Oxley الأمريكي ظهرت مفاهيم حديثة متصلة بخدمات التدقيق مثل التأكيد وحوكمة الشركات، بالإضافة إلى ظهور لجنة التدقيق على مستوى الشركات لتدقيق أعمال المدققين الخارجيين والداخليين، هذه اللجنة تضم أعضاء مستقلين يقومون بالإشراف على عملية تقييم التدقيق.³

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق

تمهيد عن التدقيق:

تم استعمال مصطلح "Audit" المشتق من الكلمة اللاتينية "Audire" والتي معناها يستمع، وذلك للدلالة على التدقيق، والتي ما يزال يتم استعمالها إلى يومنا هذا.⁴

سنستطرق لعدة تعاريف لبعض الاقتصاديين تناولوا التدقيق من زوايا مختلفة:

من طرف خبراء الاقتصاد والمحاسبة للاتحاد الأوربي 1977: "إن هدف التدقيق من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج المالية لأخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة".⁵

من طرف خالد أمين عبد الله: "هي عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقومها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدم المعلومات المهتمين بذلك للتحقق".

¹ لغوية سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي -دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري-، أطروحة دكتوراه في علوم التسير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2018-2019، ص 04.

² زاهرة توفيق، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط 1، دار الراية، الأردن، 2009، ص 39.

³ سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، ط 1، الدار الجامعية، 2002، ص 63.

⁴ محي الدين محمود عمر، نفس المرجع السابق، ص 4.

⁵ أحمد قايد نور الدين. التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص ص (9-10).

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين: التدقيق بأنه إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإبصال النتائج إلى المستفيدين.¹

تعرفه الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA بأنه: عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة وتقييمها بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.²

بينما يعرفه بعض الأساتذة بأنه: "الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها قصد إبداء رأي في محاييد عن مدى صحة ودقة هذه البيانات، ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة، وعن مركزها المالي، وبناء على ذلك المعلومات والايضاحات المقدمة لمدقق الحسابات، وطبقا لما جاء في الدفاتر والسجلات".³

كما يعرف أيضا بأنه: "فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالتدقيق يتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفاء خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي في محاييد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حسابات النتائج".⁴

وفي تعريف آخر: "التدقيق علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي في محاييد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة".⁵

وبناء على ما سبق نلاحظ أن اغلب التعاريف قد ركزت على أهم النقاط التي يتمحور حولها التدقيق وهي الفحص والتحقق والتقرير وهي كالاتي:⁶

1- **الفحص**: ويقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحتها وسلامتها في السجلات المحاسبية، أي فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية بنشاط المؤسسة.

2- **التحقيق**: يقصد به الحكم على تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمنشأة في فترة زمنية معينة، وعلى مدى الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعليه فان الفحص والتحقق عمليتان مترابطتان، حيث يمكنان المدقق من إبداء رأيه بشكل صحيح ومحاييد.

1 هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان - الأردن، 2006، ص 20.

2 عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات 1، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009، ص 17.

3 عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات 1، نفس المرجع، ص 17.

4 زهرة عواطف سعاد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص 17.

5 محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2016، ص 15.

6 مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000، ص 65.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

3- التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، وهو العملية الأخيرة في عملية التدقيق.

ثالثا: خصائص التدقيق.

من خلال ما سبق من تعريفات وما شهدته التدقيق من تطورات خلال المراحل التي مر بها يمكن إظهار خصائص عملية التدقيق على النحو التالي:¹

- ◀ **عملية يقوم بها شخص متخصص ومؤهل:** أي تحت شروط محددة حسب نصوص قانونية وتنظيمية، مثل ضرورة التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والتزامه بعدد من الواجبات تفرضها النصوص والتنظيمات؛
- ◀ **عملية منظمة:** أي أن التدقيق عملية تعتمد على مبادئ ومعايير علمية بشكل ممنهج ومدروس، من قبل هيئات ومنظمات مهنية دولية ومحلية، وكذلك على تخطيط مسبق يتمثل في برنامج موضوع لعملية المراجعة، حتى يتمكن من تطبيق المراجعة وتحقيق هدف الجودة والشفافية في المعلومات المحاسبية؛
- ◀ **الحصول على الأدلة والقرائن:** هناك العديد من الأدلة والتي تكون من داخل الشركة (فواتير المبيعات، سندات دخول وخروج البضاعة، كشف الأجر)، ومنها ما هو من خارج المؤسسة (فواتير الشراء، كشف الحساب البنكي)، وكذلك يمكن أن تكون الأدلة من شخص المدقق نفسه وذلك عن طريق الملاحظة وكذلك الأسئلة الشفوية التي يقدمها؛
- ◀ **توصيل نتائج الفحص إلى الأطراف المعنية:** ويكون ذلك في شكل تقرير يبين فيه المدقق رأيه الفني بكل حيادية واستقلالية، ودون أي تأثير من قبل أصحاب المؤسسة، حتى يتمكن جميع الأطراف ذات المصالح من اتخاذ القرار المناسب بناء على ما جاء في تقرير المدقق.

الفرع الثالث: أهداف وفروض التدقيق والأطراف المستفيدة منه و أنواعه

أولا: أهداف التدقيق

إن الهدف الرئيسي من القيام بعملية التدقيق يتمثل في مهمة فحص الوضعية المالية للمؤسسة، من أجل ضمان صدق وصحة نتائج حسابات المؤسسة، والتي تظهر من خلال احترامها لمعايير التدقيق والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، لذلك يمكن القول إن أهداف التدقيق تتمثل في أهداف تقليدية وأهداف حديثة وهي:

الأهداف التقليدية للتدقيق: يمكن القول أن الأهداف التقليدية للتدقيق تتمثل في:²

- التأكد من صحة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات المالية للمؤسسة؛
- الحصول على رأي في محايد حول مطابقة القوائم المالية، وما هو مسجل في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- اكتشاف عمليات الأخطاء والغش الموجودة بالدفاتر؛
- تقليل فرص الأخطاء وعمليات الغش من خلال عملية التدقيق المستمرة، وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة؛
- مساعدة الإدارة في عملية وضع السياسات التي ستنتهجها واتخاذ القرارات المناسبة؛

¹ ناصر دادي عدون، تلاهوبري رابح، نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية، مجلة التحولات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد الرابع، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008، ص 60.

² يوسف محمد جربوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس كفاءة وتقييم الأداء، المجمع العربي لمحاسبين القانونيين، العدد 16، الأردن، 2003، ص 3.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

- مساعدة الجهات الحكومية في عملية تخطيط الاقتصاد الوطني.

الأهداف الحديثة للتدقيق:

شهدت عملية التدقيق نقلة نوعية من خلال الانتقال من مرحلة قيام المدقق بعملية التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة وما يوجد بها من أخطاء وغش وتزوير، إلى مرحلة أخرى يكون فيها المدقق مطالباً بالقيام بعملية فحص مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية وإبداء الرأي الفني المحايد حول مصداقية وصحة المعلومات المحاسبية المسجلة في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة محل التدقيق، ومنه فأهم أهداف التدقيق الحديثة تتمثل في:¹

- القيام بعملية مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة عملية تنفيذها ومدى تحقق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- القيام بعملية تقييم أعمال المؤسسة ومقارنتها مع الأهداف المسطرة والموضوعة مسبقاً؛
- تحقيق أقصى قدر من الكفاءة الإنتاجية، والاستغلال الأمثل للموارد في جميع نواحي نشاط المؤسسة، من خلال منع التبذير والإسراف؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع محل تواجد المؤسسة.

ثانياً: فروض التدقيق

تتمثل الفروض في أي مجال للمعرفة أنها نقطة البداية لأي شيء من أجل التوصل إلى النتائج التي تساهم في وضع الإطار العام للنظرية المتحركة في المجال المراد، ومنه فإن إيجاد فروض للتدقيق يعتبر عملية ضرورية من أجل حل جميع مشاكل التدقيق والتوصل إلى النتائج التي تساعدنا في إيجاد ووضع نظرية شاملة للتدقيق،² ومن هنا نتوصل إلى أن فروض التدقيق تتمثل في النقاط التالية:

❖ قابلية البيانات المالية للفحص:

عملية التدقيق قائمة على فرضية أن البيانات المالية قابلة للفحص، مما يستوجب عملية التأكد مما تحويه القوائم المالية من بيانات ومعلومات مالية ومحاسبية تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، ومن أجل قيام المدقق بمهمته يجب أن تتوفر له الحرية المطلقة في الاطلاع على البيانات المالية للمؤسسة محل التدقيق، أي أن الفرض مستنبط من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات بالمالية، وبالتالي يمكن القول أن هاته المعايير تتمثل في:³

- ✓ **الملاءمة:** وتعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها؛
- ✓ **القابلية للفحص:** يعني أنه إذا تم القيام بعملية الفحص لهاته المعلومات من قبل شخصين أو أكثر، فلا بد لهم من أن يتوصلوا إلى نفس النتائج التي يجب التوصل إليها؛
- ✓ **البعد عن التحيز:** يعني تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية؛
- ✓ **القابلية للقياس الكمي:** هاته الخاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

¹ إيداد رشيد القريشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً، مرجع سبق ذكره، ص 14.

² منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2002-2003، ص 30.

³ مسعودي عمر، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق -دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر-، أطروحة دكتوراه في علوم التدقيق، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2019/2018، ص 25.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

❖ عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق ومصلحة إدارة المؤسسة:

من الواضح وجود تبادل للمنفعة بين المدقق والإدارة، فالإدارة تعتمد في معظم قراراتها على المعلومات المالية التي قام المدقق بفحصها وإبداء رأيه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات المهمة التي تخدم مصالح المؤسسة، فالإدارة تستفيد بدرجة أكبر من المعلومات التي قام المدقق بفحصها إبداء رأيه حولها أكثر من المعلومات التي لم يتم تدقيقها، الأمر الذي يعني عدم وجود تعارض حتمي ولكن هذا لا يعني استحالاته أحيانا، مما يستوجب وجود تعاون بين إدارة المؤسسة والمدقق الخارجي من أجل المساعدة في تسريع عملية التدقيق.¹

❖ خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء:

هذه الفرضية تساعد المدقق في تحديد مجال التدقيق وتعميم توسيع اختياراته بالاعتناء على الأخطاء المادية فقط، فالمدقق غير مسؤول عن عدم اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ بها عند تقيده بمعايير التدقيق المتفق عليها، ولكن هذا لا ينفي مسؤوليته اكتشاف الأخطاء الواضحة التي لا تقع تحت مسؤوليته عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة.²

❖ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

يمكننا أن نقول أن الرقابة الداخلية هي عملية الاستغلال الأمثل والعقلاني للموارد المتاحة من أجل أن تحقق المؤسسة أقصى استفادة من هاته الموارد حتى تتمكن من تحقيق الأهداف المسطرة والموضوعة مسبقا، وهنا يبرز لنا دور المدقق من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية والتي اعتمد في تقييمه على جميع الإجراءات القانونية للتأكد من مدى صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، لأن الرقابة الداخلية تلعب دورا كبيرا وهاما في عملية تسيير أمور المؤسسة.³

❖ التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بحيث أن الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يعتبر مؤشرا حقيقيا للحكم على صدق المعلومات المالية وعن مدى تمثيل النتيجة للمركز المالي للمؤسسة.⁴

❖ العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

يمكن القول أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة ألا وهو فرض استمرار المشروع، والذي يدل على أن المدقق إذا استنتج أن الإدارة رشيدة وكذلك من خلال قيامه بعملية الفحص أن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة سليم، فإنه بطبيعة الحال يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل، أما إذا رأى غير ذلك أي لاحظ من خلاله قيامه بعمله أن ميول الإدارة نحو إلى التلاعبات أو أن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق ضعيف ولا يتماشى مع الوضع المالي للمؤسسة، وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلا.⁵

❖ مراقب الحسابات يزاو عمل كمدقق فقط:

هذا الفرض لا يمنع المدققين من استخدام معرفتهم في مجال المحاسبة لتقديم أنواع أخرى من الخدمات لعملائهم، وعليه فالمدقق لا ينظر للخدمات التي يقدمها لعملائه أثناء عملية التدقيق على أنها خدمات ذات أهمية ثانوية، وهذا الفرض على يعني

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمد ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 26.

² مسعودي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 26.

³ عبران عميروش، بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصال وانعكاساتها على أعمال التدقيق المالي - دراسة حالة شركة حمود بوعلام وحدة الجزائر العاصمة، أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محمد أولحاج البويرة، الجزائر، 2020، ص 12.

⁴ منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 30.

⁵ عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمد ناجي درويش، أصول المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 30.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

بالضرورة أنه لا يوجد تعارض بين المدقق والعميل يحول دون استقلالية المدقق أثناء قيامه بعملية التدقيق والتي مهمته الأساسية في المؤسسة المتعاقد معها.¹

❖ القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه الالتزام بها:

المكانة المهنية التي يتمتع بها المدقق المستقل تفرض عليه أن يكون ملتزما في مسلكه بطريق تتناسب مع هذه المكانة.²

الفرع الرابع: الأطراف المستفيدة من التدقيق:

الأطراف المستفيدة من التدقيق هم كل من له علاقة بالمؤسسة أي أصحاب المصالح المختلفة، والذين يعتمدون على تقرير المدقق اعتمادا كبيرا في عملية اتخاذ القرارات، وهذه الأطراف تتمثل في:³

- الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة: هو الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعته الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير إلى جانب اتخاذ قرارات مؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة؛

- حملة الأسهم: تمكن حملة الأسهم من مساءلة الإدارة والعاملين، وصولا إلى اتخاذ قرارات متعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي؛

- حملة السندات الحاليون والمحتملون: تمكن أهميتها من خلال حصولهم على المعلومات المالية والتي تساعد في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها؛

- الموظفين واتحادات العمال: تمكن الموظفين واتحادات العمال من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح؛

- الاقتصاديون ورجال البحث العلمي: تتمثل حاجة الاقتصاديين ورجال البحث العلمي في المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات؛

- العملاء والموردون والمنافسون: المعلومات المعتمدة من المدقق الخارجي تمكن العملاء والموردون والمنافسون من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات أو كمستهلك للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة؛

- الأجهزة الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على معلومات المؤسسات المعتمدة من المدقق المستقل في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب؛

- الدائنون والبنوك: تحديد مدى إمكانية منع القروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض وشروطه؛

- المستثمرون المحتملون: يحتاجون للمعلومات تساعد في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة وتحديد السعر المناسب للاستثمار بما يحقق لهم أكبر عائد ممكن.

الفرع الخامس: أنواع التدقيق

يمكن القول إن أنواع التدقيق تختلف بحسب اختلاف الجهة القائمة بالتدقيق أو درجة التدقيق أو حتى نوع التدقيق، وكذلك

نطاق عملية التدقيق، وعملية التدقيق تتم حسب الأهداف التي تسعى الجهة المسؤولة عن عملية التوصل إليها، وسنحاول أن نستعرض أهم أنواع التدقيق على النحو الآتي:

¹ لقلطي الأخضر، معايير المراجعة الدولية، ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر -دراسة تحليلية مقارنة-، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسنية بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2015/2014، ص 8.

² لقلطي لخضر، نفس المرجع السابق، ص 8.

³ عوفيات محمد العربي، استجابة محافظي الحسابات لتطبيق المعاينة الإحصائية بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2020-2021، ص 21.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

أولاً: من حيث نطاق عملية التدقيق:

أ- **التدقيق الكامل:** هذا النوع من التدقيق يخول للمدقق وضع إطار غير محدد للعمل الذي يقوم به، ولا يمكن للإدارة تحديد أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به، يعني في هاته الحالة أن المدقق يقوم باستخدام رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل، حيث أنه يقوم بعملية الفحص للقيود والسجلات والمستندات المحاسبية بقصد التوصل إلى إبداء رأي في محاييد حول صحة القوائم المالية.¹

ب- **التدقيق الجزئي:** في هذا النوع من التدقيق يمكن القول إن عمل المدقق يقتصر على بعض العمليات فقط، وهذا ما يجعل المدقق مسؤولاً في نطاق ما تم تحديده له من خلال الجهة التي قامت بتعيينه، وهذا ما يستوجب في مثل هاته الحالات وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق وأهداف التدقيق التي تسعى الجهة المعنية الوصول لها، بحيث يقوم المدقق بإبراز ذلك في تقرير حتى يحدد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي التقارير التي يقوم بإعدادها.²

ثانياً: من حيث درجة الالتزام:

أ- **التدقيق الإلزامي:** يقصد بهذا النوع من التدقيق وجود نص قانوني يلزم المؤسسة القيام بهذا النوع من التدقيق.³

ب- **التدقيق الاختياري:** هذا النوع من التدقيق يتم بإرادة أصحاب المؤسسة دون إلزام من القانون الذي يفرض عليهم تعيين محافظ حسابات، هذا النوع من التدقيق تقوم به المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص من أجل الوقوف على وضعية الهيكل المالي لمؤسساتهم، حيث أن التشريعات القانونية كانت لا تلزم هذا النوع من المؤسسات بتعيين محافظ حسابات بل تركت للاختيار للمؤسسات والشركات لكي تقوم بذلك بنفسها دون إلزام.⁴

ثالثاً: من حيث الوقت الذي تتم في عملية التدقيق:

أ - **التدقيق المستمر:** وفق هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق طوال السنة بعملية الفحص والمراجعة لعمليات المؤسسة وفق برنامج زمني متفق عليه، يتم من خلاله تقديم تقارير دورية يتم على أساسها كشف عمليات الغش والأخطاء، مما يساهم في عملية اتخاذ القرارات المناسبة، وهذا النوع من التدقيق يتلاءم مع المؤسسات الكبيرة.

ب - **التدقيق النهائي:** هذا النوع من التدقيق يتم مرة واحدة خلال السنة، عادة ما يكون في نهايتها. وهذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة.⁵

رابعاً: من حيث مدى الفحص

أ- **التدقيق الشامل:** يقصد به الفحص الشامل للبيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والسجلات والتأكد من صحة القوائم المالية، ووضعية الهيكل المالية للمؤسسة وإبداء رأي في محاييد حول ذلك.⁶

¹ أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1992، ص 17.

² أحمد نور، نفس المرجع السابق، ص 18.

³ حرشواو عبد اللطيف، تقييم الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر على ضوء معايير المراجعة المحلية والدولية -دراسة تطبيقية لعينة من المهنيين الجزائريين، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة غرداية، الجزائر، 2020-2021، ص 10.

⁴ محمد محمود دائل الهاشمي، مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات لتقييم قدرة المؤسسات على الاستمرارية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2013/2014، ص 21.

⁵ حرشواو عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص 10.

⁶ عبد الزقاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية للطباعة والنشر، الموصل-العراق، ط 1، 1999، ص 19.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

ب- التدقيق الاختباري: هذا النوع من التدقيق يتم على مدى اقتناع المدقق بدقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم من خلال أحد الأساليب الآتية:¹

- التقدير الشخصي للعينة (العينات الحكمية)؛
- استخدام علم الإحصاء (العينات الإحصائية).

خامسا: من حيث القائم بعملية التدقيق:

تنقسم عملية التدقيق من حيث الشخص المكلف القيام بها إلى نوعين أساسيين هما:²

أ- التدقيق الداخلي: هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة أو شخص على مستوى المؤسسة، فالتدقيق الداخلي عبارة عم عملية يتم القيام بها بصفة دائمة ومستمرة داخل المؤسسة كون القائم بها موظف في المؤسسة، والهدف الرئيسي من القيام بماته العملية بصفة دورية هو التأكد من سلامة وصحة حسابات المؤسسة، والمعلومات المصرح بها تعبر بصورة صادقة عن الهيكل المالي للمؤسسة.

ب- التدقيق الخارجي: هو عبارة عن عملية يقوم بها شخص من خارج المؤسسة، من أجل فحص البيانات والمعلومات المحاسبية التي تم تسجيلها ضمن السجلات المالية للمؤسسة، وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من مدى سلامته وفعالته، حتى يتمكن في الأخير من أجل إبداء رأي في محايد حول مدى صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية للمؤسسة والتي تم العديد من الأطراف الخارجيين كالمساهمين، المستثمرين الجدد، والبنوك، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى.

المطلب الثاني: واقع ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر.

نظرا للأهمية الكبيرة التي تلعبها مهنة التدقيق بالجزائر والتي قد ارتبطت ارتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي يقدمها ممارسو المهنة للعملاء ولكافة المستفيدين من خدماتهم وقد زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة من قبل العديد من الدول والجزائر كغيرها من دول العالم التي سعت وبذلت مجهودات كبيرة في سبيل تطوير هذه المهنة وذلك من اجل مواكبة ومسايرة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي.

الفرع الاول: لمحة تاريخية عن مهنة التدقيق بالجزائر.

بعد الاستقلال سعت الجزائر جاهدة إلى مواكبة التطورات في شتى المجالات، ومنها التدقيق حيث كانت الجزائر في هذا المجال تستعمل القوانين والتشريعات الفرنسية، ومن أجل الخروج من ظل الاستعمار، حاولت الجزائر سن قوانين خاصة بها مستمدة من معايير التدقيق الدولية، وقد مرت مهنة التدقيق في الجزائر بالعديد من المراحل يمكن تقسيمها على النحو التالي:

1. غداة الاستقلال:

بطبيعة الحال وكما هو متعارف عليه فقد خضعت مهنة التدقيق خلال الفترة الاستعمارية إلى القانون الفرنسي، وبعد الاستقلال مباشرة ومن أجل تجنب حالة الفراغ القانوني، قامت الجزائر بإصدار القانون الأساسي رقم 157/62 الذي يقضي

¹ بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الإداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات NCA-ROUIBA، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010، ص 15.

² محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010، ص 15.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء القوانين والتشريعات التي تمس السيادة الوطنية، وحتى عدد المهنيين خلال هاته الفترة كان قليلا جدا وكذلك لم تكن هناك هيئة مهنية قانونية تشرف على مهمة تنظيم وتسيير مهنة التدقيق في الجزائر.¹

2. الفترة من 1969 إلى غاية 1980:

كما تكلمنا سابقا فقد كانت مهنة التدقيق في الجزائر تخضع إلى التشريعات الفرنسية حتى سنة 1969، أين بدأت الجزائر في سن المراسيم والقوانين الخاصة بها لتنظيم مهنة التدقيق بعيدا عن ما كان يتم العمل به سابقا، حيث ولأول مرة خلال سنة 1970 ومن خلال قانون المالية تم طرح موضوع فحص الحسابات، وتم أسناد وزير المالية مسؤولية تعيين محافظي الحسابات على مستوى الشركات الوطنية والهيئات العمومية من أجل ضمان ودقة الحسابات والوضعية المالية للمؤسسات الوطنية والهيئات العمومية، وتم اعتبار على أساسها محافظ الحسابات موظف عام في الدولة الجزائرية.²

3. الفترة من 1980 إلى غاية 1988

في هاته الفترة تم إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وإعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات العمومية، حيث تزايدت المؤسسات العمومية بصورة واضحة، وهذا ما أدى إلى انشاء العديد من الهيئات لمراقبة المؤسسات والتي منها مجلس المحاسبة، الذي أسندت له مهمة رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من إعانات الدولة، حيث تم انشاء مجلس المحاسبة بمقتضى القانون رقم 05/80 المؤرخ في 01/03/1980، حيث نصت المادة رقم 05 منه على ما يلي: مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصادقتها.³

و ان هذا القانون الذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 107 / 79 من قانون المالية لسنة 1970 وضمنا المرسوم

173 / 70 المتعلق بمهام وواجبات مدقق الحسابات.

لقد تميزت هذه الوضعية بهاته الفترة بوجود مدقق الحسابات في المؤسسات العمومية، وكانت ذات أساس قانوني حيث اظهرت أن هذه المهمة تعيش حالة فراغ قانوني .

كما تجدر الإشارة إلى أن تطور مهنة التدقيق بالجزائر خلال هذه الفترة قد كان بطيئا، وذلك بسبب غياب الحاجة إليه في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01 / 88 المؤرخ في 12/01/1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث ان هذا القانون قد كرس على حتمية إعادة تنظيم كامل وشامل لمهنة التدقيق من اجل تجنب التناقضات التي من المحتمل عدم توافقها مع الإصلاحات الملتمزم بها من طرف السلطات العمومية آنذاك.

¹ خلايفية إيمان، دور التزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية-دراسة استقصائية-، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2019-2020، ص 16.

² واکر مریم، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2023، ص 19.

³ صالح حميداتو، بوقفة علاء، واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر، العدد 01، جوان 2011، ص

4. الفترة الممتدة من سنة 1988 إلى غاية سنة 2010

خلال هاته المرحلة قامت الدولة الجزائرية بإصدار عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، وذلك من خلال النصوص التشريعية الآتية:¹

القانون 91-08 المؤرخ في 07/04/1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .

ثم توالى بعد ذلك عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمهنة ولعل أهمها ما يلي:

المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وبضبط اختصاصه وقواعد عمله .

القرار المؤرخ في 07/11/1994 المتعلق بتحديد سلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن المهام العادية لهم والمحددة من طرف القانون .

المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996 تم من خلاله إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC).

المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30/11/1996 والمتضمن كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي .

المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01/12/1997 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20.

القرار المؤرخ في 28/03/1998 المتعلق بتحديد كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

المقرر المؤرخ في 24/03/1999 والذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد.

5. الفترة من 2010 إلى يومنا:

بعد صدور القانون 10-01 تم إصدار العديد من المراسيم التنفيذية تتعلق بعملية تنظيم مهنة التدقيق يمكن ذكرها في النقاط التالية:²

- المراسيم التنفيذية (11-11، 11-24، 11-25، 11-26-27-28، 11-29، 11-30، 11-31)، المؤرخة في 27 جانفي 2011؛
- المرسوم التنفيذي رقم 202-11 المؤرخ 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقرير محافظ الحسابات الصادر في الجريدة الرسمية رقم 30 بتاريخ 1 جوان 2011؛

¹ سليمة بن نعمة، أمين مخفي، 2017، واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر، مجلة مجاميع المعرفة رقم 05، عدد أكتوبر 2017، ص 156.

² عنون فؤاد، ضوفي حمزة، التدقيق الخارجي في الجزائر -دراسة تحليلية للقوانين المنظمة للمهنة- مجلة مالية ومحاسبة الشركات JFCA، المجلد 02، العدد 02، الجزائر، سنة 2023، ص 55.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 23 أفريل 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذلك العقوبات التي تقابلها؛
- المرسوم التنفيذي رقم 13-171 المؤرخ في 13 جانفي 2013 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 74-11 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 05 ماي 2013؛
- القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات الصادر بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30 أبريل 2014؛
- القرار المؤرخ في جوان 2013 الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30 أبريل 2014.

أما عن المقررات التي تتضمن مجموعات معايير التدقيق الجزائرية والتي تم إصدارها منذ سنة 2016 نستعرضها كالآتي:

- ✓ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية؛
- ✓ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية؛
- ✓ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية؛
- ✓ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفرع الثاني: ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر.

يمارس مهنة التدقيق الخارجي المستقل في الجزائر كل من محافظ الحسابات بشكل قانوني والخبير المحاسب بشكل قانونياً وتعاقدي، حيث يعتبر كل خبير محاسبي مؤهلاً تلقائياً لممارسة محافظة الحسابات، وقد تبنى المشرع الجزائري مدخلا يعتمد على الوظيفة في تعريفه للمدقق الخارجي المستقل بغض النظر عن تأهيلها الذي تم ضبطه قانونياً هو الآخر، وتجلى ذلك من تعريف القانون التجاري لمحافظ الحسابات بأنه "شخص لا يتدخل في التسيير تتمثل مهمته في التحقق من الدفاتر والأوراق المالية للشركة و مراقبة انتظام حساباتها وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسله إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها" (أمر رقم، 1975، 59-75 المادة)، 715 ما يتوافق مع التعريف الذي جاء به القانون، 2010 (01-10 المادة 22) الذي نص على أن محافظ الحسابات هو "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".¹

1- مفهوم محافظ الحسابات.

1- تعريف محافظ الحسابات: تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

- ✓ عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: «الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسله إلى المساهمين حول

¹ ريمة ضافري، 2022، العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في ظل التوجهات الدولية الحديثة للتدقيق الحكومي دراسة استشرافية لحالة الجزائر على ضوء التجارب الدولية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبة، ص 162.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".¹

✓ حسب المادة 11 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/07/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه «: كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".²

✓ تعرف المادة 27 من القانون رقم 91-08 محافظ الحسابات بأنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص أو تحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات الاموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات.³

ب- مهام محافظ الحسابات:

أولا مهام محافظ الحسابات حسب قانون المهنة 01-10: حيث تم تحديد مهام محافظ الحسابات في هذا القانون وحسب كل من المادة 23 و24 منه 10 حيث حددت فيه المهام الآتية:⁴

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي قدمه المسير نلل مساهمينا والشركاء أو حاملي الحصص؛

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين والمسير؛

يقدر شروط إبراما لاتفاقيات بين الشركة التي راقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة له أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائم ببناء لإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛

- في حالة الشركات القابضة والجمعية يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة المدججة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافضي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ثانيا مهام محافظ الحسابات حسب القانون التجاري: وقد حددت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري أيضا مهام محافظ الحسابات والتي تتمثل في:

- التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة؛

- التأكد من مدى صحة المعلومات المالية المقدمة في تقرير مجلس الإدارة إلى جمعية المساهمين؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1993، ص 184.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد 42.

³ قانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

⁴ بوحفص رواني، 2023، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مجلة دراسات اقتصادية المجلد: 23 العدد: 01 السنة: 2023 ص: 281-282

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

- المصادقة على حسابات الشركة والميزانية وانتظام الجرد؛.

ثالثا: مهام محافظ الحسابات حسب قانون النقد والقروض: تم تحديد مهام إضافية لمحافظ الحسابات حسب قانون النقد والقروض في البنوك (هذا ما نصت عليه المادة 101 من قانون النقد والقروض 11-03 حيث أنها تعتبر مهام إضافية للمواد 23 و24 من القانون 01-10 والمادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري ؛

رابعا: مهام محافظ الحسابات حسب قانون الجمعيات: حيث حددت مهام أخرى لمحافظ الحسابات في حالة تدقيق الإعانات الممنوحة من طرف الدولة للجمعيات وذلك ما نصت عليه المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 01-351 والصادر في 10 نوفمبر 2001؛

خامسا: تحديد مهام محافظ الحسابات حسب قانون المالية: فقد تم تحديد مهام كذلك لمحافظ الحسابات في حالة تدقيق الشركات ذات المسؤولية المحدودة وهذا ما نصت عليه المادة 4 في المرسوم التنفيذي رقم 06-354.

2-الخبير المحاسبي:

1-تعريف الخبير المحاسبي:

حسب نص المادة 18 من القانون رقم 10-01 فإنه يعد خبيرا محاسبا كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات ، ويقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بما عقد عمل¹.

ب-مهام الخبير المحاسبي:

للخبير المحاسبي نفس مهام محافظ الحسابات بالإضافة إلى بعض المهام التي لا يستطيع غيره القيام بها ويعتبر الخبير هو الوحيد المؤهل والمخول للقيام بماته المهام، والتي نذكرها على النحو الآتي:²

1. تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون؛
2. مسك وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة للمؤسسات والهيئات التي لا تربطه بما عقد عمل؛
3. الخبير هو المؤهل الوحيد للقيام بعملية التدقيق المالي المحاسبي للشركات؛
4. تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛
5. اعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهنته.

3-شركات الخبرة المحاسبية:

حيث ان القانون 10-01 قد نص على إمكانية ممارسة مهنة محافظ الحسابات على شكل شركة أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، حيث يتم تأهيلها كلها عندما يشكل أعضاؤها ثلثي الشركاء على الأقل، ويمتلكون ثلثي رأس المال على الأقل، وتدعى في هذه الحالة شركات محافظة الحسابات، وهذا لا يتم الا إذا توفرت

¹ المادة 18 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد 42، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

² سيلية حماش، ربيعة ناصري، تنظيم المهن المحاسبية في الجزائر في ظل القانون رقم 10-01، مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال، المجلد 07، العدد 04، الجزائر، 2022، ص

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

الشروط التالية 1¹:

- أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.
- أن يسجل الأعضاء بصفة فردية في جدول الغرفة الوطنية. يشترط في ثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول الجنسية الجزائرية، وحمل الشهادة الجامعية والصلة المباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.
- أن تهدف هذه الشركة لممارسة مهنة محافظ الحسابات. أن يسير هذه الشركة أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.
- أن يرتبط انحراط أي شريك جديد فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك، أو لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف.
- أن لا تكون هذه الشركة تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.
- أن لا تملك هذه الشركة مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية؛
- لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات السابقة إلا من المهنيين المسجلين في الجدول؛
- لا يمكن تعيين هذه الأجهزة في أكثر من شركة أو تجمع. في حال اتخذت مؤسسة عمومية اقتصادية شكلا من الأشكال القانونية المذكورة سابقا، يجب أن يكون المستخدمون المتدخلون والموقعون على العقود والوثائق التي لها حجية في نظر القانون، مسجلين في جدول الغرفة الوطنية؛
- لا يحق لمحافظ الحسابات أن ينفذ باسمه الخاص مهام أو عهدات كان قد كلف بها إجراء تسجيله في الجدول، حيث يجب أن توكل هذه المهام أو العهدات وجوبا إلى الشركات أو التجمعات؛
- يمنع محافظ الحسابات من استعمال اسم مستعار، وعليه مراعاة الأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم مهنته ، وكذا النظام الداخلي للغرفة الوطنية.

الفرع الثالث: الجانب القانوني لمزاولة مهنة التدقيق².

1- شروط ممارسة المهنة.

← أن يكون جزائري الجنسية؛

← أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الأتي:

- ✓ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- ✓ بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

¹إيمان عميرش، 2019، الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي دراسة مقارنة بين الجزائر وفرنسا، مجلة الجامعة الأسمرية : العلوم الشرعية والإنسانية المجلد (32) العدد الأول (يونيو 2019) ص: 451-452.

²عجيلة محمد، قنبح أحمد، متطلبات مهنة محافظ الحسابات في دعم وتطوير الإبداع المحاسبي -نظرة مستقبلية-، مجلة أبحاث كمية ونوعية في العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 1، العدد 01، 2019، ص 54-55.

- ◀ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ◀ ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنابة أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- ◀ أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- ◀ أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم والنصوص عليه في المادة 6. من القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010.

الفرع الرابع: حقوق وواجبات المدقق.

أ- حقوق المدقق:

تتمثل حقوق محافظ الحسابات فيما يلي:¹

- ✓ حق الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان، على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وكل الوثائق والكتابات التابعة للمؤسسة أو الهيئة التي يقوم بتدقيق حساباتها؛
- ✓ حق الطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للمؤسسة أو الهيئة، كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها ضرورية؛
- ✓ حق الحصول في مقر المؤسسة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى مساهمة معها؛
- ✓ حق حضور الجمعيات العامة، كلما اقتضت الضرورة ذلك؛
- ✓ الحق في الحصول على أتعابه نظير عمله المقدم، على ألا يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته؛
- ✓ الحق في الاستقالة دون أن يتخلص من التزاماته القانونية مع ضرورة تقديم اشعار مسبق مدته ثلاث أشهر، ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة؛
- ✓ حق مناقشة قرار عزله أمام الجمعية العمومية.

ب- واجبات المدقق

حيث حددت لكل من محافظ الحسابات والخبير المحاسبي (ممارسي مهنة التدقيق) عدة واجبات تنحصر في المهام المسندة إليه وتخص فحص قيم وثائق الشركة أو الهيئة المراقبة ومطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير وتمثل أهمها فيما يلي:²

1. يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

¹ بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة جيلالي يابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2021/2020، ص 72.

² لياس فلاب ديبج، آفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل الإصدارات الحديثة - دراسة حالة تدقيق حسابات مؤسسة اقتصادية في الجزائر -، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 8، العدد 02، جامعة أم البواقي، الجزائر، جوان 2021، ص 960.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

2. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
3. يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة، يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛
4. يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدججة بصورتها الصحيحة على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافضي الحسابات للفرع أو الكيانات التابعة لها؛
5. كتم السر المهني تحت طائلة قانون العقوبات إلا في الحالات المنصوص عليها في القانون لا سيما بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، بناء إرادة موكله، أو استدعائه للشهادة أمام لجنة الانضباط؛
6. إعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو رفض المصادقة المبرر، أو تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة والمدججة أو تقارير خاصة أخرى حسب المهام المطلوبة منه.

الفرع الخامس: مسؤوليات المدقق

يعد تعيين محافظ الحسابات وبدأه في ممارسة مهمته، يتوجب عليه تأدية مهمته بشكل لائق بما تفرضه التشريعات، فعليه المصادقة على شرعية ومصادقية الحسابات وتقديم تقرير عن ذلك، كما يترتب عليه مجموعة من المسؤوليات التي يجب عليه تحملها، والتي نذكرها كالآتي:

أولاً: المسؤولية التأديبية

حسب ما نصت عليه المادة 63 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته، ويمكن أن تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن أن يتعرض لها وفق الترتيب التصاعدي كالآتي:¹

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛
- الشطب من الجدول.

ثانياً: المسؤولية الجزائية:

ما يميز المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات عن المسؤولية المدنية هو أن هذه الأخيرة تنشأ بسبب إهمال أو خطأ غير مقصود منه، وعليه سيطالب بتعويض المتضررين بسبب خطئه فقط، أما المسؤولية الجنائية فتنشأ بسبب ارتكابه أو مشاركته في جريمة معينة أو التستر عليها بشكل مقصود، وفي هذه الحالة لن يطالب بالتعويض لشخص معين، فالمتضرر هو المجتمع برمته لذا سيعاقب وفق القوانين ذات العلاقة، ولقد أورد المشرع في المادة رقم 62 من القانون 10-01 أن مدقق الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية عن

¹ عبد القادر قادري، مهنة محافظ الحسابات في ضوء الإصلاح المحاسبي في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 03، الجزائر، 2020، ص 302.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

كل تقصير في التزاماته القانونية، كما حدد عدة أسباب ووقائع منشأة لها وحدد عقوبة كل واحدة منها من خلال نفس القانون أو بالقانون التجاري وقانون العقوبات، وهي كالآتي:¹

- ✓ انتحال صفة مدقق حسابات؛
- ✓ عدم احترام مواعيد التعيين؛
- ✓ إفشاء السر المهني حول معلومات الشركة؛
- ✓ عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية؛
- ✓ إعطاء معلومات كاذبة بتقرير التدقيق وغيرها.

ثالثا: المسؤولية المدنية

المسؤولية المدنية هي التزام مدقق الحسابات بعد رفع دعوة قضائية ضده بتعويض الضرر المادي والمعنوي الناجم عن كل خطأ أو إهمال في أداء واجباته المهنية وعدم بذله العناية المهنية اللازمة. ولكي يكون مسؤولا يجب توفر أركان المسؤولية وهي:²

- ✓ أن يكون هناك خطأ أو إهمال وتقصير من طرف مدقق الحسابات أو من طرف مساعديه؛
- ✓ أن يحدث ضرر لموكله أو لمستخدمي القوائم المالية (الطرف الثالث)؛
- ✓ وجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر، بحيث يقع الضرر كنتيجة مباشرة لخطأ مدقق الحسابات.

توفر هذه الأركان لا يعني دائما وجود مسؤولية مدنية، فالمشرع بالمادة رقم 59 من القانون 10-01 أكد أن مدقق الحسابات يوفر الوسائل دون النتائج، فإن اتبع المعايير والإجراءات المهنية اللازمة ولم يكتشف خطأ أو غش بالقوائم المالية فلن يكون مسؤولا كونه مطالب بتقديم رأي معقول وليس جازم. وإن كان مدانا فسيتمحمل المسؤولية باتجاه كل الأطراف ذات العلاقة بخدماته؛ باتجاه الشركة التي يدققها وباتجاه الجهة التي عينته كوكيل عنها، بالإضافة لتضامنه مع كل طرف تضرر بسبب خطئه، ولتقليل تداعيات المسؤولية المدنية على مدقق الحسابات ألزمه المشرع باكتتاب عقد تأمين لتغطية تعويض الضرر في حالة وقوعه.

الفرع السادس: طرق التعيين وحالات التنافي والموانع في ظل القانون 10-01:

أولا: كيفية التعيين

- من أجل أن يكون تعيين محافظ الحسابات سليما يجب مراعاة أحكام القانون 10/01 و وفق المواد 26 27 28، 29، 30، التي تنص على مايلي:³
- تعيين الجمعية العامة أو الجهاز لمكلف بالمداورات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية.
- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.
- لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.
- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة لمراقبة خلال (2) سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات

¹ محمد سيد، مسار مزاوله مهنة محافظ الحسابات بالجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 02، العدد 15، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2016، ص 86.

² محمد سيد، نفس المرجع السابق، ص: 85-86.

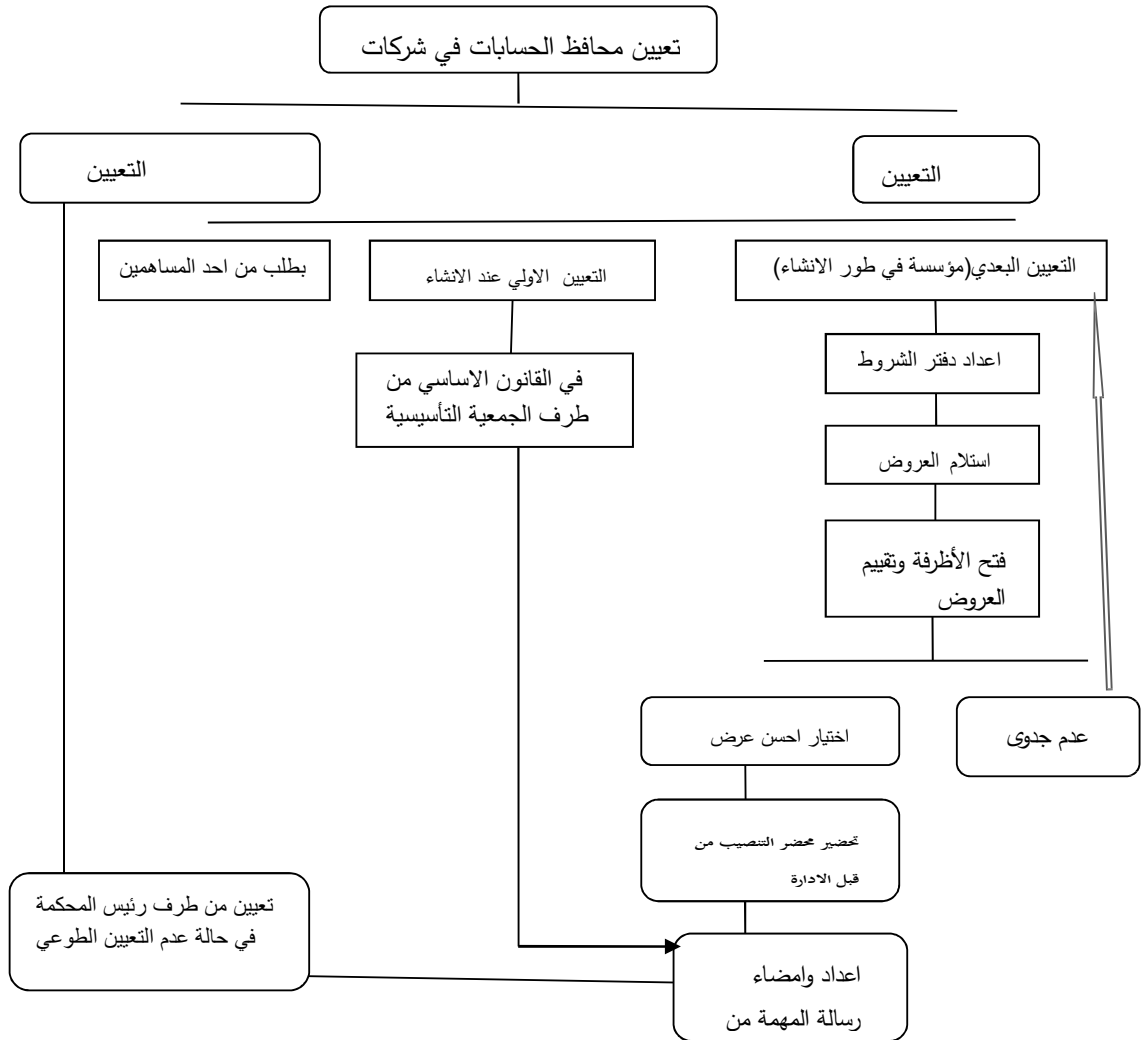
³ المواد 27 28، 29، 30، من القانون 10-01 المنظم لمهن محافضي الحسابات، الخبراء المحاسبين، المحاسبين المعتمدين، ص: 7-8.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات. - عندما تعين شركة أو هيئة شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها.

أما وفق القانون التجاري ورد كيفية تعين محافظ الحسابات في الماد 715 "مكرر" يعين مندوبو الحسابات لثلاث سنوات مالية، وتنتهي مهامهم بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة. يبقى مندوب الحسابات المعين من طرف الجمعية بدل مندوب آخر ، يمارس وظيفته حتى إنتهاء مهمة المندوب الذي أستخلفه، وإذا غفلت الجمعية تعيين مندوب للحسابات يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين مندوب الحسابات ، ويبلغ قانون بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين مندوب أو مندوبي الحسابات¹. عند انتهاء عهدة محافظ الحسابات يقترح على الجمعية العامة عدم تجديد عضويته، وفق أحكام المادة 715 مكرر 5 من القانون التجاري.

الشكل رقم(1-1):مراحل تعيين محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري



المصدر: بن يحي على ولعمور رميلة ، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية لتدقيق، مجلة الواحات للبحوث والدراسات ، المجلد 13 العدد 1/2020 ، ص 115.

¹ المادة 715 مكرر 5 من القانون التجاري.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

ثانيا: طرق التعيين:

حيث: تتعدد طرق تعيين المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) من مؤسسة اقتصادية لأخرى، حيث يمكننا ان نميز اهم طرق التعيين والمتمثلة فيما يلي:¹

1-التعيين من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات: يتم تعيين محافظ الحسابات في هذه الحالة في إطار الشروط التالية:

✓ تُعَيِّن الجمعية العامة التأسيسية مندوب أو مندوبو الحسابات الأولون في القانون الأساسي، ويجب إثبات قبول التعيين في محضر الجلسة؛

✓ يعين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، بعد الموافقة الكتابية، وعلى أساس دفتر الشروط وذلك خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات .

✓ دفتر الشروط: فصل المرسوم التنفيذي 11-32 مضمون دفتر الشروط الواجب إعداد هـ من أجل تعيين محافظ أو محافظي الحسابات

✓ رسالة قبول العهدة: يرسل محافظ الحسابات رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية "08" أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه .

2 - التعيين من طرف رئيس المحكمة (التعيين الاضطراري): إذا لم يتم تعيين محافظ الحسابات أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بأمر من رئيس المحكمة بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، ويمكن تقديم هذا الطلب من طرف كل معني في الشركات التي تلجأ علينا للدخار وذلك عن طريق السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها .

3 -التعيين من طرف أحد المساهمين: يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين محافظ الحسابات ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين .وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين محافظ أو محافظي الحسابات .

ثالثا: حالات التنافي

طبقا لما جاء به القانون 10-01 يعتبر متنافيا مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات وفق الحالات التالية:²

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

¹ ابن يحيى علي، لعمور رميلة، 2020، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، مجلّة الواحات للبحوث و الدراسات المجلد 13 العدد1، ص: 106 .
² علي بن يحيى، رميلة لعمور، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 01، الجزائر، 2020، ص 108، مرجع سبق ذكره.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

✓ يتعين على محافظ الحسابات المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي، إبلاغ التنظيم المنتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده، ويتم تعيين مهني ليخلفه ويتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته وفقا لما نصت عليه المادة 76 من القانون 10-01.

لا تتنافى مع مهنة محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول وما نصت عليه المادتين 46 و 52 من القانون 10-01.

ثانيا: حالات الموانع

طبقا لما جاء به القانون 10-01 يمنع محافظ الحسابات من ممارسة مهنة محافظ الحسابات وفق الحالات التالية:¹

- ✓ القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإناطة عن المسيرين؛
- ✓ قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبيلة على أعمال التسيير؛
- ✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- ✓ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده؛
- ✓ القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصه القانوني؛
- ✓ البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور؛

✓ يمنع من إنشاء السر المهني إلا في الحالات التالية: بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، أو اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، أو كذلك بناء على إرادة موكلهم، أو في حالة استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة.

المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق بالجزائر.

الفرع الأول: الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر (بعد الإصلاحات):

يسهر على تنظيم مهنة المحاسبة و التدقيق في الجزائر عدة هيئات لكل واحدة صلاحيات و مهام موكلة لها حددت بنص القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، وذلك تحت وصاية وزارة المالية، لذا قد قام المشرع الجزائري بإنشاء وتشكيل العديد من الهيئات لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، ولهدف الرفع من مستوى أداء مهنة التدقيق المحاسبي التي كانت تمارس تحت اسم "مهنة محافظ الحسابات" أو "مهنة الخبير المحاسبي"، حيث انه قد كان فيكل مرحلة وأخرى يتم تكوين هيئات تشرف وتراقب عمل وأداء ممارسي هذه المهنة، إلى غاية التشكيلة الحديثة التي كانت بعد الإصلاحات، ويمكننا حصر تلك الهيئات فيما يلي:

1. المجلس الوطني للمحاسبة: وقد كان إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة قبل الإصلاحات التي اتخذتها الجزائر مع صدور المرسوم التنفيذي 96-318 في سنة 1996 وذلك تحت سلطة الوزير المكلف المالية،¹ حيث حدد هذا المرسوم كلا من مهام وصلاحيات

¹ بوحفص رواني، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 23، العدد 01، الجزائر، 2023، ص 283.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

المجلس، تشكيلته وكل الأحكام التي تسيره، وقد كان عمل هذا المجلس بعيدا كل البعد على تنظيم والإشراف على مهنة التدقيق المحاسبي، "ولكن بعد الإصلاحات التي شهدتها مهنتي المحاسبة والتدقيق خاصة بعد صدور القانون 10-10م تم سن مرسوم تنفيذي 11-24 في سنة 2011 والذي ألقى بدوره المرسوم التنفيذي السابق، 96-318 حيث أن هذا المرسوم قد أعاد تشكيلته المجلس، تنظيمه وسير عمله¹، حيث ينشأ المجلس الوطني للمحاسبة CNC تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي و تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

ويضم المجلس ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، أما تحديد باقي تشكيلته أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره تتم عن طريق التنظيم.

1.1 اللجان التابعة للمجلس: وتنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجان متساوية الأعضاء تحدد تشكيلتهم و صلاحياتهم من قبل التنظيم، هذه اللجان هي:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية،
- لجنة الاعتماد،
- لجنة التكوين،
- لجنة الانضباط والتحكيم،
- لجنة مراقبة النوعية.

وقد تم تكوين لجان تتولى عملها بكل عناية لتسهيل مهام المجلس الوطني للمحاسبة، حيث انه تم إنشاء خمس لجان متساوية الأعضاء تابعة للمجلس، وتمثل هذه اللجان في: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية، حيث ان كل لجنة تتولى مجموعة من المهام التي حُددت بموجب المواد 18، 19، 20، 21، 22 من المرسوم التنفيذي 11-24 وهي كما يلي:²

1.1.1 لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية: تتولى المهام الآتية³:

- 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 والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها

¹ لجلولي نورالهدى، 2016/2017، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-جامعة فرحات عباس- سطيف -1 كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ص: 125.

² المرسوم التنفيذي، 11-24 مرجع سابق، المادة: 18-22 ص: 6، 7. المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011م، المتعلق بتحديد تشكيلته المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد: 07.

³ لجلولي نورالهدى، 2016/2017، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-جامعة فرحات عباس- سطيف -1 كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ص: 127-128 مرجع سبق ذكره.

بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

2.1.1 لجنة الاعتماد: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:

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

3.1.1 لجنة التكوين: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التبرصات المهنية؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتبرصات؛
- توجيه المترشحين إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة؛
- تسليم شهادات نهاية التبرص؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعاون مع هيئات 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.

4.1.1 لجنة الانضباط والتحكيم: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:

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

تحضير مشاريع الأراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛

- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

5.1.1 لجنة مراقبة النوعية: تتولى هذه اللجنة المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الأراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان جودة المراجعة الموكلة للمهنيين؛
- إعداد معايير تتضمن كفاءات 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؛

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

● تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

2.1 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

وُضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، والذي بدوره يترأس المجلس هو أو ممثله، يتشكل المجلس من مجموعة من ممثلين وزاريين معينين تتوفر لديهم على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي، كما أن المجلس يتشكل من رئيس المفتشية العامة وبعض المديرين والممثلين لمديريات ومجالس معينة، إضافة إلى 3 أعضاء منتخبين من المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، و 3 أعضاء منتخبين من المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و 3 أعضاء منتخبين من المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وأشخاص آخرين يتم اختيارهم لكفاءاتهم المحاسبية والمالية، كما أن للمجلس إمكانية الاستعانة بأي شخص لا سيما في المجال المحاسبي أو المالي أو الاقتصادي أو القانوني بحكم مؤهلاته، مع العلم أنه مدة تعيين أعضاء المجلس هي 6 سنوات مع تجديد تشكيلة المجلس بالثلث كل سنتين¹.

حيث ان يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من 25 عضوا، موزعين كالآتي²:

■ مجموعة من الإطارات الوزارية معينين لتمثيل وزاراتهم تتوفر لديهم على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي (الوزير المكلف بالطاقة، الوزير المكلف بالإحصاء، الوزير المكلف بالتربية الوطنية، الوزير المكلف بالتجارة، الوزير المكلف بالتعليم العالي، المكلف بالتكوين المهني، الوزير المكلف بالصناعة)،
■ رئيس المفتشية العامة للمالية؛

■ بعض المديرين والممثلين لمديريات ومجالس معينة (لمدير العام للضرائب؛ المدير المكلف بالتقييم محاسبي 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 أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛

- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجال المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

كما أن للمجلس إمكانية الاستعانة بأي شخص لا سيما في المجال المحاسبي أو المالي أو الاقتصادي أو القانوني بحكم مؤهلاتهم، ويتم تعيين أعضاء المجلس بناء على قرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ست (06) سنوات، على أن يتم تجديد تشكيلة المجلس بالثلث كل سنتين.

3.1 مهام وصلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة:

حدد القانون 10-01 الإطار العام للمهام الموكلة للمجلس الوطني للمحاسبة في منح الإعتمادات، وضع معايير للمحاسبة وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ثم جاء المرسوم التنفيذي 11-24 ليفصل هذه المهام، وذلك من خلال توليه مهام الإعتماد والتقييم المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، حيث ان الهدف من إعادة تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة هو إعطائه دور معتبر من

¹ المرسوم التنفيذي 24-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011م، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد: 07 المواد: 4، 5، 3 و 4، 2011،

² المواد: 3، 4، 2، 3، 4، 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية

الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد: 07، ص: 4-5.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

خلال توليه مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، والتي وضعها المشرع في المواد 10، 11، 12 من المرسوم التنفيذي 11-24 كما يلي¹:

■ مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يخص الاعتماد:

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

■ مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يخص التقييس المحاسبي:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالحاسبة وتدريبها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالحاسبة 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 المنهاج والنظم والأدوات المتعلقة بالحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والمؤتمرات التي تدخل في إطار صلاحياته.

■ مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يخص 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 تهيئة 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.
- ✓ تنظيم وتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة:

لكي يقوم المجلس بتنفيذ المهام الموكلة إليه، فإن أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة يتوزعون على مجموعة من اللجان التي تشكل هذا المجلس،

¹ المرسوم التنفيذي 24-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011م، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعده، العدد: 07 المادة 10، 11 و12، ص: 5، 6.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

وذلك في إطار التنظيم الداخلي له، حيث ان كل لجنة تتخصص في مجال معين، وتتولى كل لجنة مجموعة من المهام التي حددت بموجب المواد 18، 19، 20، 21، 22 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24.

2. المصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

يعد المصنف الوطني للخبراء المحاسبين من بين الهيئات المستحدثة بموجب القانون 10-01 سالف الذكر، والمشرفة على مهنة التدقيق خاصة منها التعاقدية منه، حيث جاء في نصه¹: ينشأ مصنف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظة الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منهم بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد، حسب الشروط التي يحددها القانون¹.

1.2 تشكيلة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين: حيث ان المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم (11-25 المؤرخ في جانفي 2011 تضمنت تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وذلك بعد حل المنظمة الوطنية التي كانت تشرف على المهن الثلاث إلى ثلاث هيئات كل واحدة منها تشرف على مهنة، ولقد حدد المرسوم 11-25 تشكيلة، صلاحيات وقواعد سير المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

حيث "تتمثل في تسعة أعضاء منتخبين من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، حيث يعتبر صاحب أكبر عدد من الأصوات هو الرئيس يليه الأمين العام ثم أمين الخزانة، بينما يوزع الست الأعضاء الباقون حسب الأصوات المتحصل عليها ويعين ثلاثة أعضاء من بين الأعضاء التسعة في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المكلف بالمالية باقتراح من رئيس المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين".

وتتكون هذه التشكيلة من:

- ممثل من الوزير المكلف بالمالية؛

- تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، يتم إنتخابهم لعهددة تدوم 3 سنوات قابلة للتجديد، ولا يمكن لأي عضو ترشيحه بعد نهاية العهددة الثانية إلى بعد إنقضاء 3 سنوات.

و من بين أعضاء المصنف المنتخبين، يتم تعيين ثلاثة (3) منهم بناء على قرار من الوزير المكلف بالمالية كأعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك بإقتراح من رئيس المجلس الوطني للمصنف، وعليه، حتى يكتسب العضو حق التصويت في الجمعية العامة، وجب توفر شرطان رئيسيان، هما:

- أن يكون العضو متحصلا على الإعتماد لمزاولة المهنة حسب التنظيم المعمول به؛

- أن يكون العضو مسجلا في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

2.2 مهام وصلاحيات المصنف الوطني للخبراء المحاسبين: حيث تنص المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم (11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 على مهام التي يتكلف القيام بها المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وتتمثل مهامه وصلاحياته فيما يلي²:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة

¹ المادة 04 من القانون 01-10 لمنظم للمهن، ص: 6.

² المادة، 04، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره،

ومشروع ميزانية السنة الموالية؛

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات كذا لدى الغير؛
- تمثيل المصنف الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

3. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تعد الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أحد الهيئات المستحدثة والمشرفة على مهنة التدقيق، وتعتبر هذه الأخيرة أهم مهنة تمثل التدقيق الخارجي في الجزائر، وخاصة منها التدقيق القانوني (محافظ الحسابات)، وقد تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب أحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 سالف الذكر والتي تنص على أنه تنشأ غرفة وطنية لمحافظي الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون، وقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-26 تشكيله، صلاحيات وقواعد سير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

1.3 تشكيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: وقد تشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي (11-26) المؤرخ في 27 جانفي 2011، والذي تضمن الباب الأول، تشكيل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المكونة من تسعة أعضاء منتخبين عن طرق الاقتراع السري، حيث يصنف هؤلاء الأعضاء التسعة حسب عدد الأصوات، حيث يعين صاحب أعلى عدد من الأصوات رئيساً للغرفة يليه الأمين العام ثم أمين الخزينة ويوزع الست الأعضاء الباقون حسب الأصوات المتحصل عليها، ويعين ثلاثة أعضاء من بين الأعضاء التسعة في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المكلف بالمالية، باقتراح من رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات¹ وتتكون هذه التشكيلة من²:

-ممثل من الوزير المكلف بالمالية؛

-تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يتم إنتخابهم لعهددة تدوم ثلاثة (3) سنوات قابلة للتجديد، ولا يمكن لأي عضو ترشيحه بعد نهاية العهددة الثانية إلى بعد إنقضاء ثلاثة 3 سنوات.

ومن بين أعضاء الغرفة الوطنية المنتخبين، يتم تعيين ثلاثة (3) منهم بناء على قرار من وزير المكلف بالمالية كأعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك بإقتراح من رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

-وعليه، حتى يكتسب العضو حق التصويت في الجمعية العامة، وجب توفر شرطان رئيسيان، هما:

-أن يكون العضو متحصلاً على الإعتماد لمزاولة المهنة حسب التنظيم المعمول به؛

¹حرشاو عبداللطيف، 2022/2021، تقييم الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر على ضوء معايير المراجعة المحلية والدولية- دراسة تطبيقية لعينة من المهنيين الجزائريين - كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة غرداية، ص: 41.

²المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد 07، ص: 11.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

- أن يكون العضو مسجلا في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

2.3 مهام وصلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: حيث نصت المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي (11-26) المؤرخ في 27 جانفي 2011 على ان يكلف المجلس للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بمجموعة من المهام والصلاحيات، وتتمثل مهامها وصلاحياتها فيما يلي¹:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛

- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛

- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛

- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات كذا لدى الغير؛

- تمثيل المصنف الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة؛

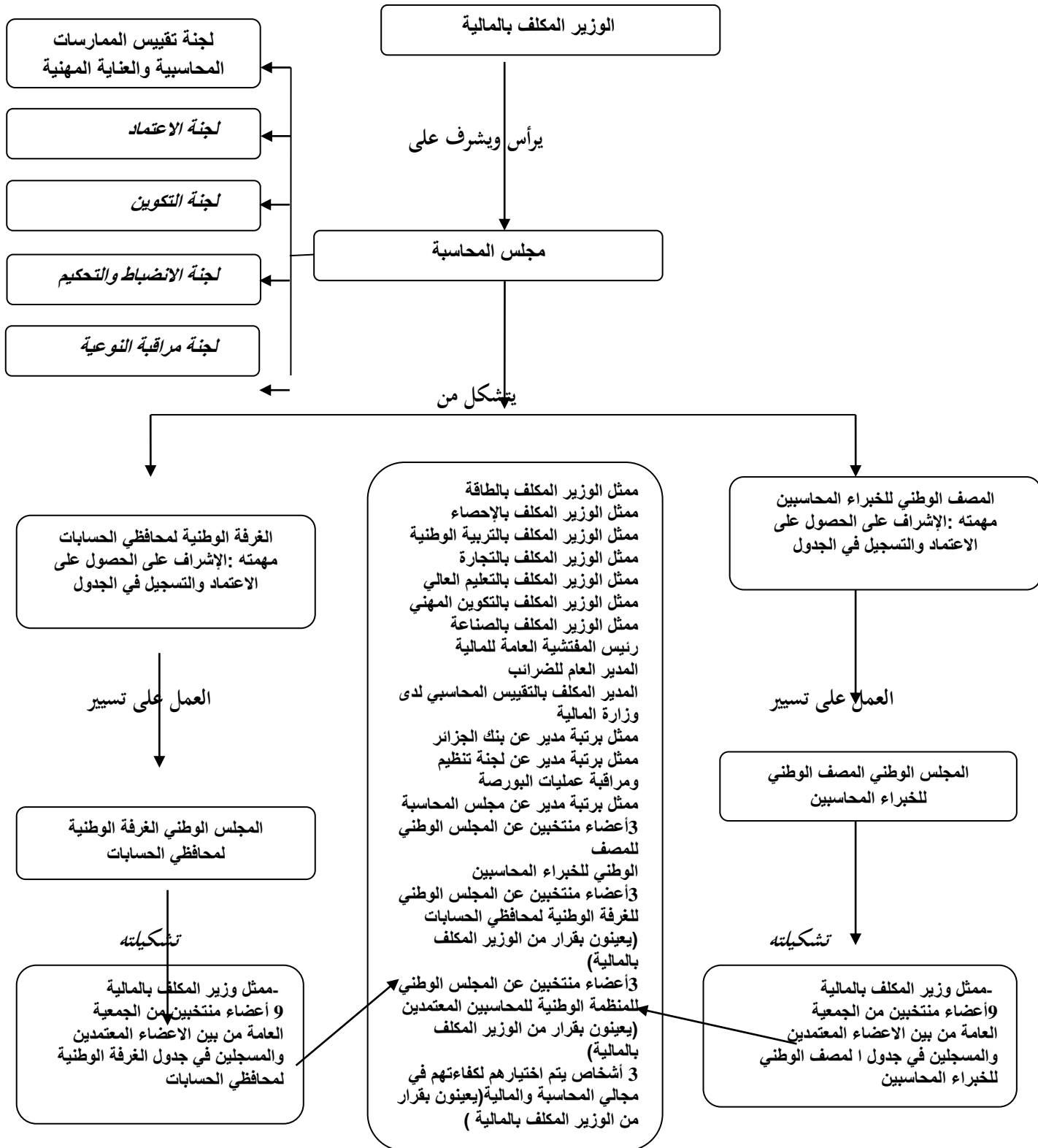
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

¹ المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، والمؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد 07، ص: 7-8. مرجع سبق ذكره.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

ويمكننا توضيح شكل الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق بالجزائر بالشكل الموالي:

الشكل رقم (1-2): الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر والعلاقة بينها



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القوانين والتشريعات الجزائرية

نظرا لزيادة الحاجة إلى تقليل التفاوت في الممارسات المهنية بين المدققين عبر مختلف دول العالم، وذلك بعد حصول تغيرات مست البيئة الاقتصادية وتوسع الشركات متعددة الجنسيات وانتشارها، الأمر الذي جعل من عملية إصدار معايير دولية للتدقيق أمرا ضروريا ومهما.

المطلب الأول: مدخل لمعايير التدقيق

الفرع الأول: تعريف معايير التدقيق الدولية

عرفها الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بأنها: "مجموعة الصفات الشخصية التي يجب أن تتوفر في المدقق وكذلك الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي".¹

عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بأنها: "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية، والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير مع مصداقية البيانات".²

كما تعرف معايير التدقيق على أنها: "إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية التي لا تتعارض مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم أي دولة من إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها".³

أما هاورد ستيتلر فقد عرفها بأنها: "تعد معايير التدقيق التي ستطبق في تطبيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات".⁴

ومن التعريفات السابقة يمكننا القول بأن معايير التدقيق هي: «معايير تستخدم في جميع المؤسسات والمنشآت، حيث أنها تعبر عن المعايير المحاسبية التي يجب الالتزام بها في تأدية مهنة المحاسبة، وتوضع هذه المعايير لتوفير مستوى مناسب من الأداء الوظيفي والمهني يساهم في ضبط العمل "او بانها" عبارة عن مجموعة القواعد والإرشادات الصادرة من قبل المنظمات المهنية الدولية والتي يستند إليها المدقق في القيام بعمله حتى يتمكن من إبداء رأيه حول مصداقية وشرعية البيانات المالية والتقارير والخدمات ذات العلاقة.

¹ بوقابة زينب، متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، ملتقى وطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة بومرداس، الجزائر، يومي 12/11 أبريل 2018، ص5.

² محمد فصل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر، الطبعة 1، الأردن، 2000، ص 85.

³ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية السات التطبيق وفق المعايير التدقيق المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 172.

⁴ فؤاد عنون، زينب حجاج، تبني المعايير الدولية للتدقيق التجريبية الجزائرية نموذجا من خلال دراسة مقارنة للمعايير الجزائرية للتدقيق وما يقابلها من المعايير الدولية، ملتقى وطني حول التوجهات الحديثة لمهنة المحاسبة والتدقيق في ظل المعايير الدولية، جامعة عين تموشنت، ص 3.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

الفرع الثاني: أهمية معايير التدقيق الدولية

لقد تطورت مهنة التدقيق بصفة عامة وظهرت هيئات ومنظمات تحتم بهذه المهنة مما زاد أهمية المحافظة على المعايير وتطورها من جميع النواحي، فأهمية معايير التدقيق الدولية تبرز في النقاط التالية:¹

- ✓ أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات عملية التدقيق للجهات المختلفة المستفيدة منها؛
- ✓ توفر للمدقق أساسا موضوعيا للتقويم الذاتي في ضوء إطار المسؤولية المهنية؛
- ✓ تحديد المؤهلات الواجب توفيرها في المدقق شخصيا؛
- ✓ تمكن كل من يزاول مهنة التدقيق من تقييم الأعمال التي قام بها؛
- ✓ تمثل إطارا للعمل لضبط عمل المهنيين وتوجيههم بشكل أمثل؛
- ✓ تضيق فجوة التوقعات من خلال جعل إجراءات التدقيق متوقعة؛
- ✓ تساعد في تحسين الأداء والارتقاء والحكم عليه؛
- ✓ قابلة للتطبيق على كافة القوائم وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة النشاط؛
- ✓ تساعد في تلبية رغبات المجتمع فيما يتعلق بالتوقعات عن دور مؤسسات المدقق؛
- ✓ العمل على مراقبة القوائم بأكبر قدر ممكن من التنافس والفهم الموحد والمشارك.

الفرع الثالث: أهداف معايير التدقيق الدولية

إن إصدار معايير التدقيق يحقق بعض الأهداف والمزايا للعديد من الأطراف سواء ممارسي المهنة أو مستخدمي القوائم المالية أو الشركات المتعددة الجنسيات أو حتى الدول النامية التي لم تصدر معايير التدقيق بعد، أو تلك الدول التي تسعى لتطوير معاييرها المحلية المطبقة في ممارسة المهنة لديها، وذلك بهدف رفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني لممارسة المهنة إلى المستوى الدولي وتتلخص أهم هذه الأهداف في الأتي:²

- التحول إلى أسواق المال " البورصات " العالمية والعربية، وقد سمح بتطبيق المعايير الدولية للشركات الأوروبية مثلا: بالاستفادة من أسواق المال الأمريكية نيويورك، وكذلك بدأت بوادر تداول بيني في أسواق المال للشركات المساهمة في دول الخليج نظرا لكونها تعتمد على معايير المحاسبة والتدقيق الدولية لإعداد تقاريرها الدولية؛
- تحسب جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات؛
- إن تأسيس معايير محاسبة دولية تلقي قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق العربية وحتى الدولية؛
- توفير معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية، ازدياد الاستثمارات المالية والإنتاجية دوليا وعربيا؛

¹ حامد الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، ط1، الإدارة العامة للبحوث، المملكة العربية السعودية، 1994، ص 35.

² شهدان عادل الغرابوي، الشركات المساهمة في إطار الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2020، ص125.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

- بدأت دوائر ضريبة الدخل في الكثير من الدول العربية "الأردن مثلا" تشترط تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تقديم أقرارها الضريبي.

الفرع الرابع: الهيئات الدولية المشرفة على مهنة التدقيق ومعايير التدقيق

أولاً: التعريف بالاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين عام 1977م نتيجة لاتفاقية وقعت من قبل 63 منظمة محاسبية تمثل 49 دولة ويعد منظمة ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم ويعمل مع أعضائه لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة، ويمثل أعضاء ومنتسبو الاتحاد الدولي للمحاسبين وأغلبهم هيئات محاسبية مهنية وطنية محاسبون يعملون في مزاولة المهنة وفي القطاع العام وفي مجالات الصناعة والتجارة والمجالات الحكومية، يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC من خلال مجالسه المستقلة المختصة بوضع وتطوير معايير دولية في مجالات سلوك وآداب المهنة والمراجعة والتأكدات والتعليم والمعايير المحاسبية للقطاع العام، كما أنه يصدر وثائق إرشادية لدعم المحاسبين المهنيين والموظفين العاملين بالمكاتب الصغيرة والمتوسطة والمحاسبين العاملين في القطاعات التجارية، والدول النامية، وتتكون عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين أكثر من 170 منظمة محاسبية مهنية في 130 دولة ويمثل مجموع الأعضاء أكثر من 3 ملايين محاسب محترف في جميع أنحاء العالم، ويبين الاتحاد في دستوره اللوائح الداخلية ومسؤوليات وصلاحيات اللجان الفرعية ومجلس الإدارة، كما تناول متطلبات العضوية وقد تمت مراجعة الدستور في عام 2013 لضمان استمراره في تبني أفضل الممارسات وتمكين العمل في الوقت المناسب من خلال تحسين هيكل الحوكمة وتوضيح أدوار ومسؤوليات الاتحاد في وضع المعايير ضمن المصلحة العامة، وضمان استمراره في الحصول على تمثيل واسع من أنحاء العالم، وتمت الموافقة على مراجعة الدستور في نوفمبر 2017 من قبل المجلس.¹

اللجان المكلفة بإدارة مهام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC: يمكن القول أن هاته اللجان هي كالآتي:²

- لجنة معايير التدقيق الدولية: هي عبارة عن اللجنة المشرفة على إصدار معايير التدقيق والتأكد الدولية؛
- لجنة التعليم والتكوين المستمر: هاته اللجنة مكلفة بوضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة مهنة التدقيق والتكوين المستمر لأعضاء المهنة؛
- لجنة السلوك المهني: هذه اللجنة تتجلى مهمتها الأساسية في وضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قبولها من طرف المنظمات الأعضاء المنطوية تحت وصاية الاتحاد؛
- لجنة المحاسبة المالية والإدارية: تعمل هذه اللجنة على تطوير المحاسبة المالية والإدارية من خلال العمل على توفير كل ما يمكن من رفع مستوى المحاسبين الماليين والإداريين؛
- لجنة القطاع العام: وهي عبارة عن لجنة مكلفة بوضع المعايير والبرامج الهادفة إلى تحسين الإدارة المالية للقطاع العام وكذلك وضع المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق وتعزيز قبولها في القطاع العام.

¹ نسرين محمد محمود منصور، التوجه الحديث للهيئات المهنية في تطوير مهنة مراجعة الحسابات وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2020-2021، ص 84.

² نادية غالم، أثر المعايير الجزائرية للتدقيق NAA على جودة القوائم المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2023-2024، ص 39.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

ثانيا: لجنة ممارسة التدقيق الدولية IAPC

هي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، تتمثل صلاحيات اللجنة في إعداد و إصدار منشورات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بغرض تحقيق القبول العام لهاته المعايير البيانات وتعزيزها، وتتكون هاته اللجنة من ممثلي الأعضاء الذين يختارهم مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين لعضوية اللجنة لفترة 5 سنوات، وتعتبر المعايير الدولية الصادرة عن مجلس الاتحاد IFAC بمعرفة لجنة ممارسة التدقيق الدولية IAPC اطارا متجانسا حيث لا تتعارض مطلقا مع معايير التدقيق المتعارف عليها، ولا تفرض هاته اللجنة على أية دولة إصدار معايير التدقيق الخاصة بها.¹

ثالثا: مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية IAASB :

منذ عام 2003 بدأ المجلس بالالتقاء خمسة مرات في عام ، إلى غاية يومنا هذا هو الهيئة المسؤولة عن إصدار ، تعديل ، توضيح وشرح معايير التدقيق الدولية ، حيث يهدف إلى وضع معايير دولية للتدقيق خاصة برقابة الجودة ومعايير التأكيد الأخرى. لقد كان تمثيل أعضاء المجلس واسعا ومتنوعا على مر السنين، وقد شارك أكثر من 112 مهنيًا من 28 دولة كأعضاء بالمجلس، وجد سنة 2007 أن أكثر من 100 دولة اعتمدت معايير IAASB أو استخدمتها كأساس للمعايير الوطنية.²

الفرع الخامس: أنواع معايير التدقيق

أولاً: معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS:

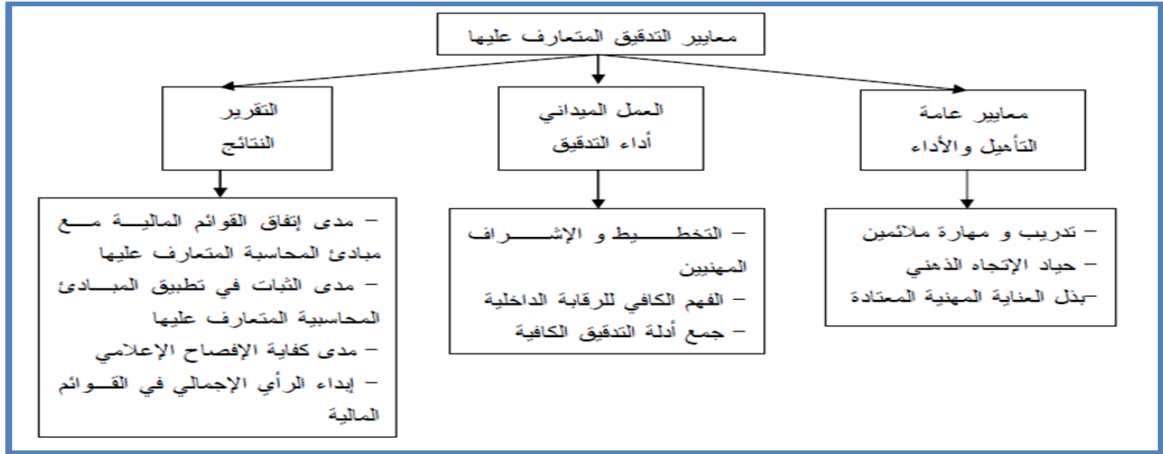
من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة وجود معايير ومبادئ علمية يعملون حسبها وهذه المبادئ والمعايير تكون متعارف عليها من قبل جميع الممارسين والعاملين في مجال معين، إذا هنالك العديد من المهن لها معايير متعارف عليها ومن هذه المهن مهنة التدقيق ففي معظم بلدان العالم توجد معايير تدقيق متعارف عليها وكل المدققين والمحاسبين يعملون حسب ما يرد في المعيار، وأول من أصدر هذه المعايير هو المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وصدرت في سنة 1954 في كتيب تحت عنوان معايير التدقيق المتعارف عليها.³ ويمتاز تمثيلها بالشكل الموالي:

¹ مريم آيت بارة، اسهامات معايير التدقيق الدولية في تفعيل وتعزيز حوكمة الشركات، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 13، العدد 01، الجزائر، 2023، ص 802.

² الموقع الإلكتروني / <https://www.ifac.org>، تاريخ التصفح، 2023/01/12 على الساعة 20:30.

³ يوسف الأسدي، تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2008، ص 7.

الشكل رقم (3-1): معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS



المصدر: محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010/2011، ص: 19.

وهذه المعايير تقسم إلى ثلاثة أقسام رئيسية وهي:

المعايير العامة: GENERAL STANDARDS

وهي مجموعة من المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاول مهنة التدقيق، أي هي معايير تخص شخص المدقق ومعلقة بتأهيله العلمي ونوعية عمله، وهذه المجموعة تحتوي على ثلاثة معايير وهي:¹

✚ **التأهيل العلمي والعملية:** التدقيق يجب أن يتم من قبل شخص أو أشخاص لديهم التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات، فهذا المعيار يعترف بأن الشخص مهما كان مؤهلاً وكفوئاً في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية والأعمال لا يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل والتدريب في حقل التدقيق، والتدريب المهني يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي؛

✚ **الحياد والاستقلالية:** بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة بالتدقيق، فعلى المدقق أن يحافظ على استقلاليته الذهنية الظاهرية والفعلية، فأرى مدقق الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح غير ذي قيمة إذا لم يكن مستقلاً فعلياً وظاهرياً، فالاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة تدقيق الحسابات وفي حالة الشك باستقلالية المدقق فإن ثقة الجمهور ستنخفض نتيجة لذلك؛

✚ **العناية المهنية اللازمة:** على المدقق أن يبذل العناية المهنية المطلوبة أثناء إجراء التدقيق وعند تحضير التقرير، حيث لأن هذا المعيار يتطلب من المدقق إنجاز عمله بعناية عند القيام بإجراءات التدقيق وعند تحضير التقرير العناية المهنية تتطلب دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز، النتائج من قبل المساعدين الذين قاموا بالعمل التدقيقي. فالعناية المهنية تعني أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلاً ويمتلك المتطلبات المهنية، أي أن لديه من المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن الأخرى كالتبيب الاستشاري المهندس وما شابه ذلك.

¹هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، درا وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 30.

معايير العمل الميداني: STANDARDS OF FIELD WORK

هي عبارة عن معايير تتعلق بالعمل الميداني الذي يتمثل في خطوات تنفيذ عملية التدقيق، كما تظهر لنا من خلاله أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. وهي ثلاثة معايير:¹

➤ **الإشراف والتخطيط المناسب:** يجب وضع مخطط عمل ملائمة ومناسبة لعملية التدقيق، كما يجب الإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم المدقق لتنفيذ وتحقيق أهداف الفحص، ويرتكز هذا المعيار بدرجة أكبر على عنصر الوقت؛

➤ **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يجب القيام بدراسة وافية وإجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعمول به لكونه أساساً يتم الاعتماد عليه أثناء القيام بمهمة التدقيق، وعلى ضوء هذا يجري تحديد الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليها أعمال تدقيق الحسابات، وهذا ما نصت عليه المادة 25 من القانون 10-01؛

➤ **كفاية أدلة الإثبات:** يجب التوصل إلى عناصر ثبوتية جديرة بالثقة، بحيث تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بموضوع التدقيق وكافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص، وذلك بالمعاينة والملاحظة والتحريات لكي تكون أساساً معقولاً لإبداء الرأي حول صحة البيانات المالية.

معايير وضع التقارير: STANDARDS OF REPORTING

هذه المجموعة من المعايير ترتبط بكيفية إعداد التقرير النهائي للمدقق الذي يقدمه للهيئة التي قامت بتعيينه، وتشمل أربعة معايير:²

➤ **إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يجب أن يشير التقرير من أن البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

➤ **الثبات:** التقرير يجب أن يشير إلى الظروف التي لم يتم فيها إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في السنة الحالية كما كانت في السنة السابقة أي مبدأ التماثل والثبات؛

➤ **الإفصاح الكافي:** تعتبر الإيضاحات والمعلومات الملحقة مع البيانات المالية كافية إلا إذا ذكر خلاف ذلك من قبل المدقق؛

➤ **إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة:** يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية ككل من جميع جوانبها المادية أو إعطاء رأي متحفظ، رأي مخالف سالب أو عدم إعطاء الرأي وفي حالة عدم إعطاء الرأي النظيف يجب إعطاء الأسباب وبفقرة شرح قبل فقرة الرأي.

¹ فوزي الحاج أحمد، محمد البشير مركان، معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي ومهني للتدقيق الخارجي في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 01، الجزائر، 2020، ص 282.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، ص 32.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

ثانيا: معايير التدقيق الدولية (ISA) International Standards on Auditing:

هي معايير صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تم كل الدول التي تعتبر كعضو ضمن هذا الاتحاد وهي عبارة عن 11 مجموعة كل مجموعة تتناول مجالا معينا ويمكن عرضها على النحو التالي:¹

المجموعة الأولى (100 - 199) - قضايا تمهيدية:

وتُبيّن هذه المجموعة من المعايير المفاهيم الأساسية الخاصة بمعايير التدقيق الدولية والتي تُشير إليها المعايير باستمرار من خلال تفصيل المعايير، وكذلك تُبيّن أمور عامة تتعلق بشرعية المعايير ومدى أولويتها وأهميتها وأهدافها؛

المجموعة الثانية (200 - 299) - المبادئ العامة والمسؤوليات:

تحتوي هذه المجموعة من المعايير التي تُبيّن الهدف من التدقيق والمبادئ العامة التي تحكم عملية التدقيق وشروط اتفاقيات التدقيق والأسس التي تحكم جودة عملية التدقيق، وبيان لمتطلبات توثيق عملية التدقيق ومسؤوليات المدقق الخاصة بالغش والمخالفات القانونية وموقف المدقق من ذلك؛

المجموعة الثالثة معايير التدقيق الدولية (300 - 399) - التخطيط:

تهدف هذه المجموعة من المعايير إلى وضع معايير وتوفير إرشادات لتخطيط عملية تدقيق القوائم المالية، إنّ هذه المجموعة وضعت لتناسب التدقيق متكرر الحدوث. أما في التدقيق لأول مرة فقد يحتاج المدقق لتوسيع عملية التخطيط إلى حدود أبعد من هذا السياق.

المجموعة الرابعة (400 - 499) - تقدير المخاطر والرقابة الداخلية:

الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات للحصول على فهم للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية، وعلى مخاطر التدقيق ومكوناتها: المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف؛

المجموعة الخامسة (500 - 599) - أدلة الإثبات

الغرض من هذه المجموعة من معايير التدقيق الدولية، هو لوضع معايير وتوفير إرشادات لكمية ونوعية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية تدقيق القوائم المالية، وإجراءات الحصول على هذه الأدلة؛

المجموعة السادسة (600 - 699) - استعمال الآخرين:

وتتعلق هذه المجموعة بالمعايير التي تحكم علاقة المدقق مع المدققين الآخرين، وكذلك المدقق الداخلي والخبراء من حيث مدى التعاون بينهم ومتطلبات الاستعانة بهم.²

المجموعة السابعة 800 إلى 899 مواضيع خاصة: ويمكن القول إن أهم معايير هاته المجموعة تتمثل في:

800 اعتبارات خاصة: تقرير المدقق عن بيانات معدة وفقا لأطر ذات أغراض خاصة؛

805 اعتبارات خاصة: تدقيق بعض البيانات المالية أو بعض بنودها أو حساباتها؛

¹فاطمة الصالح الغريبان، معايير التدقيق الدولية، الكورس الأول، قسم المحاسبة، المرحلة الرابعة، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، جامعة المستنصرية، العراق، 2019/2020، ص2.

²علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، مكتبة طريق العلم، الأردن، الطبعة الخامسة، 2015، ص61-62.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

810 اعتبارات خاصة: مهمة التقرير عن ملخصات البيانات المالية.

المجموعة الثامنة: 1000-1100 تفسيرات معايير التدقيق الدولية

وتشمل هاته المجموعة تفسيرات لبعض معايير التدقيق الدولية.

المجموعة التاسعة: 2000-2699 المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاطلاع

2400 مهمات مراجعة (الاطلاع على) البيانات المالية.

المجموعة العاشرة: 3000-3699 المعايير الدولية الخاصة بمهام التأكيد الأخرى:

3000 مهام تأكيد غير الاطلاع وتدقيق البيانات المالية؛

3400 فحص المعلومات المالية المتوقعة.

المجموعة الحادية عشر: 4000-4699 المعايير الدولية الخاصة بالخدمات ذات العلاقة:

4400 التكلفة لإنجاز اجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية؛

4410 التكلفة لتحضير البيانات المالية.

الجدول رقم(1-1): عرض معايير التدقيق الدولية

رقم المعيار	اسم المعيار
100-199	قضايا تمهيدية
200-299	المبادئ العامة والمسؤوليات
200	الهدف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية
210	شروط اتفاقيات التدقيق
220	الرقابة على جودة تدقيق البيانات المالية التاريخية
230	التوثيق
240	مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالغش عند تدقيق البيانات المالية
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية
260	الاتصالات مع المضطلعين بعملية التحكم الرئيسي بشأن قضايا تدقيقية
265	توصيل الأمور التي تتعلق بنقاط ضعف في الرقابة الداخلية
300-499	تقييم المخاطر والاستجابة لهذه المخاطر
300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية
315	فهم منشأة العميل وبيئتها وتقييم مخاطر التحريفات المادية
320	المادية في التدقيق
330	إجراءات المدقق في الاستجابة للمخاطر المقيمة
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعين بمؤسسات الخدمات
450	تقييم التحريفات التي تم تحديدها خلال عملية التدقيق

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

599-500 أدلة التدقيق	
أدلة التدقيق	500
أدلة التدقيق - اعتبارات إضافية لبند خاصة-	501
المصادقات الخارجية	505
التكليف الأولي - الأرصدة الافتتاحية-	510
الإجراءات التحليلية	520
عينات التدقيق ووسائل أخرى للاختبارات	530
تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها	540
الأطراف ذات العلاقة	550
الأحداث اللاحقة	560
الاستمرارية	570
تمثيلات (إقرارات) الإدارة	580
699-600 استعمال عمل الآخرين	
اعتبارات خاصة - تدقيق حسابات المجموعة بما فيها عمل مدقق ثانوي لجزء منها	600
الأخذ بعين الاعتبار عمل المدقق الداخلي	610
استعمال عمل الخبير	620
799-700 نتائج التدقيق والتقرير	
تكوين الرأي والتقرير عن البيانات المالية	700
تعديلات تقرير مدقق الحسابات المستقل	705
الفقرات التأكيدية والفقرات الخاصة بقضايا أخرى في تقرير المدقق	706
المقارنات	710
معلومات أخرى في مستندات تحتوي بيانات مالية مدققة	720
899-800 مواضيع خاصة	
اعتبارات خاصة: تقرير المدقق عن بيانات معدة وفقا لأطر ذات أغراض خاصة	800
اعتبارات خاصة: تدقيق بعض البيانات المالية أو بعض بنودها أو حساباتها	805
اعتبارات خاصة: مهمة التقرير عن ملخصات البيانات المالية	810
1100-1000 تفسيرات معايير التدقيق الدولية	
2699-2000 المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاطلاع	
مهمات مراجعة (الاطلاع على) البيانات المالية	2400
3699-3000 المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاطلاع	
مهما تأكيد غير الاطلاع وتدقيق البيانات المالية	3000
فحص المعلومات المالية المتوقعة	3400

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

المعايير الدولية الخاصة بالخدمات ذات العلاقة 4699-4000	
التكليف لإنجاز إجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية	4400
التكليف لتحضير البيانات المالية	4410

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، مكتبة طريق العلم، الأردن، الطبعة الخامسة، 2015.

المطلب الثاني: المفاهيم العامة للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA

تعتبر الجزائر من أواخر الدول التي تبنت معايير التدقيق، بحيث أن مهنة التدقيق تعتبر مهنة حديثة في الجزائر، وإن إصدار معايير محلية قد جاء كحتمية من أجل الرقي بالمهنة ومسايرة للتغيرات الحاصلة، والتي تدخل ضمن الإصلاحات التي اتخذتها الجزائر في هذا المجال.

الفرع الأول: ماهية معايير التدقيق الجزائرية وأهميتها

أولاً: نشأة معايير التدقيق الجزائرية NAA

حيث أن الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في الجزائر المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) قد أقدمت بخطوة جد مهمة في مجال ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر وذلك من خلال إصدار معايير جزائرية محلية تنظم مهنة التدقيق، حيث أن التفكير في إصدار هذه المعايير لم يكن وليد اليوم، وإنما فكرة إصدار معايير جزائرية للتدقيق قد كانت مندرجة في إطار الإصلاحات المحاسبية التي انتهجتها الجزائر في مجال المحاسبة وذلك سنة 2010 ومباشرة بعد الانتهاء من إتمام عملية تصميم النظام المحاسبي المالي SCF، حسب القانون 07-11 فقد تم تشكيل لجنة سميت بلجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، والتي كانت مكلفة بإتمام عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF. حيث أنه وفي سنة 2009 قام أعضاء هذه اللجنة باقتراح إنشاء معايير تدقيق وطنية، إلا أن القانون 10-01 الصادر في سنة 2010 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أبطى من تقدم إنشاء معايير التدقيق الجزائرية. "كما تناول التقرير الذي صدر عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في إطار تقييم وتقييم القانون 10-01 إنشاء لجنة "Ad hoc" سنة 2014 متفرعة من CNC، حيث كُلفت بمهمة تجميع القانون، 10-01 وقد قامت هذه اللجنة في جوان 2015 بتقديم مقترح يتضمن تقويم مجموعة من المواد. وفي سنة 2016 تكفل ذلك العمل الذي امتد من 2011* هي لجنة خاصة مكلفة بوضع المعايير الجزائرية للتدقيق أنشأت ضمن المجلس الوطني للمحاسبة وتتكون من مهنيين في المحاسبة، والذين يتحملون مسؤولية تكييف المرجع الدولي مع السياق الجزائري وكتابة المرجع المحلي. إلى 2016 بتصميم معايير جزائرية للتدقيق، إذ يعتبر هذا التاريخ بمثابة إعلان ميلاد أولي لهذه المعايير، حيث تم اقتراح 36 معيار وطني للتدقيق 16 منها جاهز للتطبيق تم إصدارها متفرقة على أربعة مقررات مستمدة بصفة كلية من المعايير الدولية للتدقيق (ISA) فيما تأخر إصدار 20 معياراً لمبتقية، ويعود سبب ذلك إلى أن اللجنة المكلفة

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

بإعداد هذه المعايير أرادت تفاعلي مشكلة صعوبة فهمها من طرف المهنيين من جهة وصعوبة تطبيقها والعمل بها من جهة أخرى، وبالتالي تفاعلي تكرار الخطأ المرتكب عند تبني النظام المحاسبي المالي.¹

ثانيا: تعريف معايير التدقيق الجزائرية NAA

معايير التدقيق الجزائرية عبارة عن: " مرجع يسترشد به المهنيين من أجل أداء مهمتهم، والخروج بتقرير ذو جودة عالية يفيد كل من المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم".²

المعايير الجزائرية للتدقيق: "هي بمثابة مجموعة من المبادئ والقواعد والارشادات الصادرة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، الواجب الالتزام بها من طرف المدققين أثناء القيام بمهامهم وكذا عند إعداد التقارير، وتساهم في تنظيم وضبط الممارسات المهنية، ومنه يمكن القول أن المعايير الجزائرية للتدقيق تمثل الإطار العام المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر".³

معايير التدقيق الجزائرية: " تعرف على أنها إحدى الركائز الأساسية لمهنة التدقيق كونها تعتبر بمثابة إطار عام ينظم مهنة التدقيق في الجزائر، فهي التي تهتم بتوضيح المسار الواجب إتباعه من طرف محافظ الحسابات منذ قبول المهمة إلى مرحلة إعداد التقرير النهائي".⁴

الفرع الثاني: أهمية وخصائص المعايير الجزائرية للتدقيق NAA وأسباب إصدارها.

أولا: أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق NAA.

تكتسب المعايير الجزائرية التدقيق أهمية كبيرة بالنسبة للمدققين والشركات محل التدقيق وذلك كونها:⁵

- تمثل إطارا لعمل المدقق الخارجي، تسعى من خلاله إلى تحديد كافة الجوانب التي تضبط عمله وتوجهه إلى المسار الصحيح الذي يجب عليه اتباعه؛
- الزامية الاعتماد على هذه المعايير والعمل بها، وهذا يتماشى في رغبة الجزائر في جلب الشركات المتعددة الجنسيات للاستثمار داخلها لدفع عجلة التنمية والنمو الاقتصادي؛
- كما أنها تشجع التواصل والتعاون بين مكاتب التدقيق الدولية والمحلية؛
- تساهم في رفع مستوى مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر؛
- ويتم الاعتماد عليها كدليل يسترشد به محافظ الحسابات عند أداء مهامه؛
- تحدد كل من واجبات المدقق وحقوقه، وكذا مسؤوليات التي تقع على عاتقه؛

¹ معمري أسامة، متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مساهمة لتوجهات معايير تقارير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وتهيئة بيئة محاسبية ملائمة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 05، جامعة العربي بن المهدي، أم البواقي، الجزائر، 2018، ص 454-455.

² هيبية صنهاجي، عبد القادر عوادي، محمد العيد عامرة، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، 2017، ص 427.

³ حمزة ضويفي، فواد عنون، مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA-دراسة عينة من المراجعين-، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد 02، العدد 01، الجزائر، 2020، ص 39.

⁴ نغلة حراث، بن حمو عصمت محمد، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 11، العدد 02، جامعة مستغانم الجزائر، 2022، ص 500.

⁵ نغلة حراث، بن حمو عصمت محمد، نفس المرجع السابق، 2022، ص 501.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

- تدعم عمل المدقق وتجنبه الوقوع في الأخطاء؛
- تزيد من مصداقية وجودة تقريره.

ثانيا: خصائص معايير التدقيق الجزائرية NAA

تتميز المعايير الجزائرية للتدقيق NAA بعدة مميزات نذكر منها¹:

- ✓ توضح المعايير الجزائرية للتدقيق أهم الخطوات التي يمر بها محافظ الحسابات بداية من رسالة المهمة وصولا إلى التقرير والذي يعبر فيه عما تم التوصل إليه من نتائج؛
- ✓ تمثل المعايير الجزائرية للتدقيق الإطار العام المنظم لمهنة التدقيق باعتبارها صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة وبأمر من طرف وزير المالية؛
- ✓ تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق المسار الذي ينتهجه محافظ الحسابات أثناء تأديته مهامه؛
- ✓ المعايير الجزائرية للتدقيق قاعدة أساسية استرشادية واجب إتباعها من طرف ممارسي مهنة التدقيق؛
- ✓ تمتاز المعايير الجزائرية للتدقيق بأنها مرنة، أي قابلة للتعديل في حالة وجود تعديلات على مستوى المعايير الدولية للتدقيق؛
- ✓ المعايير الجزائرية للتدقيق معايير خاصة بالجزائر، تم تكييفها وفقا للظروف المحلية واحتياجات المهنة؛
- ✓ تتسم المعايير الجزائرية للتدقيق بمواكبة التطورات المستحدثة في المعايير الدولية للتدقيق.

ثالثا: أسباب إصدار معايير التدقيق الجزائرية:

- يعود قيام الجزائر بإصدار معايير تدقيق محلية لعدة أسباب ومن هاته الأسباب نذكر مايلي²:
- توجه الجزائر نحو الاقتصاد الحر والرغبة في الانضمام لمنظمة التجارة العالمية وبالتالي فتح المجال أمام الاستثمار الأجنبي من خلال توحيد الممارسات المهنية للمحاسبة والتدقيق.
 - إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر بسبب التدهور والضعف الذي شهدته في ظل غياب الإطار المرجعي وغموض القوانين المتعلقة بممارسة المهنة.
 - إكمال عملية الإصلاح بعد تعديل النظام المحاسبي المالي المشتق من معايير المحاسبة الدولية.
 - صدور لقانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة التدقيق.
 - رغبة الجزائر في إصدار معايير تدقيق تتماشى مع بيئتها الاقتصادية وتتماشى في نفس الوقت مع المعايير الدولية قصد تحسين جودة التدقيق ورفع أداء المهنيين في الجزائر.

¹ ريمة بصري، المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه في تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2020-2021، ص 110.

² بختة مفتاح، حمزة مفتاح وعامر مريم، إسقاط معايير المراجعة الدولية على نظيرتها الدولية، الملتقى الوطني الأول حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة بومرداس يومي 11، 12 أفريل 2018.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

الفرع الثالث: أهداف إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق.

كل المعايير سواء الدولية أو المحلية لأي دولة تم إعدادها بغرض تحقيق أهداف معينة، وعليه فحتى معايير الجزائرية تم إعدادها وإصدارها بغية تحقيق أهداف معينة، ومنه يمكن القول إن أهداف إصدار معايير التدقيق الجزائرية تتمثل فيما يلي:¹

- ✓ معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات؛
- ✓ جعل القوائم المالية الصادرة عن الإدارة عن الشركات الدولية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة والتحليل المالي؛
- ✓ زيادة فعالية تقرير المدقق وجودته لكون المعايير الدولية للتدقيق غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية واقتصادية أو اجتماعية؛
- ✓ سهولة إجراء مقارنات في القوائم المالية في أكثر من دولة وزيادة مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية؛
- ✓ وجود المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع المعايير الدولية للمحاسبة يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبار الدولية أكثر من اعتمادهم ظروف البيئة المحلية.

الفرع الرابع: الهيئات المشرفة على إصدار معايير التدقيق الجزائرية.

يضم المجلس الوطني للمحاسبة لجان ممثلة عن منظمات تساهم وبشكل كبير في عملية إصدار القوانين المالية والمعايير المنتهجة في الاقتصاد الوطني ومنها:

1- لجنة مراقبة الجودة (النوعية):

هي عبارة عن: "اللجنة تمثل المركز الوطني لمراقبة النوعية والذي هو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري وموضوع تحت وصاية وزارة التجارة، وهذه اللجنة مكلفة بوضع مناهج عمل في ميدان جودة الخدمات، وإبداء الآراء والاقتراحات لمشاريع النصوص الشرعية في مجال الجودة، وضمان جودة التدقيقات المكلف بها المدققين المهنيين، ومن مهامه أيضا ضمان متابعة خاصة بمراجعة أحكام الاستقلال وآداب المهنة،² تم إنشائه بموجب مرسوم تنفيذي رقم 31 - 03 المؤرخ في 30 سبتمبر 2003 العدل والمتمم والمكمل للمرسوم التنفيذي رقم 89 - 147 المؤرخ في 1989 كحيز وسيط لأجل تدعيم الجهاز الذي وضعه في إطار السياسة الوطنية لمراقبة وترقية الجودة وهي لجنة تلعب إلى حد كبير وأساسي على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة من خلال مساهمتها في:³

- وضع وتطوير الأساليب المستخدمة لضمان جودة الخدمات؛
- تقديم مشورات واقتراح مسودات تنظيمية للجودة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة؛
- تضمن جودة التدقيقات المكلف بها المدققين المهنيين؛
- تساهم في وضع معايير موحدة ومحددة وواضحة من أجل تنظيم جودة الخدمات المقدمة من طرف المكاتب؛

¹رشيد سفاحلو، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة، في ظل تنبئه للمعايير الدولية للمحاسبة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التدقيق، تخصص علوم التدقيق، جامعة حسينية بن بو علي، شلف، 2017، ص 59.

²بخلف العربي، بن العايش فاطمة، أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 530 السر في التدقيق على تحسين جودة القوائم المالية، دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين بالشرق الجزائري لسنة 2020، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 07، العدد 01، الجزائر، جوان 2023، ص 140.

³شرد صابر، مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق - دراسة آراء عينة من المهنيين والأكاديميين -، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 06، العدد 02، الجزائر، ديسمبر 2021، ص 177.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

- تساهم في وضع إجراءات خاصة لضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛
- تساهم في الرقابة على المهنيين من خلال امتثالهم للمعايير المهنية (الاستقلالية، الذاتية، النزاهة)؛
- تساهم في تنظيم أيام دراسية حول كيفية الوصول إلى الجودة الفنية في العمل والإجراءات الواجب اتخاذها من قبل المتخصصين في العلاقات الاستشارية من أجل تطوير خدمة العملاء.

2- لجنة توحيد الممارسات المحاسبية:

هي لجنة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات أو المهنيين من أجل الوصول إلى تطوير الجودة الفنية في العمل وتشكل هذه اللجنة من ممثلين عن المهنيين الأخصائيين أو من ممثلين عن الأسواق والنشاطات المالية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة وهي لديها العديد من النشاطات داخل المجلس.¹ ومن بين مهامه لجنة توحيد الممارسات المحاسبية داخل المجلس ما يلي:²

- إنشاء طرق في ميدان الممارسات المحاسبية والعناية المهنية وإجراءات العمل؛
- إعداد مشاريع الأداء على المتطلبات المحاسبية الوطنية التي تنطبق على أي شخص أو اعتباري ملزم قانونا للحفاظ على الحسابات؛
- أداء جميع الدراسات والتحليلات في مجال تطوير واستخدام الأدوات والعمليات المحاسبية ومناهجها؛
- اقتراح التدابير اللازمة لتوحيد ممارسة المحاسبة؛
- دراسة أو مراجعة وتقديم المشورة والتوصيات بشأن جميع مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة؛
- ضمان التنسيق وتجميع البحوث النظرية والمنهية في مختلف مجالات المحاسبة؛
- التعاون مع جميع ومختلف المؤسسات والجهات حول المعايير التي سيتم انتهاجها.

3- اللجنة المتخصصة:

وهي لجنة داخلية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة متكونة من لجان عبارة عن مؤسسات تشارك بالرأي وتشارك في تطوير اللوائح الفنية وهي تتضمن لجنة المبادئ والمعايير المحاسبية، ولجنة المحاسبة العامة والمحاسبة الوطنية.³

الفرع الخامس: آلية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق.

تعتبر عملية إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية من صلاحية المجلس الوطني للمحاسبة، ويتم ذلك بعد الاتفاق بين اللجان (لجنة مراقبة الجودة ولجنة المتخصصة ولجنة توحيد الممارسات)، وفي هذا الصدد فالقانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر قد أسند مهمة إصدار معايير التدقيق الجزائرية، حيث يتم تبني المعايير الدولية ومحاوله معالجتها وتنظيمها ومحاوله تكييفها مع الواقع الوطني الذي تتطلبه ممارسة مهن المحاسبة والتدقيق، وتتم عملية ترجمتها على مستوى هاته

¹ يخلف العربي، بن العايش فاطمة، نفس المرجع السابق، ص 140.

² شراد صابر، مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق - دراسة آراء عينة من المهنيين والأكاديميين-، مرجع سبق ذكره، ص 177.

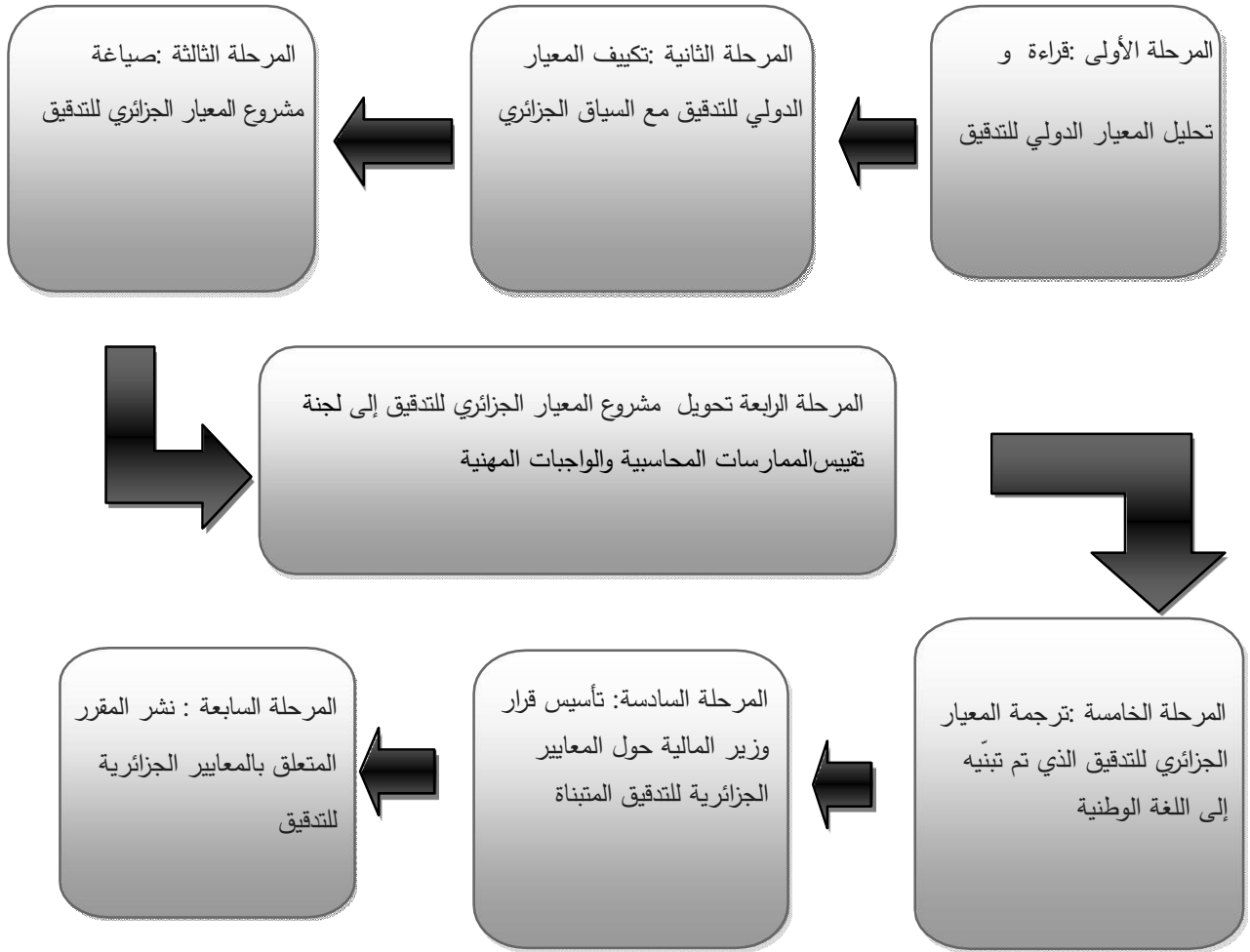
³ فؤاد عنون، حمزة ضويفي، ضرورة تبني معايير التدقيق الدولية من أجل إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، ملتقى وطني حول واقع التدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير الدولية للتدقيق وتحدياته، المحور الرابع التدقيق بين المعايير المحلية والمعايير الدولية، المركز الجامعي تيسمسيلت، الجزائر، ص 10.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

اللجنة، وبعد عملية التأكد من المعايير وبعد عملية فحصها ومراجعتها للمرة الثانية وعرضها على الهيئات التشريعية في الدولة وإذا تمت الموافقة تتم عملية نشرها على مستوى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.¹

ويمكننا تلخيص اهم المراحل التي تمر بها عملية إصدار معيار جزائري للتدقيق في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-4):مراحل إصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA



المصدر: ريمة بصري، المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافضي الحسابات في الجزائر، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2021، ص 111.
من خلال الشكل الموالي، نلاحظ أن عملية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA قد مرت بسبعة مراحل يمكن تلخيصها في المراحل الآتية:²

¹ وليد عبد السلام، زونية بن فرج، معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في الجزائر - دراسة استطلاعية لمجموعة من مدققي الحسابات بولاية سطيف-، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 08، العدد 01، جامعة برج بوعرييج، الجزائر، 2021، ص 305.

² ريمة بصري، 2021، المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافضي الحسابات في الجزائر جامعة الجزائر3 كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، ص:112.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

- المرحلة الأولى: قراءة وتحليل المعيار الدولي للتدقيق: تم توكيل هذه المهمة إلى خبراء مؤهلين في مجال التدقيق، بالتنسيق مع المجلس الوطني للمحاسبة، حيث يكون كل عضو مسؤولاً عن القراءة وفهم معيار معين؛

- المرحلة الثانية: تكييف المعيار الدولي للتدقيق مع السياق الجزائري: يبدأ تكييف المعيار الدولي للتدقيق مع السياق الجزائري بقراءته، فهمه وتحليله، إذ تسمح هذه المهام بفعل مقاربات ضرورية مع السياق المحلي، وتحديد الخصوصيات الواجب أخذها بعين الاعتبار؛

- المرحلة الثالثة: صياغة مشروع المعيار الجزائري للتدقيق: في هذه المرحلة وجب صياغة المعيار الجزائري للتدقيق مع الالتزام بهيكل النص الأصلي للمعيار الدولي للتدقيق من خلال المقدمة، النطاق، الأهداف، المتطلبات؛

- المرحلة الرابعة: تحويل مشروع المعيار الجزائري للتدقيق إلى لجنة تقيس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية: يتم إرسال مسودة مشروع المعيار الجزائري للتدقيق إلى اللجنة المذكورة سابقاً لتبني هذا الأخير؛

- المرحلة الخامسة: ترجمة المعيار الجزائري للتدقيق الذي تم تبنيه إلى اللغة الوطنية: في هذه المرحلة يتم ترجمة المعيار الجزائري للتدقيق إلى اللغة العربية من خلال الاستعانة بأشخاص مهنيين وكذلك أشخاص من المجلس الوطني للمحاسبة لإختيار مصطلحات دقيقة ومبسطة ومفهومة من قبل جميع مزاوي المهنة؛

- المرحلة السادسة: تأسيس قرار وزير المالية حول المعايير الجزائرية للتدقيق المتبناة: بعدما تم الانتهاء من تبني وترجمة مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق، يتم إرسالها إلى وزير المالية للتوقيع عليها وإصدارها على شكل مقرر يحتوي على أربعة معايير بغية تفادي مشكلة صعوبة فهمها واستيعابها من طرف المهنيين من جهة وصعوبة تطبيقها والعمل بها من جهة أخرى؛

- المرحلة السابعة: نشر المقرر المتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق: بعدما تم توقيع المقرر من طرف وزير المالية، يتم إرساله إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يقوم بنشر المقرر على موقعه الإلكتروني التالي: www.cnc.dz.

المطلب الثالث: عرض المعايير الجزائرية للتدقيق NAA حسب إصداراتها ومقارنتها بالمعايير الدولية ISA

حيث ان هناك مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق التي تعتمد عليها الجزائر بنسبة كبيرة في الشركات والتي سنطرق إليها في الفروع الأتية، حيث جاءت معايير التدقيق الجزائرية تكملة لسلسلة التشريعات الموضحة والمفسرة لبعض المواد أساسا في القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهنة، فقد تعددت إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة لمعايير التدقيق الجزائري والتي وصل عددها إلى 16 معيار إلى حين القيام بهذه الدراسة.

الفرع الأول: عرض المعايير الجزائرية للتدقيق حسب الإصدارات:

1-1: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية

وقد جاءت حسب المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن لأربعة معايير وهي كالآتي: ¹

1-: المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"

وفيما يلي سنتعرف على هذا المعيار من خلال ما يلي:

¹المقرر رقم 002 المتضمن الإصدارات الأولى للمعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ بتاريخ 04 فيفري 2016 الجريدة الرسمية.

أ: مجال تطبيق المعيار:

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق؛
- يحدد المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقمة مع وجود بعض الخصائص فيما يخص المراجعات المتكررة أو تدقيق الكيانات الصغيرة؛
- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة؛
- قصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

ب: ثانياً: الأهداف :

- إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها، ضمان أن شروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند اقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة على أحكام مهمة التدقيق.
- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

2- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 505 "التأكيدات الخارجية"

وفيما يلي سنتعرف على هذا المعيار من خلال ما يلي:

أ: مفهوم التأكيدات الخارجية:

التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء كان في شكل ورقي، إلكتروني أو شكل آخر. ويصنف إلى نوعين هما:

- طلب تأكيد مستعجل (تأكيد إيجابي) هو طلب من خلاله يكون "الغير" مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة؛
- طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

ب: مجال التطبيق:

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية.

ج: الهدف:

هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية.

3- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 560 "الأحداث اللاحقة"

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

وفيما يلي سنتعرف على هذا المعيار من خلال ما يلي:

أ: مفهوم الأحداث اللاحقة:

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره. تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية وتحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الإقفال مسؤولياتهم حيال ذلك.

ب: مجال التطبيق:

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ج: أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛

- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

4- المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 580 "التصريحات الكتابية"

وفيما يلي سنتعرف على هذا المعيار من خلال ما يلي:

أ: مفهوم التصريحات الكتابية:

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمراجع في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا. فيعالج هذا المعيار:

- إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار تدقيق الكشوف المالية؛
- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

ب: مجال التطبيق:

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار تدقيق الكشوف المالية؛
- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

ج: الأهداف :

- ✓ الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بالأخيرة، قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق؛
- ✓ تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذ اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى؛

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

✓ الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المراجع.

1-2: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية: ¹

جاءت حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق:

1- المعايير الجزائرية للتدقيق 500 "العناصر المقنعة"

وفيما يلي سنتعرف على هذا المعيار من خلال ما يلي:

أ: مفهوم العناصر المقنعة:

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي يجمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لبناء رأيه وتنقسم إلى صنفين:

- المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ... (والوثائق الثبوتية) العقود، الصكوك).... وتشكل مصدر مهما للعناصر المقنعة؛
- المعلومات الأخرى المجمع من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات والتأكدات الخارجية، وكذلك المعلومات الناتجة عن تدقيقات سابقة أو أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة.

ب: مجال تطبيقه:

يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمع أثناء التدقيق.

تعالج معايير جزائرية أخرى للتدقيق:

✓ جوانب معينة للتدقيق "351" التعرف على مخاطر الإختلالات المعتبرة وتقييمها عن طريق معرفة الكيان ومحيطه"، 501 "العناصر المقنعة الاعتبارات الخاصة؛

✓ عناصر مقنعة يتم جمعها لعلاقتها بمواضع معينة "570" استمرارية الاستغلال؛

✓ إجراءات خاصة لجمع العناصر المقنعة "520" الإجراءات التحليلية؛

✓ تقدير مدى كفاية وملائمة العناصر المقنعة المجمع "200" الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق وفقا لمعايير جزائرية للتدقيق"، 330" رد المدقق على المخاطر المقيمة.

ج: الهدف:

يهدف هذا المعيار إلى تصور المدقق ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

2- المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

وفيما يلي سنتعرف على هذا المعيار من خلال ما يلي:

أ: مفهوم تخطيط الكشوف المالية:

¹ المقرر رقم 150 المتضمن الإصدارات الثانية للمعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخة بتاريخ 11 أكتوبر 2016 الجريدة الرسمية.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

هي عبارة عن وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة المستمرة والمتكررة، المرتبطة بنهاية مهمة التدقيق السابقة وتتواصل إلى غاية انتهاء مهمة التدقيق الجارية.

ب: مجال التطبيق:

الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات التخطيط علمية لتدقيق البيانات المالية، إن هذا المعيار وضع ليناسب مراجعة متكررة الحدوث، أما في التدقيق لأول مرة فقد يحتاج المدقق لتوسيع عملية التخطيط إلى حدود أبعد.

ج: أهداف تخطيط تدقيق الكشوفات المالية:

- ✓ الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة للتدقيق؛
- ✓ التعرف على المشاكل المتوقعة وحلها في الوقت المناسب؛
- ✓ إنجاز المهمة بفعالية وكفاءة.

3- المعيار الجزائري للتدقيق 510 " مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية - "

وفيما يلي سنتعرف على هذا المعيار من خلال ما يلي:

أ: مجال تطبيقه:

يعالج هذا المعيار الأرصدة الافتتاحية في إطار التدقيق الأولية، فالأرصدة الافتتاحية يقصد بها العناصر الموجودة أو المبالغ الواردة في الكشوف المالية في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، خاصة الاحتمالات والالتزامات المسجلة خارج الميزانية. أما مهمة التدقيق الأولية فيقصد بها المهمة التي تتصف بها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع المدقق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

ب: واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح بالإثبات؛
- أن تأثير التغيرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيلها محاسبيا بصفة ملائمة؛
- أن أرصدة إقفال السنة المالية السابقة قد تم إعادة نقلها بشكل صحيح للفترة الحالية؛
- فحص الكشوف المالية للأحداث؛
- تقييم أثر تدقيق الكشوف المالية من طرف المدقق السابق التي نجم عنها تعديل.

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

أ: مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية القائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، وكذلك شكل ومضمون تقريره الذي يتم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.

ب: واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

التعبير في تقريره ب رأي معدل في الحالتين التاليتين:

- ❖ عندما يتضمن الكشوف المالية إختلالات معتبرة؛
- ❖ عدم قدرته على جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية لا تحمل إختلالات؛

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

❖ التعبير في تقريره برأي غير معدل إذا استخلص أنه تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

1-3: الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية

جاءت حسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة مالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق.¹

1- المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"

وفيما يلي سنتعرف على هذا المعيار من خلال ما يلي:

أ: مفهومها:

هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى وذلك باستخدام طرق بسيطة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

ب: مجال تطبيق هذا المعيار:

- ❖ استخدام المراجع للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛
- ❖ إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

ثالثا: الهدف:

يهدف هذا المعيار إلى إلزامية وجوب المدقق على جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، وكذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية من طرف المدقق في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق، للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفة المكتسبة للكيان وللكيان وكشوفه المالية.

2- المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال"

وفيما يلي سنتعرف على هذا المعيار من خلال ما يلي:

أ: مفهومه:

حسب فرضية استمرارية الاستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع مثل كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري.

ب: مجال تطبيقه:

¹المقرر رقم 23 المتضمن الإصدارات الثالثة للمعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخة بتاريخ 15 مارس 2017 الجريدة الرسمية.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

ج: الأهداف :

- ❖ جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة بمدى تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛
- ❖ استخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أولاً مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وذلك انطلاقاً من العناصر المقنعة التي تم جمعها وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

3- المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"

وفيما يلي سنتعرف على هذا المعيار من خلال ما يلي:

أ: مجال تطبيق هذا المعيار:

- ❖ يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، إن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن 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.

ب: أهداف المعيار:

- إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:
- ❖ تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
 - ❖ في حالة استخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

4- المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"

وفيما يلي سنتعرف على هذا المعيار من خلال ما يلي:

أ: مجال تطبيقه:

- ❖ يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير، والتي تستخدم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

ب: أهدافه:

- ❖ تحديد الحالات أين يقدر فيها ضرورة الاستعانة بالخبير؛
- ❖ تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات المراجعة.

1-4: الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية

جاءت حسب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 عن الوزارة المالية يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية.¹

1- المعيار الجزائري للتدقيق 230 "وثائق التدقيق"

وفيما يلي سنتعرف على هذا المعيار من خلال ما يلي:

أ: مجال تطبيقه:

- ❖ يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، تطبيق هذا المعيار من جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

ب: الأهداف :

أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التي:

- ❖ تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأدائه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة؛
- ❖ تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تأخذ في الحسبان في مهام المراجعة المستقبلية؛
- ❖ تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار الجزائري لمراقبة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهام التدقيق أو فحص الكشوفات المالية وكذلك مهام أخرى في التأمينات والخدمات المرتبطة أو النصوص القانونية والتنظيمية؛
- ❖ تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره.

2- المعيار الجزائري للتدقيق 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة"

وفيما يلي سنتعرف على هذا المعيار من خلال ما يلي:

أ: مجال تطبيق هذا المعيار:

- ❖ يعالج هذا المعيار اعتبارات المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 300 و500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعينة وهذا فيما يخص جوانب محددة تسمى المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ب: الهدف

يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص:

¹ المقرر رقم 77 المتضمن الإصدارات الرابعة للمعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخة بتاريخ 24 سبتمبر 2018 الجريدة الرسمية.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

- ❖ وجود المخزونات وحالتها؛
- ❖ اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان؛
- ❖ تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

3- المعيار الجزائري للتدقيق "530 السبر في التدقيق"

تم قراءة هذا المعيار على ضوء المعيار الجزائري 200 "الأهداف العامة للمدقق".

أ: مفاهيم السبر:

- ❖ السبر الذي أجري على نسبة أقل من 100 عناصر المجتمع الإحصائي دال للمراجعة هو وسيلة توفير المراجع قاعدة معقولة للاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه؛
- ❖ خطر أخذ العينات هو ذلك الذي نتعرض له عندما نعبر عن رأي خاطئ في المراجعة، أو عن عدم رأي غير ملائم على سبيل المثال في الحالات التالية:
- ✓ اختبار إجراءات استنتاج أن الرقابات أكثر فعالية مما عليه في الواقع والعكس؛
- ✓ مراجعة تفاصيل واستنتاج أنه لا توجد إختلالات معتبرة مع أنها موجودة في الواقع والعكس.
- ✓ يعد السبر إحصائيا إذا توفرت فيه الخاصيتين التاليتين:
- ✓ الاختبار العشوائي للعناصر المكونة للعينة؛
- ✓ استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قيام مخاطر أخذ العينة.

4- المعيار الجزائري للتدقيق 450 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات

الواردة المتعلقة بها":

وفيما يلي سنتعرف على هذا المعيار من خلال ما يلي:

أ: مجال تطبيقه:

- ❖ يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار مراجعة الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الإختلالات المتعلقة بالتقديرات الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة، ويحدد هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق المعيار 315 و330 ومعايير أخرى للتقديرات المحاسبية.

ب: الأهداف :

- ❖ الهدف المسطر للمراجع هو جمع العناصر المنقعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية هي التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة والمعلومة المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.

الفرع الثاني: مقارنة بين معايير التدقيق NAA وISA

أولا يجب الإشارة إلى النقطة الرئيسية التي تشترك فيها المعايير الدولية للتدقيق مع المعايير الجزائرية للتدقيق، كون هذه الأخيرة لا تختلف عن المعايير الدولية للتدقيق لاشكلا و لامضمونا ، فقد قامت الجزائر بتبني المعايير الدولية للتدقيق كما هي وترجمتها للغة الرسمية للبلاد دون إضافة أي تعديلات عليها ، أما نقاط الاختلاف فالمعايير الجزائرية للتدقيق تكتسي الطابع المحلي يتم إصدارها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة وبالضبط من طرف لجنة التقييس والممارسات المهنية، وضعت في شكل غير متسلسل لأنها

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

جاءت حسب الحاجة إلى تطبيقها في الواقع المهني، وكذا حسب درجة استيعاب المعيار من طرف المدققين، فالجزائر لم تبني كل المعايير نظرا لوجود البعض منها لا يستجيب لمتطلبات البيئة المحلية، أما المعايير الدولية للتدقيق فهي تكتسي الطابع الدولي، جاءت لتوحيد الممارسات المهنية للتدقيق بين الدول وتقليل التفاوت بينهما، يتم إصدارها من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين وبالضبط من طرف مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي وهي موضوعة في شكل مجموعة مرتبة متسلسلة ومتناسقة.¹

من خلال ما تم التطرق إليه مسبقا تبين أن أرقام كل من المعايير الجزائرية والمعايير الدولية هي نفسها وكذلك بالنسبة للعناوين وهناك اختلاف فقط في الصياغة لكن المحتوى والمصطلحات هي نفسها ويمكننا إبراز ذلك في الجدول الآتي:²

¹ - صنهاجي هيبية، عوادي عبد القادر، عمارة محمد العيد، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي. الجزائر، المجلد، 01 العدد، 01 ديسمبر 2017 ص: 428-429

² سامية فقير، محمد امين لعروم، مرجع سابق، ص 9.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

الجدول رقم (1-2): مقارنة إصدارات معايير التدقيق الجزائرية مع الدولية

معايير التدقيق الجزائرية NAA	رقم المعيار	معايير التدقيق الدولية ISA
اسم المعيار		اسم المعيار
اتفاق حول أحكام مهمة المراجعة	210	الاتفاق على شروط التكليف بالمراجعة
تخطيط تدقيق الكشوف المالية	300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
العناصر المقنعة	500	أدلة التدقيق
مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية"	510	عملية التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية"
الإجراءات التحليلية	520	الإجراءات التحليلية
استمرارية الاستغلال	570	الإفادات المكتوبة
العناصر المقنعة "اعتبارات خاصة"	501	أدلة التدقيق: اعتبارات محددة لبنود مختارة
السر في التدقيق	530	عينات التدقيق
تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به	540	مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات
استخدام أعمال المدققين الداخليين	610	استخدم عمل المدققين الداخليين
استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	620	الاستفادة من عمل خبير
تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوفات المالية	700	المعلومات المقارنة "الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"
وثائق التدقيق	230	توثيق التدقيق
العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة -	501	أدلة التدقيق اعتبارات محددة البنود مختارة
السر في التدقيق	530	العينات الإحصائية في التدقيق
تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.	540	التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة الإفصاحات ذات العلاقة

المصدر: بالاعتماد على أطروحة محمد العربي عويقات، "استجابة محافظي الحسابات لتطبيق المعايير الإحصائية بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ل م د تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة غرداية، 2021-2022، ص50، وللمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

كما أن هناك مجموعة من المعايير الأخرى التي لم تصدر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

ولمقارنة بين معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA) وقد قمنا بمحاولة مقارنة معايير التدقيق الدولية بمعايير التدقيق الجزائرية وذلك من خلال توضيح أوجه التشابه والاختلاف بينهما في الجدول الآتي:

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

الجدول رقم (3-1): مقارنة بين معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA).

مقارنة المعيار الدولي 210 "الاتفاق على شروط التكليف بالمراجعة" بالمعيار الجزائري 210 "اتفاق حول أحكام مهمة المراجعة"	
أوجه التشابه	يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق وكذا في الشروط المسبقة لعملية المراجعة والإجراءات المتبعة في تغيير الشروط التكليف بالمراجعة إذا دعت الحاجة إلى ذلك.
أوجه الاختلاف	<ul style="list-style-type: none"> - تضمن المعيار الدولي للتدقيق بندا حول كتابة التكليف والشروط التي يجب الاتفاق حولها في القطاع العام وهو البند الذي لم يتناوله ولم يشير إليه المعيار الجزائري للتدقيق؛ - لم يشير المعيار الجزائري للتدقيق في شروط عملية المراجعة إلى إمكانية عدم تدوين الاتفاق الخطي لشروط المراجعة في حالة وجود نص قانوني أو نظام يفسر هذه الشروط بتفصيل؛ - تطرق المعيار الجزائري في المراجعة المتكررة إلى ضرورة المصادقة طرف من الطرفين على رسالة المهمة المعدة من طرف المراجع في السنة الأولى من المهمة وهو ما لم يذكره المعيار الدولي.
مقارنة المعيار الدولي 230 "وثائق المراجعة بالمعيار الجزائري 230 "وثائق المراجعة"	
أوجه التشابه	يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة لإعداد وثائق المراجعة.
أوجه الاختلاف	لم يتطرق المعيار الدولي إلى كيفية تشكيل ملف المراجعة النهائي وكيفية حماية وحفظ ملفات العمل وكيفية التعامل مع الأحداث التي تقع بعد تقرير المراجع بينما تطرق لها المعيار الجزائري بشئ من التفصيل.
مقارنة المعيار الدولي 505 "المصادقات الخارجية" بالمعيار الجزائري 505 "التأكيدات الخارجية"	
أوجه التشابه	تفق المعياران في الهدف ومجال التطبيق وفي أغلب - العناصر سواء تعلق الأمر بإجراءات الحصول على أدلة إثبات وكيفية التعامل مع رفض الإدارة استقبال طلبات التأكيد وعدم الرد عليها وتقييم الأدلة المثبتة.
أوجه الاختلاف	<ul style="list-style-type: none"> - وضع المعيار الدولي كيفية تطبيقه وفسرها بتفصيل على عكس المعيار الجزائري؛ - تطرق المعيار الدولي إلى قراءة في المعيار 505 المصادقات الخارجية من خلال المعيار 200 بينما لم يشير المعيار الجزائري لذلك نظرا لأن المعيار 200 للتدقيق الجزائري لم يصدر بعد؛ - تطرق المعيار الجزائري لأنواع التأكيد الخارجي والمتمثلة في التأكيد الإيجابي والسلبى بينما لم يتطرق لها المعيار الدولي.
مقارنة المعيار الدولي 560 "أحداث لاحقة" بالمعيار الجزائري 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات"	
أوجه التشابه	يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق والإجراءات المطلوبة للأحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم وتاريخ تقرير المراجع والحقائق التي أعلم بها المراجع بعد تاريخ تقرير المراجعة إلى غاية اعتماد القوائم المالية.
أوجه الاختلاف	ذكر المعيار الجزائري حالة واحدة وهي عدم التزام مراجع الحسابات بأي إجراء للتدقيق بعد إشهار القوائم المالية، بينما ذكر المعيار الدولي حالات أخرى مثل حالة معرفة المراجع بواقعة كانت موجودة

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

<p>بتاريخ التقرير ؛</p> <p>- تطرق المعيار الجزائري للتدقيق إلى المجال الذي تجرى فيه عملية المراجعة في حالة الأحداث اللاحقة وهو ما لم يتطرق له المعيار الدولي؛</p> <p>- ذكر المعيار الدولي وجوب عمل المراجع إستفسارات شفوية أو كتابية لمحمي المؤسسة عن الدعاوى والمطالبات وهو ما لم يتطرق له المعيار الجزائري.</p>	
مقارنة المعيار الدولي 580 بالمعيار الجزائري 580	
<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث . الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة تجاه التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة والتصريحات الأخرى وتحديد تاريخ وشكل هذه التصريحات و الإجراءات التي يتخذها المدقق وكيفية التعامل عند إمتناع الإدارة عن تقديمها.</p>	<p>أوجه التشابه</p>
<p>تناول المعيار الجزائري في الفقرة 02 شرح مبسط لتاريخ إعداد القوائم المالية والمصادقة عليها ومفهوم تاريخ تقرير المراجع وهو ما لم يتناوله المعيار الدولي.</p>	<p>أوجه الاختلاف</p>
مقارنة المعيار الدولي 500 "أدلة الإثبات" بالمعيار الجزائري 500 "العناصر المقنعة"	
<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة وإجراءات المراجعة المتعلقة بجمع العناصر المقنعة.</p>	<p>أوجه التشابه</p>
<p>- إضافة إلى الاختلافات الشكلية في المصطلحات لم يفسر المعيار الجزائري كيفية تطبيقه على عكس المعيار الدولي الذي تطرق لها غير أن هناك شبه تطابق في المضمون.</p>	<p>أوجه الاختلاف</p>
مقارنة المعيار الدولي 300 "التخطيط بالمعيار الجزائري 300 تخطيط مراجعة الكشوف المالية"	
<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة والمسائل الإضافية التي تأخذ بعين الإعتبار في مهمة المراجعة الأولية.</p>	<p>أوجه التشابه</p>
<p>يظهر الاختلاف الشكلي بين المعيارين في المصطلحات .</p> <p>- لم يشر المعيار الجزائري للتدقيق إلى إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية أثناء عملية التخطيط للتدقيق رغم الأهمية التي يكتسبها هذا العنصر.</p>	<p>أوجه الاختلاف</p>
مقارنة المعيار الدولي 510 "عمليات المراجعة الأولية الأرصدة الإفتتاحية بالمعيار الجزائري " 510" مهام المراجعة الأولية الأرصدة الافتتاحية	
<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق وإجراءات مراجعة الأرصدة ا الإفتتاحية.</p>	<p>أوجه التشابه</p>
<p>أضاف معيار المراجعة الدولي على معيار المراجعة الجزائري الواجبات المطلوبة في المعيار رقم 330 وذلك في أحد فقراته وهو ما لم يتطرق له المعيار الجزائري بحكم عدم صدور المعيار 330 حتى اليوم.</p>	<p>أوجه الاختلاف</p>
مقارنة المعيار الدولي 700 "تكوين رأي وإعداد تقرير حول البيانات المالية" بالمعيار الجزائري 700 "تأسيس الرأي وتقدير المراجعة للكشوف المالية"	
<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة لتأسيس رأي حول الكشوفات المالية.</p>	<p>أوجه التشابه</p>

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

<p>- إضافة إلى الاختلافات الشكلية في المصطلحات لم يفسر المعيار الجزائري كيفية تطبيقه على عكس المعيار الدولي الذي تطرق لها غير أن هناك شبه تطابق في المضمون ؛ والملاحظ أيضا أن هناك فقرة لم يتناولها المعيار الجزائري والمتمثلة في الفقرة 29 التي تتضمن التقارير المعدلة.</p>	<p>أوجه الاختلاف</p>
<p>مقارنة المعيار الدولي 520 "الإجراءات التحليلية" بالمعيار الجزائري 520 "الإجراءات التحليلية"</p>	
<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق وكل عناصر المعياران</p>	<p>أوجه التشابه</p>
<p>فصل المعيار الجزائري للتدقيق مجال تطبيقه أكثر من المعيار الدولي بينما فصل المعيار الدولي للتدقيق الإجراءات التحليلية بأكثر توسع؛ - تضمن المعيار الدولي للتدقيق بندا حول الإجراءات التحليلية في القطاع العام وهو البند الذي لم يتناوله ولم يشر إليه المعيار الجزائري للتدقيق.</p>	<p>أوجه الاختلاف</p>
<p>مقارنة المعيار الدولي 501 "العناصر المقنعة إعتبرات خاصة" بالمعيار الجزائري 501 إعتبرات خاصة</p>	
<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة لجمع العناصر المتعلقة بالمخزونات والقضايا والمنازعات والمعلومات القطاعية وكل عناصر المعياران.</p>	<p>أوجه التشابه</p>
<p>- لم يتطرق المعيار الجزائري لعنصر جمع العناصر المقنعة لدمم المدينة وهو ما تطرق له المعيار الدولي في الفقرة الثانية.</p>	<p>أوجه الاختلاف</p>
<p>مقارنة المعيار الدولي 570 "المؤسسة المستمرة" والمعيار الجزائري 570 "إستمراية الإستغلال"</p>	
<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق وكل عناصر المعياران يصل إلى حد التطابق</p>	<p>أوجه التشابه</p>
<p>- لم يذكر المعيار الدولي للتدقيق أمثلة حول الأحداث التي يمكن تشكل حالة عدم اليقين أو أمثلة حول عدم قدرة المؤسسة على الإستمرار في حين ذكر بعضها المعيار الجزائري؛ - تضمن المعيار الدولي للتدقيق بندا حول منظور القطاع العام في فرضية إستمرار المؤسسة وهو البند الذي لم يتناوله ولم يشر إليه المعيار الجزائري للتدقيق.</p>	<p>أوجه الاختلاف</p>
<p>مقارنة المعيار الدولي 530 عينات المراجعة وإجراءات الإختبارات الإنتقائية الأخرى بالمعيار الجزائري 530 "السبر في المراجعة"</p>	
<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق ومفهوم وحجم العينة وكيفية إختيارها ووضع إجراءات المراجعة وتحديد سبب الإنحرافات وتقييم نتائج المعاينة.</p>	<p>أوجه التشابه</p>
<p>- وضح المعيار الدولي في ثلاث ملاحق له أمثلة . العوامل المؤثرة على حجم العينة سواء تعلق الأمر بإختبارات الرقابة أو الإجراءات الجوهرية وأعطى أمثلة عن كيفية إنتقاء العينة وهو ما لم يتطرق له المعيار الجزائري؛ المعيار الدولي أكثر توسعا وتفصيلا في شرحه لجميع العناصر .</p>	<p>أوجه الاختلاف</p>
<p>مقارنة المعيار الدولي 540 "مراجعة التقديرات المحاسبية" بالمعيار الجزائري 540 مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها</p>	
<p>التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها"</p>	

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

أوجه التشابه	يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق وكل عناصر المعياران.
أوجه الاختلاف	- أهملت معايير المراجعة الدولية كفية مراجعة التقديرات المحاسبية كون التقديرات تعتمد على حكم مهني في حالة عدم التمكن من تقدير بند معين وهو ما يجعلها عرضة لمخاطر التحريف وهو ما تطرق له المعيار الدولي.
مقارنة المعيار الدولي 610 استخدام عمل المراجعين "الداخليين" بالمعيار الجزائري 610 "إستخدام عمل المراجعين الداخليين"	
أوجه التشابه	يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق وكل عناصر المعياران يصل إلى حد التطابق.
أوجه الاختلاف	- المعيار الدولي أكثر توسعا وتفصيلا من نظيره الدولي؛ - تضمن المعيار الدولي للتدقيق بندا حول منظور القطاع العام في كيفية استخدام عمل المراجعين الداخليين وهو البند الذي لم يتناوله ولم يشر إليه المعيار الجزائري للتدقيق.
مقارنة المعيار الدولي 620 إستخدام عمل "الخبير" بالمعيار الجزائري 620 إستخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع	
أوجه التشابه	يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث الهدف ومجال التطبيق وكل عناصر المعياران يصل إلى حد التطابق.
أوجه الاختلاف	- المعياران متطابقان من حيث المضمون الاختلاف الوحيد في التوسع والتفصيل الذي جاء به المعيار الدولي أكبر من الشرح والتفصيل في المعيار الجزائري.
مقارنة المعيار الدولي 580 بالمعيار الجزائري 580 التصريحات الكتابية	
أوجه التشابه	يتفق المعيار الدولي والجزائري للتدقيق من حيث . الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة تجاه التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة والتصريحات الأخرى وتحديد تاريخ وشكل هذه التصريحات و الإجراءات التي يتخذها المدقق وكيفية التعامل عند إمتناع الإدارة عن تقديمها.
أوجه الاختلاف	تناول المعيار الجزائري في الفقرة 02 شرح مبسط لتاريخ إعداد القوائم المالية والمصادقة عليها ومفهوم تاريخ تقرير المراجع وهو ما لم يتناوله المعيار الدولي.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إصدارات معايير التدقيق الدولية والجزائرية، معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA).

المطلب الرابع: إسهامات الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA على ممارسة مهنة التدقيق والعراقيل التي تواجهه.

الفرع الأول: إسهامات الالتزام بتطبيق المعايير الجزائرية NAA للتدقيق على ممارسة مهنة التدقيق.

إن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية كفيل برفع من فعالية التدقيق ، من خلال استبعاد الكثير من البدائل التي قد تؤدي لتضليل متخذ القرار ، حيث ان توفير تدقيق فعال للقوائم المالية هو الهدف الأساسي لمتخذ القرار ، ولكي يكون التدقيق ذو فعالية يجب توفر الخصائص الرئيسية ، كما ان تجسيد معايير التدقيق الجزائرية يضمن أن تكون عملية التدقيق فعالة ، كما يوفر معلومات شفافة الي تحد من قدرة المسير على التلاعب بالمعلومات الواردة في القوائم المالية ، وتزيد قدرة المستثمر على رقابة أداء الشركة ، مما يؤدي إلى عكس النظرة الحقيقية للوضعية المالية للشركة محل التدقيق.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

حيث يعتبر وجود المعايير من أهم المقومات الأساسية لتطوير مهنة التدقيق المحاسبي ، من خلال مساعدة مدقق الحسابات على أداء عمله و الرفع من فعاليته ، اذ تمكنه من تقليل تقديره الشخصي عند أداء مهمته وتكوين رأيه حول مصداقية القوائم المالية ، كما أن المعايير الدولية لم تلقى ترحيبا في بعض الدول بالتالي تم وضع معايير محلية بحيث تتوافق مع البيئة الخاصة بها، والجزائر واحدة من بين هذه الدول التي تسعى للإصلاح في الجانب المحاسبي وجانب التدقيق بالخصوص، وعليه فالجلس الوطني للمحاسبة تولى هذه الإصلاحات التي حددت معالم التنظيم المهني للمحاسبة في الجزائر.¹

الفرع الثاني: المعوقات والعراقيل التي تواجه تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA.

هناك عدة معوقات تخص بيئة التدقيق الجزائرية والتي تساهم في عدم تطبيق الاجراءات المنصوص عليها في معايير التدقيق الجزائرية يمكن ذكر منها:²

1- معوقات تتعلق بالتشريع الخاص بالمهنة:

باعتبار ان مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر تستند إلى مجموعة من القوانين أبرزها القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الا أن هناك فراغ في التشريعات التي تعطي المهنة نظام وبنية أساسية لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية بشكل سهل ومن بين العراقيل التي تندرج ضمن هذا الشأن نجد:

- عدم وجود نظام قانوني متكامل للمهنة وبطء كبير في إصدار التشريعات المتعلقة بالمهنة مما يترك شعور وفراغ قانوني كبير بالنسبة لمدقق الحسابات؛
- عدم إشراك المهنيين في سن التشريعات المتعلقة بالمهنة، وبالتالي التعارض بين القوانين الصادرة وبيئة التطبيق؛
- عدم وجود نصوص قانونية واضحة تعطي للمدقق الحماية القانونية؛
- عدم وجود نص قانوني يحدد جدول أتعاب موحد بين المهنيين مما يشكل ممارسة غير شريفة بالتالي التأثير بالسلب على عمل المدقق؛
- امتداد عراقيل ومعيقات تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى مهنة تدقيق الحسابات، باعتبار ان مهمة التدقيق تستند بصفة كلية إلى مخرجات النظام المحاسبي المالي؛
- تأثير النظام الجبائي على كفاءة إعداد الكشوف المالية حيث يتم تغليب الجانب الجبائي في إعداد الكشوف المالية أكثر من الجانب المحاسبي مما يؤثر على المحتوى الإعلامي للكشوف المالية وبالتالي التأثير بشكل كبير على تطبيق الإجراءات المتعلقة بتدقيق الحسابات؛
- مشكلة الغش والتهرب الضريبي يشكل عائقا كبيرا في معرفة الوزن الحقيقي للمؤسسة؛
- عدم وجود نصوص قانونية او عقوبات تردع المخالفين حول عدم تطبيق التشريع القانوني وعدم الالتزام بمعايير المهنة.

¹ صابر شراد، ماهية معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق، دراسة آراء عينة من المهنيين والأكاديميين، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 6، العدد 2، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2021، ص 185.

² عبد السلام وليد، زونية بن فرج، معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات في الجزائر " دراسة استطلاعية لمجموعة من مدققي الحسابات بولاية سطيف"، الباحث الاقتصادي، المجلد 8، العدد 1، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريش، 2021، ص 312.

2- معوقات مهنية:

تتمثل المعوقات المتعلقة بالمهنيين فيما يأتي:¹

1. تكوين محافظي الحسابات فيما يخص تطبيق بعض الإجراءات التي نصت عليها معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات والتي تعتمد على تطبيق التقنيات الإحصائية والرياضية واستخدام البرامج المخصصة؛
2. قلة التواصل بين المهنيين لتبادل الخبرات؛
3. المنافسة بين المهنيين مما يؤثر على جودة الخدمات المقدمة، خاصة بما يتعلق بالأتعاب نظير الخدمة المقدمة؛
4. عدم فتح الاعتماد منذ سنة 2010 إلى يومنا هذا، مما يؤثر بشكل كبير على مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال النقص في المورد البشري المؤهل؛
5. عدم فتح المجال أمام المتخرجين الجدد من الجامعات من ذوي التخصصات ومنحهم فرصة التعلم في مكاتب المحاسبة والتدقيق مما يشكل تأثير سلبي على المهنة مستقبلاً؛
6. النقص الكبير في المؤلفات والدراسات التطبيقية التي تتعلق بمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر؛
7. عراقيل تخص الصيغة المعتمدة في إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية؛
8. طبقاً للصيغة التي تم الاعتماد عليها في إصدار معايير التدقيق الجزائرية هي التبنّي شبه الكامل لمعايير التدقيق الدولية فإنها لم تأخذ بالبيئة الاقتصادية الجزائرية؛
9. عدم الأخذ بأراء المهنيين فيما يخص كفاءات إصدار معايير التدقيق الجزائرية؛
10. طريقة عرض معايير التدقيق الجزائرية على شكل محتوى نثري وبالتالي فإنه من المستحسن أن تصدر على شكل إجراءات تنفيذية على حسب كل مرحلة من مراحل التدقيق؛
11. الغموض في بعض الإجراءات التي تنص عليها المعايير وعدم وجود نماذج تطبيقية؛
12. تعقد الإجراءات وكثرتها تجعل من المدقق يختار الإجراءات الأكثر أهمية لتطبيقها فقط دون تطبيق الإجراءات الأخرى.

3- معوقات ترتبط بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

تتمثل العراقيل المتعلقة ببيئة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فيما يأتي:²

- يغلب على بيئة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الطابع العائلي حتى وإن اتخذت في شكلها القانوني أمّا ذات طابع مالي، وبالتالي تقرير مدقق الحسابات لا يشكل بالنسبة لهم سوى أنه التزام قانوني كون أن علاقتهم غير مبنية على الأساس المالي وبالتالي فهم لا يطالبون بمحتوى أعمال المدقق مما يترك للمدقق أحياناً المجال لعدم تطبيق كافة الإجراءات التي تنص عليها المعايير؛
- صغر حجم المؤسسات الاقتصادية والمعرفة التامة من قبل المدقق لوضعيتها وبالتالي فإن البحث على أدلة الإثبات لا يتطلب القيام بكامل الإجراءات التي تنص عليها معايير التدقيق الجزائرية؛

¹ عبد السلام وليد، زونية بن فرج، مرجع سابق، ص 312-313.

² عبد السلام وليد، زونية بن فرج، مرجع سابق، ص 314.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

- مشكلة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إذ لا تتضمن الشروط التي يمكن تطبيق الإجراءات الكلية التي تنص عليها المعايير؛
- ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

الفرع الثالث: المتطلبات الواجب تفعيلها لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA.

- من أجل تجسيد الدور الفعلي والحقيقي لمعايير التدقيق المحلية لا بد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة تفعيل وترسيخ الدور الأساسي لمهنة التدقيق الخارجي وعدم جعلها كمجرد إجراء قانوني روتيني يحقق أهداف محدودة، ومن هنا يمكننا أن ندرج بعض العناصر والمتطلبات الواجب توفرها، والتي من شأنها أن تساهم في تفعيل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA، وهي كما يلي¹:
 - لجنة المعايرة المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة من القيام بإعداد مسودات المعايير وعقد اجتماعات تجمع بين المهنيين والأكاديميين مثل ما يقوم به مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية وهذا للتشاور حول المعيار محل الصدور من أجل الوصول إلى صيغة ملائمة تأخذ بعين الاعتبار الجانب الشكلي والمحتوى بما يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية وبيئة الأعمال الجزائرية، كما تقوم بإصدار إرشادات وتفسيرات خاصة بكل معيار حتى يسهل فهمها وتطبيقها في الميدان؛
 - تفعيل لجنة التكوين المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة من أجل القيام بدورات تكوينية للمهنيين وتبيين كيفية التطبيق العملي لمعايير التدقيق الدولية؛
 - ضرورة عقد دورات تدريبية، ندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية - بصفة مستمرة - وهذا فيما يخص معايير التدقيق الدولية، يحضرها كل من المهنيين والأكاديميين؛
 - ضرورة إعادة تنظيم مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية بما يضمن استقلاليتها، موضوعيتها وكفاءة وفعالية عملياتها وبما يتماشى مع معايير التدقيق المحلية؛
 - فحص مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية من قبل أطراف خارجية تتوافر لديهم الخبرة اللازمة كفحص النظر وفحص المنظمات المهنية بصفة دورية من أجل ضمان أدائها بمستوى يحقق الرضا لأصحاب المصالح؛
 - العمل على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال ضمن مناهج التعليم العالي للجامعات الجزائرية والاعتراف بالتطورات الحديثة في التدقيق الخارجي، وهذا بتطويرها، وكذا إدراج مقياس معايير التدقيق المحلية - خصوصا للطلبة تخصص محاسبة ومالية
- ### المبحث الثالث: الإطار النظري للأداء المهني للمدقق الخارجي

- سنتناول في هذا المبحث الإطار النظري للأداء المهني للمدقق ومعايير الأداء المهني للمدقق الخارجي، وذلك من خلال ثلاثة مطالب وهم على النحو الآتي:
- المطلب الأول: مفهوم الأداء المهني للمدقق الخارجي واليات تحسين الأداء المهني للمدقق والعوامل المؤثرة عليه.
 - المطلب الثاني: جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي تعريفه، الأهداف والأهمية.
 - المطلب الثالث: معايير الأداء المهني للمدقق الخارجي الوظائف الأساسية صعوبات تطبيق معايير الأداء المهني والصفات الواجب توفرها في المدقق الخارجي لأداء مهمة التدقيق وأنواعها حسب NAA، GAAP، ISA.

¹ فوزي الحاج أحمد محمد البشير مركان، معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي ومهني للتدقيق الخارجي في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2020، ص 277-288.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

المطلب الأول: مفهوم الأداء المهني للمدقق الخارجي واليات تحسين الأداء المهني للمدقق والعوامل المؤثرة عليه.

1 مفهوم الأداء المهني للمدقق الخارجي والعوامل المؤثرة عليه

الفرع الأول: مفهوم الأداء المهني للمدقق الخارجي

لقد اقترن الأداء المهني للمدقق في العديد من الدراسات بمصطلح الكفاءة والفعالية

أ- الكفاءة:

1-1 مفهوم الكفاءة المهنية:

حيث يقصد بالكفاءة المهنية المعرفة المتخصصة في المجالات المحاسبية والمراجعة هي أهم الصفات التي يجب أن يتسلح بها المراجع الخارجي عند تنفيذه عملية المراجعة، والمهارة في تطبيق ذلك في شتى المجالات التي تواجهه¹.

كما ينص مفهوم الكفاءة المهنية على أن المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة والخبرة العلمية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع، ويعني هذا أن المراجع يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والمراجعة وغيرها في المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية، إضافة لذلك يجب أن يستمر المراجع في مواصلة التعلم والتدريب طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة.²

لقد تعددت المفاهيم المرتبطة بالأداء واختلقت في إعطاء تعريف موحد للأداء فمن الباحثين من ربط الأداء في ثلاثة عناصر مهمة ومحددة لمفهوم الأداء في تعريف ممثلة في الكفاءة و الفعالية والملائمة، حيث أنهم يرون أن مفهوم الإنتاجية (الفعالية) يتساوى مع مفهوم الأداء الشامل، ومنهم من عرفه بأنه يمثل "الكيفية التي تستخدم بها الوحدة الإنتاجية مواردها المادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف المحددة"³. كما يرى بعض الباحثين أن الأداء هو "القدرة على الإنتاج بفاعلية (استهلاك القليل من الموارد) للسلع والخدمات التي تستجيب لطلب السوق من ناحية النوعية، أحسن وأجود خيار، وأفضل سعر، وذلك بما يسمح بتحقيق نمو اقتصادي وحصول فائض لتحريك النظام الاقتصادي."

فالكفاءة لها عدة معان فهي تعني: "إنجاز الأشياء على النحو الصحيح"⁴، كما تعرف الكفاءة بانها "القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة بأقل التكاليف، فالكفاءة هي العملية الأقل تكلفة"⁵، أما الفعالية فإنها تشير إلى الأهداف المحققة من قبل العامل أو المهني⁶ أو انها تعني "القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة والوصول إلى النتائج التي يتم تحديدها مسبقا فالعملية الفعالة هي تلك العملية التي تبلغ أهدافها بالضبط."

بينما الملائمة تعني "النسبة بين الهدف ومستوى الرضا المتوقع"⁷، أي مقارنة مدى تحقق الأهداف المتوقعة مع ما هو محقق فعلا وقياس الانحراف بين الأهداف الفعلية والمتوقعة فكلما كان الانحراف ايجابيا دل ذلك على الملائمة والعكس صحيح.

¹ سالم أحمد الصباح، مجالات مساهمة الاتجاهات الحديثة في المراجعة لزيادة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في عملية المراجعة، (القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والاقتصاد، 2014 م، ص438 .

² فتحي لبيب فتح الله، شحاته السيدشحاته، أصول المراجعة الخارجية، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2013 م، ص40.

³ جمال خنشور، التقييم الاقتصادي في وحدة ديدوش مراد لإنتاج المشروعات الغازية والعصير المركز خلال عامي 1984 و1985 جامعة باتنة، 1987، ص08.

⁴ خيري كنانة، مدخل إلى إدارة الأعمال، النظريات- العمليات الإدارية، منهج تحليلي، دار جرير، الأردن، 2008، ص31 .

⁵ Bernard Matory et Daniel Crozet, Gestion des ressources humaines: pilotage social et performance, 6eme édition dunod, paris, 2005, p:164

⁶ سهيلة محمد عباس، إدارة الموارد البشرية، مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص171. بتصرف

⁷ علي غربي وآخرون، تنمية الموارد البشرية، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2007، ص129.

أما الأداء في التدقيق:

مفهوم الأداء في المراجعة:

لكي نقوم بتحديد مستويات الأداء المهني في عملية التدقيق فإن نقطة البداية تكون بتحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية والمستفيدين من خدمات مهنة التدقيق، ثم بعدها يقوم ممارسو المهنة بمحاولة ترجمة هذه الاحتياجات إلى معايير مهنية قابلة للتنفيذ ثم الالتزام بهذه المعايير عند أداء عملية التدقيق من قبل ممارسي المهنة، وذلك من خلال قيامهم بالتخطيط الجيد لعملية التدقيق ووفق ما تقتضيه المعايير المهنية وكذا الإشراف على تنفيذها وضرورة تقييد فريق مهمة التدقيق والالتزام بما جاء في هاته المعايير، مما يساهم ذلك في التقليل من مخاطر عدم الكشف عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية.

1-تعريف الأداء

الأداء في المجال الإداري يعرف بأنه هو «تحقيق للأهداف التي وضعتها المؤسسة»¹، كما جاء في تعريف آخر على أنه «درجة بلوغ الفرد أو الفريق أو المنظمة للأهداف المخططة بكفاءة وفعالية»²؛

ومن خلال التعريفين السابقين، يتوضح لنا بأن الأداء الجيد للمؤسسة عموما هو مرتبط بدرجة بلوغ الأهداف المسطرة مسبقا، كما أن هناك مفاهيم أخرى لها علاقة بالأداء، تتمثل في مفهومي الكفاءة والفعالية يمكن توضيحهما فيما يلي³:

أ- الكفاءة: مفهوم الكفاءة يعني عملية الموازنة بين الموارد المستخدمة في المؤسسة باعتبارها مدخلات وبين النتائج المحققة في المخرجات، فكلما كانت المدخلات أقل والمخرجات أكثر كان ذلك معبرا عن الكفاءة في أداء المؤسسة، وبذلك تعتبر الكفاءة عنصرا من عناصر الأداء. وبالنسبة للكفاءة في عملية المراجعة تعني قيام المراجع بالإجراءات اللازمة من خلال التخطيط المناسب وجمع أدلة الإثبات وإجراء الاختبارات الكافية لتحقيق أهداف المراجعة وهذا في الوقت المحدد لعملية المراجعة أو أقل من ذلك، وأقل جهد وتكلفة ممكنين أخذا بعين الاعتبار الأتعاب المتفق عليها؛

ب الفعالية: تستخدم الفعالية لقياس قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المخططة، حيث يتم قياس فعالية المؤسسة بنسبة ما تحققه من نتائج فعلية إلى ما كانت ترغب في تحقيقه، طبقا للخطة المرسومة. وتعني الفعالية في عملية المراجعة مدى تحقيق أهداف المراجعة التي تتمثل في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية والإبلاغ عنها وتقدير المخاطر بشكل جيد، ومن خلال ما سبق يتبين لنا ان الأداء المهني للمدقق يعكس مدى مقدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والتعبير عنها في شكل تقرير يبدي فيه رأيه الفني المستقل والحامد، وذلك من خلال الالتزام بمعايير الأداء المهني والسياسات والإجراءات المحددة والمنتهجة من قبل الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق، أي أن الأداء المهني يرتكز على مدى اعتماد المدقق على أسلوب ممارسة وأداء مهمة التدقيق وفق المعايير والقوانين الواجب الالتزام بها، فكلما كان المدقق وبالاعتماد على أسلوبه متأكدا على احتمال زيادة اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، والتي تم الإفصاح عليها، كان ذلك دليلا على جودة أدائه المهني لممارسة المهنة. ومنه يمكننا أن نستخلص بأنه توجد هناك علاقة بين كل من الفعالية والكفاءة والأداء في التدقيق، فلتحقيق مستوى عال من الجودة في أداء عملية التدقيق، يجب أن تتم مهمة التدقيق بمستوى مقبول من الكفاءة والفعالية.

تعريف الأداء المهني للمدقق:

¹مصطفى، أحمد سيد. (2002). إدارة البشر: الأصول والمهارات، القاهرة: المؤلف، ص:415 كتاب

²Dorriath, B. and Ch. Goujet. (2007). Gestion Prévisionnelle et Mesure de la Performance. DoDnod: Paris. 3^{ème} Edition.p:3

³. ديلمى عمر، لقلطي الأخضر، 2020، دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر: دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة المالية المجلة العربية للإدارة مج، 40، ع 4 - ديسمبر (كانون الأول) 2020، ص: 51

الفرع الثاني: تعريف الأداء المهني للمدقق الخارجي:

تعددت تعريفات الأداء المهني ومدقق الحسابات الخارجي، والتي اصطلح عليها معايير التدقيق من قبل معظم الباحثين والكتاب وفيما يلي سنقوم باستعراض عدد من هاته التعاريف ونذكر من أهمها :

- فقد عرف الأداء المهني للمدقق الخارجي " بأنه مستويات للأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية المراجعة وتحدد نوعاً من الإطار الذي يعمل ضمنه"¹
- كما عرفه آخرون بأنه عبارة عن " إرشادات عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسؤوليتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية التاريخية، وهي تشتمل على اعتبارات الجودة المهنية"²
- كما عرف الأداء المهني لمراجع الحسابات بأنه " الكفاءة المهنية والاستقلال في ممارسة المهنة، حيث إنهما السبب الرئيس لوجود خدمات المراجعين ورضا المجتمع المالي عن أعمالهم"³.
- و في تعريف اخر عرف بأنه "نموذج يوضح قواعد أداء مراجع الحسابات من قبل المنظمات المهنية لمراجعة الحسابات أو الاتفاق العام بين أعضاء المهنة كمقياس لمدى كفاية الأداء"⁴
- كما عرف أيضاً بأنه "النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات، وتحدد معايير المراجعة المسؤولة التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بالفحص."⁵

من خلال استعراضنا للتعاريف السابقة نجد إن جل الباحثين لم يتفقوا على إعطاء تعريف موحد للأداء المهني ومدقق الحسابات، ولكنهم اتفقوا أن هاته التعاريف تشترك في أن معايير الأداء المهني تعتبر وسيلة للحكم على كفاءة عمل و أداء مدقق الحسابات الخارجي.

و مما سبق نستخلص ان وجود مثل تلك المعايير يمثل أحد المقومات الأساسية لتنظيم مهنة التدقيق حيث ان مزاولة مهنة التدقيق في ظل غياب معايير محددة وواضحة ملزمة يمكنان يؤدي إلى التفاوت وتزايد الاختلافات في ممارسة المهنة، وذلك لأنها الأسلوب أو المنهج الذي تتم من خلاله ممارسة مهنة التدقيق، والتي من خلالها يمكن الحكم على مدى كفاءة العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات.

الفرع الثالث: أهمية تحسين الأداء المهني في عملية التدقيق

إن المؤسسات وشركات التدقيق تؤدي دوراً هاماً في المجتمع، ومن هذا المنطلق فإنه بات ومن الضروري أن تقوم إدارة هذه المؤسسات والعاملين فيها بأداء الخدمات المتعلقة بمهنة التدقيق بشكل مقبول، إضافة إلى تقديم الخدمات الأخرى، وذلك بأعلى مستوى من الجودة في الأداء ، ويمكن تحديد الأهمية المرجوة من تحسين مستوى الأداء المهني للمدققين وصولاً إلى تحقيق مستوى الجودة المطلوب من خلال تحقيق العناصر الآتية:⁶

1- تأكيد ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية

¹الذبيبات، علي عبد القادر، 2010م، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق. ط3. عمان: دار وائل للنشر.

²رينز، الفين ولوبيك، جيمس. 2002، المراجعة مدخل متكامل ترجمة: الدسيطي محمد، دار المريخ للنشر، الرياض.

³جربوع، يوسف محمود وحلس، سالم عبد الله. 2007م، مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي. بحث منشور، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

⁴الوقاد، سامي محمد ووديان، لؤي محمد. 2010، تدقيق الحسابات 1. عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

⁵جربوع، يوسف محمود، 2004م، مدى مسؤولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية: بحوث لتطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة، دراسة. الجامعة الإسلامية، غزة.

⁶لقليطي الأخضر، ديلمي عمر، 2020، دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر: دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة المالية المجلة العربية للإدارة، مج 40، ع 4 - ديسمبر (كانون الأول) 2020، ص: 53-54 بتصرف.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

تقوم المنظمات المهنية في أي دولة بوضع معايير لأداء عملية المراجعة فيها، تتمثل تلك المعايير في القواعد والقوانين والإجراءات اللازمة التي تحكم الأداء المهني للمراجعة، حيث إن عدم التزام المراجعين بهذه القواعد والإجراءات ينعكس ذلك سلبًا على الأداء المهني للمراجعة.

دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر.

من هنا يتضح أن هناك علاقة متبادلة بين جودة الأداء المهني للمراجعة ودرجة الالتزام بالمعايير المهنية، حيث إن الالتزام بهذه المعايير يؤدي إلى أداء جيد لعملية المراجعة وهو ما يؤكد التزام المراجعين بتلك المعايير.

2- زيادة درجة الثقة في القوائم المالية وتقرير المراجع: والتي تعد من أهداف المراجعة تقديم تقرير يتضمن رأي محايد حول مدى تعبير القوائم المالية للمؤسسة موضوع المراجعة عن وضعيتها المالية الحقيقية ونتائج أعمالها خلال فترة زمنية معينة، وذلك للأطراف الذين لهم علاقة بهذه المؤسسة من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة. ويعتبر الأداء الجيد للإجراءات التي سوف يقوم بها المراجعون والتقارير التي يقدمونها للأطراف المعنية دليلًا إيجابيًا لزيادة الثقة في المعلومات بالقوائم المالية.

3- الرفع من احتمالات اكتشاف الانحرافات في القوائم المالية من أهداف المراجعة الفرعية أيضا هو اكتشاف الانحرافات والأخطاء التي قد تكون موجودة في القوائم المالية، حيث يترتب عن زيادة احتمالات اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية زيادة جودة أداء المراجعة، مما يعكس ذلك زيادة مستوى الجهد المبذول خلال تنفيذ إجراءات عملية المراجعة والالتزام الكامل بالمعايير المهنية. وبالتالي، فإن التحسين المستمر لمستوى أداء المراجعة سوف يزيد من احتمالات اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية للمؤسسة موضوع المراجعة.

4- تضيق فجوة التوقعات في المراجعة

إن تحسين أداء المراجعة يساهم في تقليص حدة هذه الفجوة فلتحسين الأداء يتم إصدار المعايير المهنية اللازمة وهو ما يقلص من فجوة التوقعات الناتجة عن فجوة الأداء بسبب القصور في معايير المراجعة، ولتحقيق الأداء الجيد في المراجعة أيضا، لذلك يجب على المراجعين الالتزام بهذه المعايير والرقابة على ذلك من طرف الهيئات المشرفة على المهنة، مما يؤدي أيضا إلى تقليص فجوة التوقعات التي سببها قصور في الأداء بالنسبة للمراجعين. وبالتالي، فإن تحسين أداء مهنة المراجعة في أي قطر سوف يؤدي إلى تقليص فجوة توقعات المراجعة.

5- زيادة القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة المحلية

حيث ان تقديم خدمات المراجعة بمستوى أداء جيد يعد من العوامل الأساسية لحفاظ مكاتب المراجعة على حصتها في السوق المحلية للمراجعة ودخول الأسواق العالمية من خلال تحسين قدرتها التنافسية. مع. مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، خاصة في ظل التطبيق الكامل لاتفاقيات المنظمة العالمية للتجارة في مجال الخدمات، حيث إن دخول مكاتب المراجعة العالمية مجال المنافسة في السوق المحلية لتقديم خدمات المراجعة في ظل تمتعها بمستوى مرتفع لجودة الخدمات المقدمة يؤدي بالأطراف المستفيدة من القوائم المالية إلى فقدان الثقة في جودة التقارير التي تصدرها مكاتب المراجعة المحلية، مما يترتب عليه تحول اعتماد مؤسسات الأعمال المحلية وفروع المؤسسات الأجنبية إلى مكاتب المراجعة العالمية وفروعها¹

القرع الرابع: آليات تشجيع المدققين على الأداء الجيد

¹ الطويل، سهام أكرم عمر، 2012، تأثير متغيرات البيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، ص: 27.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

إن المدقق يؤدي دورا اجتماعيا محوريا هاما، لذلك فإنه بات ومن الضروري أن يقوم كمؤسسة تضم العديد من العاملين الأكفاء على ضمان أداء خدمات التدقيق وغيرها من الخدمات ذات الصلة بأعلى مستوى من الجودة في الأداء"، وبالتالي يتعين أن يتم توفير آليات من شأنها تعزيز وتدعيم إمكانية أداء عمل المراجعة على نحو جيد، وفي إطار سلوكي مهني.¹ لذا فإن المعهد الأمريكي للمحاسبين قد قام بإنشاء عدة آليات بغية تعزيز إمكانية أداء مهام التدقيق على نحو جيد يضمن ويحقق متطلبات الجودة في الأداء المثلى والجيدة، وتمثل هذه الآليات فيما يلي²:

1. معايير المراجعة وتفسيراتها

تمثل معايير المراجعة دليل عام لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند القيام بمراجعة القوائم المالية للمؤسسات، تشمل هذه المعايير على اعتبارات الأداء المهني الجيد مثل الكفاءة، الاستقلال، أدلة الإثبات ومتطلبات إعداد التقرير.

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين بإصدار معايير مراجعة متعارف عليها مصنفة إلى معايير عامة، معايير العمل الميداني و معايير إعداد التقرير، وهي لا تكفي لتوفير إرشادات شاملة لممارسي المهنة، لكنها تمثل إطارا عاما يمكن للمعهد من خلاله تقديم تفسيرات لممارسة المراجعة.

2. متطلبات التعليم المستمر

حسب متطلب التعليم المستمر لرقابة الجودة، يجب على كل مراجع داخل مؤسسات المحاسبة أن يحصل على ساعات من التعليم المهني المستمر بصفة دورية حتى يتمكن من متابعة التطورات الحاصلة والمستمرة وغيرها، والتي تتم في مجال المحاسبة، المراجعة، الخدمات الاستشارية الإدارية، الضرائب.

3. المسؤولية القانونية

تمثل المسؤولية القانونية لمكتب المراجعة واحدا من الجوانب المهمة في المهنة، فعلى المراجعين تحمل كامل مسؤولياتهم القانونية تجاه الأطراف المتعاقدة معهم، حيث يخضع المراجعين للمساءلة القانونية عند خرق التعاقدات التي تؤدي إلى عدم تقديم الخدمة بالشكل المناسب، أو عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية أو عدم بذل العناية المهنية اللازمة وما ينتج عن ذلك من رفع للدعوى القضائية ضد القائمين على عملية المراجعة، وبالتالي المحاكم حافز هام للمراجعين للحفاظ على الحياد والاستقلالية والالتزام بالمعايير المهنية.

4. قسم منشآت المحاسبة العامة المصرح لها

أنشأ المعهد الأمريكي قسم منشآت المحاسبة العامة وأوجد قطاع هيئة سوق المال وقطاع الشركات الخاصة بهدف تحسين جودة أداء الممارسة المهنية داخل منشآت المحاسبة بما يتسق مع معايير رقابة الجودة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين.

5. ميثاق السلوك المهني

يتشكل ميثاق السلوك المهني من عدد من العبارات العامة عن السلوك المثالي أو قواعد محددة تحدد السلوك غير المقبول، وتأكد هذه العبارات على الأنشطة الإيجابية التي تشجع المراجعين على الأداء الجيد،

1 أمين السيد أحمد لطفى، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 09، بتصرف.
2 لقلبي الأخصر، ديلمي عمر، 2020، دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر: دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة المالية المجلة العربية للإدارة، مج 40، ع 4 -ديسمبر (كانون الأول) 2020، ص: 54-55.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

وتتمثل عناصر ميثاق السلوك المهني التي وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين في المبادئ الأخلاقية، قواعد السلوك، التفسيرات والقواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة¹.

6. هيئة سوق المال

تقوم هيئة سوق المال بإمداد المستثمرين بمعلومات موثوق بها حتى يتمكنوا من اتخاذ قرارات الاستثمار، لذلك يتطلب قانون الأسهم من معظم الشركات التي ترغب في طرح أسهمها للاكتتاب العام أن تقدم طلبا للتسجيل إلى هيئة سوق المال للموافقة، بالإضافة إلى ضرورة إرفاق القوائم المالية للشركات بتقرير مراجع محايدين كجزء من طلب التسجيل.

7. فحص النظر

يتم فحص النظر بواسطة مكتب مراجعة مدى التزام مكتب آخر بعناصر رقابة الجودة المحددة، والتقرير عما إذا كان ذلك المكتب محل الفحص قد صمم سياسات وإجراءات لتنفيذ عناصر رقابة الجودة وقام بتنفيذها خلال الممارسة العملية.

8. رقابة الجودة

تمثل رقابة الجودة على عملية المراجعة الوسيلة التي بواسطتها يمكن للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة، تعكس دائما مراعاته لمعايير المراجعة المتعارف عليها، أو أي شروط قانونية أو تعاقدية، أو أي معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه².

وقد أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1978 لجنة معايير رقابة الجودة وحملها مسؤولية مساعدة منشآت المحاسبة العامة المصرح لها على تطوير وتنفيذ معايير رقابة الجودة، وتم تحديد عناصر رقابة الجودة من طرف مجلس معايير المراجعة سنة 1997 تمثلت في ما يأتي:

- توفر الحياد الأمانة والموضوعية في كافة الأفراد التي تنفذ عملية المراجعة.
- إدارة الأفراد من خلال وضع السياسات والإجراءات التي تؤكد توفر التأهيل المناسب للمراجع، الاشتراك في التعليم وكذلك التأهيل المناسب.
- وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار في التعامل مع عميل معين.
- إيجاد السياسات التي توفر تأكيدا على أن العمل الذي قام به المراجعون يتفق مع المعايير المهنية والتنظيمية ومعايير الجودة المحددة في مكتب المراجعة.
- وضع السياسات والإجراءات للتأكد من أن العناصر السابقة قد تم تطبيقها على نحو فعال.

9. اختبار (CPA)

ينص قانون كل ولاية في الولايات المتحدة الأمريكية على قيام إدارة محددة بمنح التصريح أو الترخيص الضروري لممارسة مهنة المحاسبة وتنظيم لقب المحاسب العام المعتمد أو المصرح له (CPA)، وحتى يصبح الفرد محاسبا معتمدا، يجب عليه استيفاء ثلاثة متطلبات تتمثل في متطلب التعليم، متطلب اجتياز امتحان اختبائي ومتطلبات الممارسة³. إلى جانب أيضا:

¹ ألفين أرينز وجيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 112.

² محمد عبد الله مطلق المهمل، مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات الرقابة على جودة أعمال المراجعة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 220 من وجهة نظر معدي القوائم المالية، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2009، ص: 17.

³ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 32.

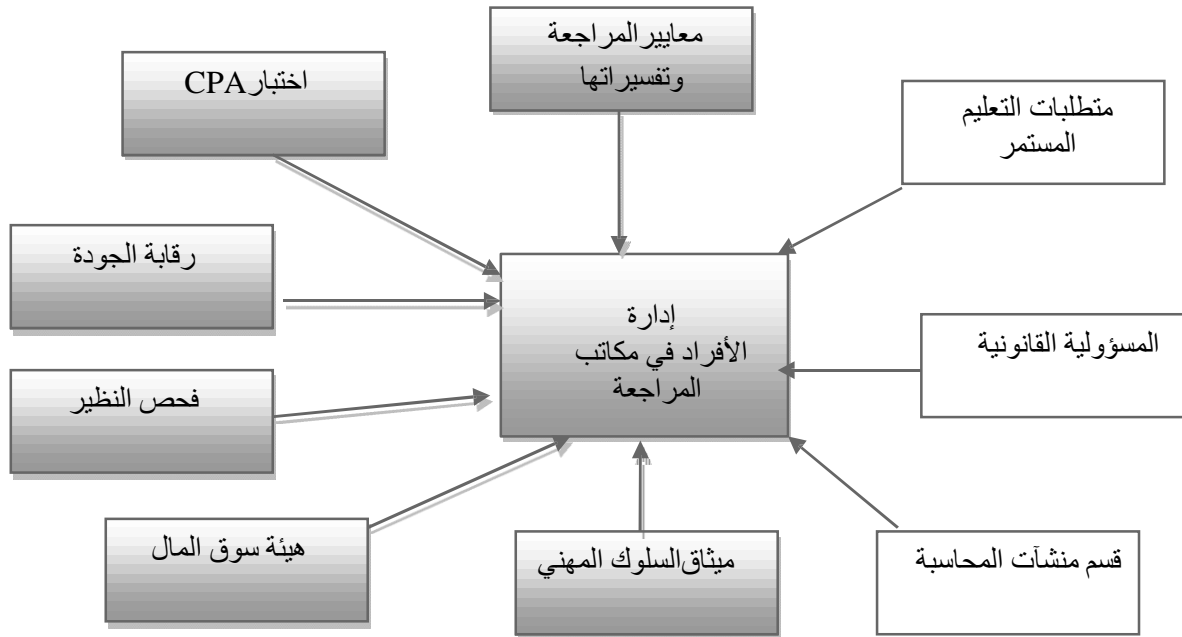
الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

10. تفعيل دور لجان التدقيق: حيث أن وجود لجنة المراجعة بالشركة قد يعمل على تفعيل جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي من خلال متابعة ومناقشة المراجع الخارجي أثناء قيامه بالتخطيط والتنفيذ والتقرير عن عملية المراجعة مع ملاحظة أن مثل هذه المتابعة من قبل لجنة المراجعة لا يعني تدخلها بشكل مباشر في عمل المراجع الخارجي وإنما محاولة معاونته من اجل القيام بعملية المراجعة بأعلى مستوى من الجودة يمكن الوصول إليه¹

11. الإسراع بتطبيق معايير رقابة الجودة المعيار (1، 200، 220) NAA : وذلك لان هاته المعايير مهمة وضرورية جدا من تطوير مهنة التدقيق محليا والرقمي بما إلى المستوى الدولي من خلال تأثير تطبيق هاته المعايير على تحسين الأداء المهني للمدققين مما ينعكس بالإيجاب على تحسين جودة مهنة التدقيق ككل.

يمكن تلخيص وتوضيح الآليات المساعدة على تحسين وتعزيز الأداء المهني للمدقق الشكل الآتي:

الشكل رقم (5-1) آليات تعزيز الأداء الجيد للمدققين



المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 217.

الفرع الخامس: العوامل المؤثرة في الأداء المهني للمدقق

بالرغم من تزايد الاهتمام بالأداء المهني للمدقق الخارجي من قبل الأكاديميين والمهنيين، إلا أنه لم يتم تحديد العوامل التي تؤثر على جودة الأداء المهني للتدقيق بشكل دقيق، وذلك نظرا لأنها تعد مهنة مستقلة مثل باقي الخدمات التي يقدمها المهنيون بمقابل، بحيث أنها تعتبر شيئا غير ملموس، وكذلك نظرا لاختلاف العوامل المؤثرة في تحديد الجودة بالنسبة لكل من مستخدمي القوائم المالية والمدقق نفسه على حد سواء .

حيث ان مهنة التدقيق تعتبر خدمة تتميز بعدة خصائص ولا يمكننا مقدا ان نقيس أو نحدد جودة أدائها، إضافة إلى ذلك فإن نتائج عملية التدقيق (تقارير المدقق) ليست محددة بل هي تعتمد على الاحتمالات المختلفة (التقديرية)، وكذا على الاختبارات التي يجريها المدقق أثناء ادائه لعملية التدقيق، وان عملية التدقيق كمهنة فهي تتركز على مجموعة من العوامل التي تؤثر في جودة الأداء المهني للمدقق وفيما يلي سنقوم بعرض أهم هذه العوامل والتمثلة فيما يلي:

¹.الصفحي، منال نور الدين،(2009)، دور لجان المراجعة في زيادة فعالية المراجعة-دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة عين شمس ص: 33.

1. أثر رقابة جودة التدقيق على كفاءة الأداء المهني لعملية التدقيق الخارجي

هناك العديد من المفاهيم المتعلقة بالرقابة على جودة الأداء المهني لعملية المراجعة ، فقد عرفت أحدى الدراسات بأنها التأكد من إلتزام مكاتب المحاسبة والمراجعة بالمعايير الموضوعية للرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة.¹ تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وثبات في ضوء الإلتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية.² حيث يؤدي تطبيق رقابة الجودة على المراجعة إلى زيادة التأكد ان الخدمات التي تقدمها المهنة تمت بفعالية ،وان الإشراف كان ملائم يؤكد مصداقية وامانة المحاسبين القانونيين، مما يعزز ثقة الجمهور بالمهنة.³ إن بلوغ الكفاءة المهنية يتطلب أولاً مستوى مرتفع من الثقافة العامة ويلي ذلك تعليم متخصص، وتدريب وامتحان في الموضوعات المتعلقة بالمهنة ثم إكتساب الخبرة العلمية وهكذا ينبغي أن يكون التطور العادي للمحاسب المهني⁴ .

2. أثر العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق على الأداء المهني للمدقق الخارجي:

تعد العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق من أحد أهم العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق، وتمثل هذه العوامل مجتمعة في العوامل التالية:

أ. حجم مكتب التدقيق:

تتوافر لدى مكتب المراجعة خصائص وسمات تمكنها من القدرة على تقديم خدمات مراجعة أكثر جودة من مثيلاتها الصغرى لأنها تتمتع بدرجة استقلال أكبر، من خلال الإفصاح عن التجاوزات في النظام المحاسبي للعميل حتى ولو ترتب على ذلك فقدان العميل، وبالتالي لا تسعى لمخالفة المعايير المهنية للاحتفاظ بالعملاء، وتتمتع مكاتب المراجعة الكبرى بالقدرة على مقاومة ضغوط العملاء لعدم تأثيرها ماديا بعميل واحد أو عدد معين من العملاء وبالتالي فإنها تتميز بالحفاظ على استقلال وحياد مراجيعها أثناء قيامهم بمهام المراجعة، كما تستثمر مكاتب المراجعة الكبيرة المزيد من الموارد في مجال التدريب والتكنولوجيا التي تتيح لهم التعرف على المنشآت التي تصبح في نهاية المطاف مفلسة⁵ .

ب. سمعة مكتب التدقيق:

أن السمعة الجيدة التي يحققها مكتب المراجعة نتيجة لالتزامه بالمعايير المهنية وقواعد وآداب سلوك المهنة كما تتمثل في الخبرة المهنية تعريف المكتب والاتصال الجيد بين المكتب وعملائه والدعوى القضائية المرفوعة ضده ووجود المراجعة، فجودة أداء المراجعة تؤدي حسن سمعة المكتب⁶، كما أوضحت بعض الدراسات أن سمعة وشهرة مكتب المراجعة

¹ محمد صالح هاشم ، تقييم مدى قبول أسلوب مراجعة النظر كأداء للرقابة الخارجية على جودة الأداء المهني من مكاتب المراجعة الخارجية ،القاهرة: جامعة بني سويف ، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية 2010م، العدد2،ص: 148 .

² هيثم أحمد حسين عبد المنعم، اتجاهات تطوير معايير الرقابة على جودة المراجعة ،جامعة الأزهر، كلية التجارة،المجلة العملية لكلية التجارة العدد22 2004 م،ص:80.

³ سحاق محمد اسحاق عبد الرحمن، دور جودة المراجعة وجودة الشركات في تقليل مخاطر الإستثمار في أسواق الاوراق المالية ، الخرطوم: جامعة النيلين رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة 2013 ص: 73.

⁴ مسمى صلاح محمد، التخصص الصناعي والمراجعة المشتركة ودورها في زيادة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2016م،ص:43.

⁵ إبراهيم سعد إبراهيم سعود، قياس وتفسير أثر جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات على مخاطر التقارير المالية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة عملية تصدر عن قسم المحاسبة والمراجعة، العدد، 1،ص: 1154، 2016م.

⁶ عبد الرحمن إبراهيم الحميد، خصائص جودة المراجعة دراسة حالة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية،الرياض: جامعة الملك عبد العزيز، مجلة الإدارة العامة، المجلد 35، العدد3، 1995م،ص:408.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

تعتبر من المتغيرات العامة والمؤثرة على عدد العملاء حيث تزداد جودة الأداء المهني المراجعة الخارجية كلما زاد عدد عملاء المكتب وثقل كلما قل عدد العملاء المشار إليهم.¹

ج. القضايا المهنية المرفوعة ضد مكتب التدقيق:

تعتبر الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق من احد العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق عموماً، حيث أن فشل مكتب أو شركة التدقيق في أداء مهمة التدقيق قد نعرضهم لدعاوي قضائية من الغير للمطالبة بالتعويض عن الأضرار الناتجة عن الإهمال أو التقصير، وبالتالي فإن عدم وجود مثل تلك الدعاوي قد يعتبر مقياس لجودة عملية التدقيق². تتوقف جودة عملية التدقيق على مدى استهلاك كفاءة المدقق والتي تعني قدرته المدقق على مقاومته للضغوط التي يعمل تحتها وان تحسن الجودة مقترن بالإلتزام بتطبيق المعايير المهنية، وقواعد وآداب السلوك المهني و إجراءات إتمام عملية المراجعة في الوقت المحدد والمنسق عليه، ذلك بما ينعكس في النهاية على اكتشاف الأخطاء والتحريرات والمخالفات الجوهرية الواردة في التقارير المالية والتقرير عنها وأنه في حالة الفشل في ذلك او ما يطلق عليه بفشل المراجعة، والذي يؤدي إلى تعرض المدقق للمساءلة القانونية أو ما يطلق عليه بالدعاوي القضائية المرفوعة من قبل مستخدمي القوائم المالية، وذلك تعويضاً لهم لما لحق بهم من ضرر نتيجة اعتمادهم على معلومات مالية مضللة (تقارير مدققي الحسابات)، كما تعتبر الدعاوي القضائية مؤثراً مهماً لتحديد جودة عملية التدقيق.

حيث أن كلما ازدادت الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة دل ذلك على عدم جودة المراجعة لهذا المكتب، وكلما قلت الدعاوي القضائية ضد هذا المكتب كلما كانت مراجعة المكتب زادت جودة عالية³.

د. المنافسة بين مكاتب التدقيق:

تؤد المنافسة بين مكاتب وشركات التدقيق المختلفة إلى ارتفاع في جودة الأداء المعني حيث أن جودة الخدمات المقدمة هي من أهم عناصر المنافسة على خلاف ما يعتقد البعض من أن المنافسة تؤدي إلى تخفيض جودة التدقيق من خلال اللجوء إلى تخفيض في أجور وأتعاب التدقيق⁴.

كما ان المنافسة تؤثر إيجابياً على جودة المراجعة لعدة أسباب منها:⁵

i. أن مكاتب المراجعة أصبحت أكثر إلحاحاً في تقديم جودة مراجعة أفضل حيث أصبحت تدرك أن المنافسة ليست سريعة وإنما جودة الخدمة المقدمة.

ii. أن هنالك معايير مهنية وقواعد للسلوك المهني تعتبر هي الأساس في بيئة المراجعة.

هـ. الارتباط مع مكتب تدقيق عالمي:

ان ارتباط مكتب التدقيق المحلي مع مكتب تدقيق عالمي يعتبر كمؤثر لقياس جودة الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق، وهو يعد أحد المتغيرات التي تستخدمها دول العالم النامية بشكل خاص، بخلاف ما تستخدمه دول العالم المتقدمة التي تعد رائدة

¹ محمد بهاء الدين إبراهيم، مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء لمهنة المراجعة الخارجية، (القاهرة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، العدد، 2008م، ص168.

² أياد رشيد القرشي، متطلبات جودة الأداء لممارسة التدقيق الخارجي، بغداد: مجلة دورية تصدر عن جمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، العدد 1، 2014م، ص51.

³ حافظ هارون أبو حسين، دور جودة المراجعة الخارجية في تقليل مخاطر الائتمان المصرفي، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2013م، ص43-44.

⁴ أياد رشيد القرشي، متطلبات جودة الأداء لممارسة التدقيق الخارجي، بغداد: مجلة دورية تصدر عن جمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، العدد 1، 2014م، مرجع سابق، ص9.

⁵ محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، القاهرة: دار التعلم الجامعي، ص355.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

في ذلك مثل الولايات المتحدة بشكل عام، حيث أن الارتباط بأحد مكاتب التدقيق في عالم ممارسة مهنة التدقيق تفرض شروطا وقيودا سواء بالنسبة لممارسة المهنة في المكاتب الرئيسية أو احد فروعها أو عند ارتباطها مع مكاتب تدقيق محلية لدول أخرى. والسبب الرئيسي لاستخدامها هذا المتغير كبديل لقياس جودة الأداء المهني هو الطبيعة التنظيمية والهيكلية بحيث تتصف هذه المكاتب بالتنظيم الداخلي المالي إضافة إلى عامل السمعة حيث تعمل للحفاظ على سمعتها وعدم تهديد هذه السمعة نظرا لما لذلك من آثار سلبية مباشرة على ما تحققه من إيرادات، أن السبب وراء ما تقدمه هذه المكاتب الكبيرة من مرجعة ذات جودة عالية مقارنة بمكاتب المراجعة الأخرى هو نتيجة لما تمتلكه من العوامل مثل امتلاك مزايا تكنولوجية تفوق غيرها من المكاتب وجودة التدريب سواء داخليا أو خارجيا بالإضافة إلى وجود رقابة على جودة الأداء داخلي هذه المكاتب وخضوعها لبرامج فحص الفريق واستخدام الإستراتيجيات الحديثة¹.

3. العوامل المؤثرة على الأداء المهني للمدقق الخارجي المرتبطة بفريق مهمة التدقيق:

أ. استقلالية المدقق:

تعتبر استقلالية المراجع من أهم مقومات التدقيق الخارجي حيث بدونها تصبح مهمة التدقيق غير مبررة وتفقد دورها في المجتمع ويؤدي تعزيز الاستقلالية إلى زيادة مصداقية القوائم المالية المراجعة وإمكانية الاعتماد عليها والوثوق فيها في اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية، وبذلك تكون عامل رئيسي في تعزيز نوعية وجودة التدقيق لما تقدم يتوجب على المراجع الخارجي تجنب المواقف التي يمكن أن تعود الشك في استقلالية وبخاصة عند قيامه بتقديم الخدمات المهنية الأخرى، بجانب خدمة تدقيق القوائم المالية

لذوبون نفسه حيث أن ذلك قد يضعف الثقة في استقلالية وينعكس سلبا على جودة التدقيق².

- بينما يسعى مستخدمة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات ثقة ومصداقية للاعتماد عليها في قرارات مستقبلية وهذه الثقة والمصداقية تنبع من مدى استقلال وحياد المراجع في إبداء رأي يقوم على النزاهة والموضوعية، فمهما كانت كفاءة المراجع الفنية فإنه لا يجب أن تنقصه الحيادية اللازمة للاعتماد على ما يرد في تقريره³.

- يجب أن تتوفر شرطين أساسيين لتحديد مدى استقلالية وحيادية المدقق الخارجي⁴ وهما:

- يجب أن لا يكون هناك أية مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وأن لا يكون لأحد أقاربه مصالح من نفس النوع لأن تلك المصالح قد تؤثر بشكل أو بآخر على استقلاليته.

- وجود استقلال ذاتي وذهني بمعنى أنه لا يوجد أية ضغوط من قبل المؤسسة محل المراجعة في الدور الذي يقوم به، بشأن التحقق من سلامة وصحة القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة حيث توجد عدة مظاهر للضغوط التي قد يتعرض لها المراجع كإجراءات تعيين وعزل المراجع الخارجي وكيفية تحديد أتعابه.

ب. خبرة فريق مهمة التدقيق:

¹ سالم أحمد صيام، مرجع سابق، ص 124-125.

² أياد رشيد القرشي، أياد رشيد القرشي، متطلبات جودة الأداء لممارسة التدقيق الخارجي، بغداد: مجلة دورية تصدر عن جمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، العدد 1، 2014م، مرجع سابق، ص 6.

³ أحمد مناعي وحكيمة لعماري، ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية، الجزائر: جامعة الجزائر، مجلة علوم الإنسانية، العدد 2010م، ص 45، ص 67.

⁴ خيراني العبد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظة الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، دراسة حالة الجزائر، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير في المحاسبة، 2013م، ص 22-23.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

الخبرة هي اكتساب حجم هائل من المعرفة والمهارة الإجرائية التي تقود إلى الأداء المتميز للمهام النوعية المحددة التي يقوم بها الخبير المهني في مجال معين، وتعتبر خبرة مراجع الحسابات من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة وذلك كنتيجة لزيادة عدد حالات فشل المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية وعدم اكتشاف الغش في القوائم المالية، وذلك بسبب قيام المراجعين حديثي الخبرة بأعمال المراجعة¹.

أن خبرة المدقق الخارجي تعتبر احد العوامل الهامة لكفاءة وفاعلية أداء ه المهني، حيث انه يسير جنباً إلى جنب مع التأهيل العلمي للمدقق، ولكي نحدد مفهومها للخبرة فقد أوضحت بعض الدراسات بأنه لا يوجد تعريف محدد يحظى بالقبول العام لمفهوم الخبرة وذلك لان خبرة غير ملموسة وكذا لعدم إمكانية ملاحظتها بصورة مباشرة مما استوجب ربطها بمتغيرات يمكن ملاحظتها كعدد سنوات الخبرة، وقد قامت إحدى الدراسات بقياس الخبرة بدلالة بعض المتغيرات حيث أنها عرفت الخبرة في أداء مهمة التدقيق بأنها نتاج تراكم المعرفة وصدق جمع الأدلة من كافة المصادر الموثوقة، وذلك يكون قبل أداء مهمة التدقيق.

ومن حيث أثر الخبرة على تحديد مؤشرات التحريف في القوائم المالية فقد أوضحت إحدى الدراسات وقدرة المراجعين الذين تعاملوا مع عدد كبير ومتنوع من العملاء على اكتشاف مناطق حدوث الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية بصورة أفضل من أولئك المراجعين الذين لديهم خبرة في التعامل مع فئات متنوعة من المنشآت².

أن خبرة فريق عمل المراجعة الخارجية يعتبر أحد المتغيرات العامة والمؤثرة في جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية في مرحلة العمل الميداني وأن المراجعين الأكثر خبرة سوف ينتهجون تفسيرات أكثر ملائمة وإقناعاً مما ينتهجه المراجعون الأقل خبرة³.

ج. الإشراف على فريق مهمة التدقيق:

توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة عادة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا حيث يؤكل إلى هؤلاء المراجعين مسئولية تدريب وتوجيه ومتابعة المراجعين المساعدين خصوصاً في المهام غير العادية والمعقدة، وقد عرف الإشراف على فريق المراجعة بمعنى وضع السياسات والإجراءات المتعلقة بمسلك العمل والإشراف عليه عند كافة المستويات التنظيمية، وذلك بغرض التأكيد على أن العمل المؤدي يتفق مع معايير الجودة في المنشأة⁴.

ويمكننا تلخيص أهم نقاط الإشراف في النقاط الآتية:

- توجيه المراجعين نحو تحقيق أهداف المراجعة.

- النظر في فريق المراجعة.

- ترتيب المهام حسب الأولويات.

- حرصه على توظيف العدد الكافي والملائم للمساعدين.

- حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي ماطلتهم في أداء مهامهم.

- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدین بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

كما أن الإشراف يؤثر على الأداء المهني من حيث الأمور التالية⁵:

¹ محمد عباس بدوي، والميرة إبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، القاهرة: المكتب الجامعي الحديث، 2005م، ص198.

² حسين أحمد عبيد، وأحمد محمد نور، وشحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، لإسكندرية: الدار الجامعية، 2007م، ص31-33.

³ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعمولة أسواق رأس المال، (القاهرة: المطبعة الفنية للطباعة والنشر، 2004م، ص:259.

⁴ أحمد علي محمد الهسالي، تقسيم مدى فعالية استخدام أسلوب النظر لتحسين جودة أداء عملية المراجعة في ليبيا، حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارية وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير للحصول على الماجستير في الحاسبة 2015م، ص:33-34.

⁵ سالم أحمد صيام، مدى تأثير سمات مكتب المراجعة وفريق المراجعة والجمعيات المهنية على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة، دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة الدراسات التجارية، العدد 2014م، ص:125-126.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

- حصول فريق المراجعة على أدلة الإثبات الكافية والملائم التي نفي بأغراض المراجعة.

- تخفيض أخطاء السهو في المعاينة إلى أدنى حد ممكن.

- تخفيض مخاطر المراجعة بأنواعها إلى أقل حد ممكن.

- ترشيد الأحكام الشخصية وزيادة دقتها.

- إنجاز أعمال المراجعة بتكلفة أقل في الوقت المناسب.

نظرا لأهمية أعمال المتابعة والإشراف على أعمال المساعدين وتأثير ذلك على جودة المراجعة فقد أولت المنظمات المهنية الأمريكية والدولية بتلك المهمة اهتماما كبيرا وقد أكد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين على أهمية الإشراف على تنسيق جهود المساعدين وتحديد مدى إنجازهم لمهامهم كما أوضحت أن عناصر الإشراف تضمن إصدار التوجيهات للمساعدين والتعرف على المشاكل وحسم الاختلافات في الأداء بين أفراد الفريق ومراجعة أعمال الفريق¹.

د. الاتصال بين فريق مهمة التدقيق والعميل (المنشأة محل عملية التدقيق):

يعد هذا العامل من العوامل المهمة في مجال المراجعة بسبب أن المراجعة يعتمدون على موظفي منشأة العميل في الحصول على المعلومات المهمة التي تساعدهم على فهم طبيعة نشاط العميل والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المنشآت والدفاتر الموجودة بحوزته²، ومنه فإننا نرى بأن العلاقة بين مكتب التدقيق والعملاء يجب أن تتميز بما يلي :

- أن تكون علاقة صادقة فالاتصال بين العميل ومكتب المراجعة يحدث لغرض معين.

- لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة حيث توصف هذه العلاقة بأنها نوع من علاقة الغرباء وتحدث في إطار من القيود والمحددات.

- أنها علاقة محدودة الأبعاد حيث تكون هذه العلاقة محدودة وفقا لطبيعة ومحتوى الخدمة المطلوب تقديمها.

- أن توافر قنوات اتصال جيدة بين المراجع والإدارة والزيارات المتعددة لمدير المراجعة لمواقع العمل الميداني وإشعار العميل أولا بأول النتيجة التي تم التوصل إليها بالإضافة إلى وجود اتصالات متكررة بين فريق المراجعة وإدارة المنشأة ولجنة المراجعة بما تعد من خصائص جودة المراجعة

4. العوامل المؤثرة على الأداء المهني للمدقق الخارجي والمرتبطة بالمنشأة محل عملية التدقيق:

أ. حجم المنشأة محل عملية التدقيق:

قد توصلت بعض الدراسات أن هناك علاقة عكسية بين حجم منشأة العميل وقوة مركزه المالي وبين جودة المراجعة حيث تقل جودة المراجعة بزيادة حجم منشأة العميل، نظرا لما قد يمارسه هذا العميل من ضغط على المراجع في ظل السوق التنافسية لمهنة المراجعة³، ومن أجل معرفة نوع العلاقة بين حجم المنشأة محل عملية التدقيق وجودة التدقيق، فقد استخدمت عدة مؤشرات لقياس حجم المنشأة محل التدقيق مثل استخدام مؤشر إجمالي القيمة للأصول وإجمالي الإيرادات وعدد العاملين بالشركة، والذي يعبر عن مدى تأثير حجم منشأة العميل على جودة التدقيق، كما أن عدة دراسات وأبحاث حول هذا الشأن قد خلصت إلى نتائج متناقضة حيث أشار بعضها إلى وجود علاقة سلبية بين جودة التدقيق وكبر حجم منشأة المؤسسة محل التدقيق، الأمر الذي قد يجعلها تمارس بعض الضغوط على المدقق، وقد توصلت دراسات أخرى إلى أنه توجد علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وحجم

¹ أحمد محمد نور، وحسين أحمد عبد، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007م، ص: 13، مرجع سابق.

² حافظ هارون أبو حسين، دور جودة المراجعة الخارجية في تقليل مخاطر الائتمان المصرفي، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2013م، ص: 47.

³ محمد حسنى عبد الجليل صبحي، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة بالملكة العربية السعودية دراسة ميدانية، القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة التجارة والتمويل، العدد: 2، 1995م، ص: 265.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

المنشأة وقوة مركزها المالي، حيث تعتبر حجم المنشأة من أهم خصائص جودة التدقيق، كما توصلت دراسات أخرى إلى أن حجم المنشأة وقوتها المالية لا تؤثر على جودة عملية التدقيق.

ب. هيكل الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية تشمل على التخطيط والتنظيم الإداري بالمشروع وكل ما يرتبط به من وسائل وإجراءات تستخدم داخل المشروع للمحافظة على أصول واختيار دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والتنمية الكافية في أعماله وتشجيع تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة¹، كما توصلت بعض الدراسات إلى أنه توجد هناك علاقة واضحة بين نظام الرقابة الداخلية وتأثيره على اختيار المدقق الخارجي لأحد الطرق المناسبة في اكتشاف حالات الغش والتحريفات الجوهرية، بداية من اختيار وتحديد حجم العينات التي سيقوم بفحصها وتحديد حجمها، وأن نظام الرقابة الداخلية الضعيف يعني احتمال حدوث الغش مما يرفع درجة خطر الرقابة مما يضطر المراجع إلى زيادة حجم الاختبارات التي يجب القيام بها، وأن نجاح المراجع الخارجي في تقييم الرقابة الداخلية للعميل له أهمية كبيرة في تحقيق المستوى الكافي من العناية المهنية حيث أن هذا التقييم يمثل حجر الزاوية لتنفيذ مهمة المراجعة بمستوى العناية المهنية²، كما أن فهم المدقق للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية للمنشأة التي يعمل على تدقيق حساباتها يعتبر أمراً ينعكس بالإيجاب على جودة ممارسته وأدائه للمهنة، ومؤشراً مهماً على حسن أدائه المهني، ويتجلى ذلك من خلال التخطيط الجيد والتحكم في مخاطر عملية التدقيق وتصحيح الإختلالات والانحرافات التي قد تعترضه إلى أقصى حد ممكن.

ج. تعقد مهام التدقيق:

إن كثير من مهام عملية التدقيق الخارجي تتميز بدرجة كبيرة من التعقيد، كما أن مهام عملية التدقيق ذات الدرجات المتفاوتة في التعقيد، تستلزم دعم الأنواع المختلفة في المساعدة على اتخاذ القرار المناسب والملائم، كما أن تعقد مهام عملية التدقيق يكون لها تأثير كبير على جودة أحكام عملية التدقيق.

ويمكن الاستدلال على درجة تعقد مهام المراجعة الخارجية لمنشأة العميل من خلال عدد المنشآت التابعة للمنشأة محل المراجعة حيث أن هذا المقياس من أشهر المقاييس المستخدمة في هذا الشأن ويرجع ذلك إلى أن المراجع عندما يقوم بتأدية مهام المراجعة في هذه المنشآت ذات الفروع الكثير تكون تكلفة الفحص عالية كما أن درجة تعقيد المهام ستكون كبيرة وبصفة خاصة إذا كانت المنشآت التابعة تتعامل في أنشطة مختلفة مع انتشاره في عدة دول³.

أن تعقد مهما عملية المراجعة للوحدة الاقتصادية تعد من العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وذلك لعدة أسباب، السبب الأول: متعلق بالمراجع مثل: التطور التكنولوجي وأثره على شكل تقرير المعلومات وهيكل معرفة وخبرة ومهارة المراجع والسبب الثاني: متعلق بهيكل المهنة نفسها ويتمثل في تعقد المدخلات مثل زيادة كمية المدخلات وعدم وضوحها وتعقد عملية التجهيز مثل زيادة إجراءات التجهيز وعدم وضوحها، وتعقد المخرجات مثل زيادة كمية المخرجات وعدم وضوحها⁴، ومن خلال ما سبق نخلص إلى أن جودة الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق تعد من أحد أهم الوسائل الرقابية لدي مكاتب التدقيق الخارجية، بحيث أنها تتمتع بأهمية كبيرة لدي العاملين بمكاتب التدقيق الخارجية، وذلك لأن مستوي تطبيقها ينعكس مباشرة علي تحسين نوعية تقارير

¹ حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة الجامعة الأردنية، عمان: زمزم ناشرون وموزعون، 2011م، ص 26-32.

² سماح الرفاعي الجابري، مدخل مقترح لاكتشاف وتقييم الغش في القوائم المالية بمحد مسؤولية المراجع الخارجي، بورسعيد: جامعة قناة السويس، كلية التجارية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2005م، ص: 72.

³ أحمد علي محمد الهماي، أحمد علي محمد الهماي، تقييم مدى فعالية استخدام أسلوب النظر لتحسين جودة أداء عملية المراجعة في ليبيا، حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارية وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير للحصول على الماجستير في المحاسبة، 2015م، ص 39-40، مرجع سابق.

⁴ إسكندر محمود حسين، جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطيني، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد، 2011م، ص: 190.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

التدقيق الخارجي بصورة جيدة، تخدم كافة الأطراف المهتمة بمهنة التدقيق، ومن اجل ذلك فانه لا بد على المدقق الخارجي بأن يتمتع بالكفاءة والمعرفة الكافيتين، والخبرة اللازمة عند أدائه لعملية التدقيق، وانه عليه بالتسلح بالمهارة وبذل العناية المهنية ميدانيا وتحت أي ظرف قد يواجهه.

المطلب الثاني: جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي

الفرع الاول : تعريفه

يعتبر مفهوم جودة أداء عملية المراجعة مفهوم متعدد الأوجه ، قد يختلف باختلاف المشاركين والمهتمين بعملية المراجعة الخارجية، فالمساهمون يقيمون جودة أداء عملية المراجعة بطريقة تختلف عن الدائنين والطرف الثالث من المستخدمين ينظر لجودة المراجعة نظرة مختلفة عن الإدارة التي تقوم بإعداد القوائم المالية، وقد كان نتيجة ذلك هو عدم بلورة تعريف محدد لجودة أداء عملية المراجعة. فيقصد بجودة الأداء المهني للمدقق الخارجي بأنها «مدى رضى العملاء عن نتائج عملي التدقيق التي تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق وتوافر الخصائص الشخصية لدى فريق التدقيق مثل المؤهلات العلمية والعملية، والاستقلال، الكفاءة والعناية المهنية وغيرها)

وهناك عدة تعريفات مختلفة لجودة الأداء المهني للمدقق الا أن تعريف De Angelo يعتبر أكثر التعريفات التي لقيت قبولا عاما من قبل العديد من الباحثين في مجال التدقيق، فقد عرفها بأنها "قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تعتمد على الكفاءة والخبرة والتعليم المهني المستمر"¹

كما تعرف جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي إجرائياً بأنها: «مدى الالتزام بمعايير التدقيق، ومعايير الأداء المهني للمدقق الخارجي، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في المدقق الخارجي كالتزاهة والموضوعية والاستقلالية وتوافر المهارات والكفاءة العلمية والعملية للقيام بمهام التدقيق بشكل يحقق التوافق بين خبرات ومهارات المدقق الخارجي وطبيعة عملية التدقيق»².

وعرفت أيضا كوسيلة لتحفيز الأفكار والمناقشات بين أصحاب المصلحة في عملية إعداد التقارير المالية كما يوفر مؤشرا على الخطط في متابعة مشروع مستقبلي حول جودة عملية التدقيق³

كما تعرف جودة أداء عملية المراجعة بأنها "التزام المراجع الخارجي بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني، وقد أشار البعض بأن جودة أداء عملية المراجعة هي "التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة وإصدار رأي محايد عن القوائم المالية محل المراجعة في ظل مستوى مناسب من المخاطر"⁴، وقد عرفها كل من نشوان و إسكندر حسين بأنها " الأداء بكفاءة وفاعلية لعملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل على تلبية رغبات واحتياجات ومستخدمي القوائم المالية"⁵.

1. De Angelo, L.E., Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, December, 1981.p.:186

² -إسكندر محمود نشوان عبد الرحمن محمد رشوان، 2022، أثر تطبيق الحوسبة السحابية على رفع كفاءة جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية المجلد 20 العدد 95 سبتمبر 2023م

³ IAASB,(2011), "International Auditing And Assurance Standards Board, Audit Quality An Iaasb Perspective"

⁴ - Jong-H. Choi, Chansog (Francis) Kim, Jeong-Bon Kim, and YoonseokZang, "Auditoffice Size Audit Quality and Audit Pricing", Auditing:A Journal of practice& Theory, Vol.29, No.1, 2010, p.127

⁵ نشوان، إسكندر حسين، ("2010) جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين، "مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الرابعة عشر، ص173.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

كما عرفها الأبياري بأنها "تعكس درجة توافر عدد من الخصائص في عملية المراجعة أهمها كفاءة تخصيص الموارد على عملية المراجعة، والموثوقية (إمكانية الاعتماد) وموضوعية نتائج عملية المراجعة ووضوح تقرير المراجعة والتوقيت الملائم لإعدادها، وفعالية المراجعة، وأن توافر هذه الخصائص إنما يعتمد على طبيعة ممارسات عملية المراجعة بدءاً من التخطيط ومروراً بالتنفيذ وإعداد التقرير.¹

كما اختلف الباحثون في تحديد مفهوم جودة الأداء المهني "بسبب تعدد واختلاف مؤشرات قياسها تبعاً لاختلاف الأنشطة التي تزاوئها المنظمات المهنية، وذلك لكون جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات غير ملموسة، ويصعب تحديد قيمتها المادية لوجود تباين شديد في أداء وتقديم الخدمات من حين لآخر"²؛

ومن خلال ما سبق يتضح لدينا ببن هناك تعدد وتنوع لمفاهيم جودة أداء عملية التدقيق من دون وجود اتفاق جل الباحثين على مفهوم موحد لها، وذلك لأن مفهوم جودة أداء عملية التدقيق هو مفهوم نسبي يختلف من باحث لآخر، ومن خلال العرض السابق للمفاهيم المتعددة قد توصلنا إلى أن "جودة أداء عملية التدقيق تعنى قيام المدقق الخارجي بأداء مهمة التدقيق مع الالتزام بالمعايير والإرشادات المهنية المتعارف عليها وقواعد وآداب السلوك المهني بما يؤدي إلى اكتشاف المخالفات والتحريفات الجوهرية وتفاديها والإفصاح والتقرير عنها وتخفيض مخاطر عملية التدقيق إلى أدنى حد ممكن مع توفير المعلومات المطلوبة لكافة الأطراف المستفيدة من خدمات مهنة التدقيق وتعزيز الثقة لديهم في أداء المدقق لعملية التدقيق الموكلة له."

1-1 مفهوم جودة الأداء المهني في عملية التدقيق: بالرغم من اتفاق جموع الأكاديميين والمهنيين علي الدور الذي تلعبه جودة الأداء المهني للمدقق في كثير من أعمال ومهام التدقيق، إلا أنهم اختلفوا على أن هناك تعريفاً علمياً شاملاً ومحدداً من جانب كل من المنظمات المهنية المختصة بالمهنة والباحثين الأكاديميين. حيث تناولها كل منهم حسب منظور معين، حيث أن هناك عدة مفاهيم نذكر منها ما يلي³:

أ- مفهوم جودة الأداء المهني للتدقيق من حيث علاقته باكتشاف المخالفات والأخطاء: يشير هذا المفهوم لاحتمالية قيام المراجع باكتشاف الأخطاء والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية والإبلاغ عنها، ويتم تعريفها على أنها الاحتمال المشترك لقيام المراجع باكتشاف الأخطاء الهامة في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره⁴.

ب- مفهوم جودة الأداء المهني للتدقيق وفقاً لمستوي الضمان: أن الهدف من عملية المراجعة هو تقديم ضمان عن القوائم المالية وجودة الأداء المهني للمراجع واحتمال أن القوائم المالية لا تتضمن إنحرافات مادية يعتمد هذا التعريف على نتائج عملية المراجعة، حيث أن موثوقية القوائم المالية التي تمت مراجعتها تعكس جودة الأداء المهني⁵.

ج- مفهوم جودة الأداء المهني للتدقيق من حيث علاقته بمخاطر مهمة التدقيق: أورد بعض الباحثين أن هنالك علاقة عكسية بين كل من جودة المراجعة ومخاطر المراجعة، أي أن المراجع يسعى لتخفيض مخاطر المراجعة للحد الأدنى لتحقيق أعلى مستوى من الجودة في الأداء المهني للمراجعة. أن أفضل وسيلة لتعريف جودة الأداء المهني للمراجعة هي ربطها بمخاطر المراجعة

¹ الأبياري، هشام فاروق، ("2012) أثر أتعاب المراجعة الخارجية على جودة أرباح منشآت الأعمال-دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص96.

² بدر، إسماعيل فوج سيد احمد (2019)، اطار مقترح للحد من معوقات ومشكلات تطبيق متطلبات الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات، جامعة عين شمس كلية التجارة، دار المنظومة الرواد في قواعد المعلومات العربية، المجلد (23)، العدد (1)، ص:53.

³ (مرتضى مجاهد سمير، 2015م)، العلاقة بين تطبيق إطار الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، ص:15-13.

⁴ أحمد، أمال محمد، 2008، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة علي جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية، العدد رقم (2) المجلد (15).

⁵ أمين، عمر محمد، 2009م، محددات جودة الأداء المهني في إطار ممارسات المراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، ص57.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

أن الجودة تتوفر عندما يقل خطر المراجعة المقبول إلى أقصى درجة ممكنة . فتم تعريفها على أنها تخفيض المراجع لخطر الاكتشاف الذي يؤدي لتخفيض خطر المراجعة النهائي وعليه فان المراجع سوف يسعى للإفصاح والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية¹.

د- مفهوم جودة الأداء المهني للتدقيق من حيث علاقته باهتمام المشاركين في بيئة عملية التدقيق : حيث ان مفهوم جودة الأداء المهني هو ذو أوجه متعددة وهو " محل اهتمام كل المشاركين في بيئة المراجعة هنالك خمس مجموعات أساسية تهتم بمفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة ، معدو القوائم المالية، المستخدمون الخارجيون المنظمات المهنية، أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة، أعضاء مكاتب المحاسبة"².

الفرع الثاني: أهمية وأهداف جودة الأداء المهني للمدقق

1-2 أهداف جودة الأداء المهني للتدقيق: توجد أهداف عديدة أهمها توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام لكسب ثقة العملاء من خلال زيادة المبادئ الأساسية للمساعدة في مهمة المراجعة ، المساهمة في الجهد الوطني بمستوى المهنة ، الدقة والانتباه للتفاصيل أثناء العمل ، تساهم في الحد من تعرض المراجع وتجنبه الاتهام بالتقصير في أداء الواجب المهني³.

تعتبر جودة المراجعة ذات أهمية كبيرة وفيما يلي نستعرض اهم الأهداف والتي من أبرزها نذكر ما يلي:

- 1- تقديم الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة المراجعة.
- 2- ضمان الالتزام بالمعايير المهنية:
- 3- تقديم التوجيهات بشأن الإجراءات والسياسات التي يعتمدها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بشكل عام والالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية
- 4- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والاهتمام بالتفاصيل أثناء العمل.
- 5- المساهمة في زيادة تحسين معنويات أعضاء مكتب وترفع من روحهم المعنوية.
- 6- المساهمة في إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجا يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.
- 7- استيفاء المتطلبات المهنية بالترام العاملين في مكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال والأمانة، الموضوعية الحفاظ على السرية ، أخلاقيات المهنة.
- 8- الطلب على عمليات مراجعة متميزة الجودة.
- 9- الأطراف المهتمة بجودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية : العديد من الأطراف تهتم بعملية بجودة الأداء المهني.
- 10- تطوير المهارات والكفاءة من خلال تعيين أشخاص لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بالمهنية الواجبة ،
- 11- توزيع مهام عملية المراجعة عن طريق إسناد عملية المراجعة إلى فريق المهنة وذلك من خلال العديد من الإجراءات مثل تحديد مهام كل فرد في الفريق مع تحديد الشخص المشرف على الفريق.

¹عمر الطويل، 2012م، تأثير متغيرات البيئة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، ص25.

²قاسم، الهدل عبد السلام 2008م، العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية في اليمن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عدن اليمن.

³أحمد عوض محمد، 2008م، أثر ممارسة المراجعة على جودة الأداء المهني للمراجعة مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد (2) المجلد 45، مصر.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

12- الإشراف والمتابعة للأعمال على كافة المستويات وذلك لتوفير تأكيد معقول أن العمل الذي يتم تنفيذه يستوفي معايير الجودة الملائمة.

13- التشاور مع الآخرين من ذوي الخبر المناسبة من عناصر الرقابة وأن تكون هناك اجتماعات دورية مع فريق العمل من قبل الشريك المدير المسؤول في مكتب المراجعة.

14- قبول أو إنهاء العمل بوضع إجراءات لتقييم العميل الجديد ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين على أساس مستمر.

15- الرقابة بغرض تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة ومدى تطبيقه عند تنفيذ عملية المراجعة وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة.¹

16- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء الهام.²

2-2 أهمية جودة الأداء المهني للتدقيق: بالرغم من الأنفاق على أهمية جودة الأداء المهني تعتبر من الركائز الأساسية التي تهتم بها مكاتب المراجعة ، حيث أنها تلعب دوراً رئيسياً في مختلف خطوات ومراحل عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع أحد العناصر الهامة في عملية المراجعة والتي تنعكس من خلال التأهيل العلمي والخبرات المهنية للمراجع و إستخدامه للأساليب الكمية ، وأن ممارسة مهنة المراجعة تحتاج لقيام المراجع ببذل العناية المهنية المطلوبة في كافة مراحل عملية المراجعة بداية من مرحلة التخطيط ثم تنفيذ هذه الأعمال ونهاية بمرحلة التقرير الذي يوضح فيه المراجع نتيجة أعمال المراجعة.

كما ان أهمية جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي تتجلى من خلال أو مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير المدقق النهائي ورأيه الذي يعتمد عليه الكثير من المستخدمين الخارجيين والمستفيدين من خدمات المهنة في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وبالتالي فإن جودة الأداء المهني تمثل مطلباً مهماً وضرورياً لأنه يحقق مصالح مشتركة لجميع أطراف عملية التدقيق، وتنبع أهمية جودة الأداء المهني للتدقيق في المجالات التالية "وتعتبر جودة الأداء المهني للتدقيق(جودة التدقيق) ذات أهمية كبيرة وذلك من خلال³:

1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية: حيث اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بموضوع جودة الأداء المهني في مكاتب المحاسبة والمراجعة العمل علي تحسين مستوى الأداء المهني للمراجع بما يخدم الصالح العام هنالك علاقة بين جودة الأداء المهني للمراجع والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى القيام بعملية المراجعة بجودة عالية ، أيضاً الأداء بمستوي جودة ملائم يؤكد تمسك المراجع بالمعايير المهنية.

2- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية : يؤدي أتباع المراجع لأساليب الجودة في الأداء المهني لاكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل.

3- اداة تنافسية جيدة : يعد تقديم خدمات مراجعة بمستوي مرتفع من الجودة من الشروط الأساسية لمحافظة مكاتب المراجعة في البلدان النامية على حصتها في السوق المحلية لمهنة المراجعة والتوسع نحو السوق الدولية ، من خلال تحسين مقدرتها التنافسية في مواجهة مكاتب المراجعة الخارجي.⁴

4- ضمان الالتزام بالمعايير المهنية: وهي بمثابة مبادئ توجيهية لتحديد وتطبيق إجراءات وتحتوي هذه المعايير وخاصة معايير

¹المبروك، عبد السلام نايف، 2007، الاتجاهات المعاصرة في المراجعة وأثرها على تطور المهنة في دولة قطر، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة جامعة أم درمان الإسلامية.

²برير، أحمد، 2014، جودة المراجعة مدياً لتطبيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات مذكرة ماجستير في المحاسبة والجباية غير منشورة ، كلية الاقتصاد جامعة قاصدي مبراح ورقلة. ص: 9.

³ناظم، محمد شعلان (2010)، واقع التعليم المحاسبي في العراق ومدى انسجامه مع معايير التعليم المحاسبي الدولية، كلية الاقتصاد والإدارة جامعة القادسية، العراق.

⁴أحمد، يوسف حماد، (2015) دور الجودة على المراجعة الخارجية في تحسين جودة الأداء المهني للمراجعين الخارجيين، كلية الدراسات العليا، قسم محاسبة، جامعة النيلين رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

الرقابة المراجعة على السياسات والإجراءات التي تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب المراجعة لذلك نجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية ، وأداء عملية المراجعة بمستوى جودة ملائم يؤكد أن المراجعين يلتزمون بالمعايير المهنية.

5-المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة: عرفت فجوة التوقعات في المراجعة بأنها الفجوة بين توقعات المجتمع من المراجعين وبين أداء المراجعين كما يدركه المجتمع، وتعتبر فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في المراجعة، وقد عرف أحد الباحثين فجوة الجودة بأنها "الاختلافات بين توقعات المستخدمين والمراجعين اتجاه جودة خدمات المراجعة المؤداة، وعوامل تكوين وتشكيل الجودة"، وأكد المراجعين إن السبب الرئيسي لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمراجع عن معايير الجودة المتعارف عليها كما إن انخفاض جودة أداء عملية المراجعة يعتبر احد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة ، ولذلك يعد تحسين جودة خدمات المراجعة أحد أساليب تصنيف فجوة التوقعات¹؛

6-تخفيض صراعات الوكالة من المفترض انه كلما زاد التعارض بين الإدارة والمساهمين كلما زادت تكلفة الوكالة كلما زادت هذه الخبرة وزادت الحاجة إلى مكاتب المراجعة التي تقدم خدمات ذات جودة عالية، بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح بما ضئيلة، وبالتالي تنخفض فيها تكاليف الوكالة؛

7-زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية يعتبر الاهتمام بجودة المراجعة لتدعيم الثقة بتقارير المراجعة، في إضفاء المصداقية على القوائم المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب الأطراف المهنية²؛

الفرع الثالث: الأطراف المستفيدة من جودة الأداء المهني للمدقق

تظهر أهمية جودة الأداء المهني من خلال إن تقرير المدقق الذي يعتبر المنتج والحوصلة النهائية لعملية التدقيق والذي يعتمد عليه اغلب المستخدمين الخارجيين في عملية اتخاذ قراراتهم والتخطيط للمستقبل ،ومن ثم فإن جودة الأداء المهني للمدقق هي عنصر مشترك ومهم لكافة الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق ويمكن استعراض هذه الأطراف فيما يلي:³

1- مدقق الحسابات : يهيمه إن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وذلك من اجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله؛

2- إدارة الوحدة الاقتصادية : وهي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية، ومن ثم فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها ، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية ومن ناحية أخرى فإن تقرير المدقق له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالوحدة الاقتصادية؛

3- البنوك والدائون: حيث يعتمدون وبشكل كبير على البيانات المالية المدققة وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، وما لاشك فيه إن جودة الأداء المهني سوف يؤثر بشكل إيجابي على جودة قراراتهم؛

4- الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة : حيث تسعى إلى إلزام منشآت التدقيق بتحقيق مستوى عالي من الجودة من اجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها ، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة والخدمات التي تقدمها؛

¹الأهدل ،عبد السلام سليمان قاسم .(2008)،العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة جامعة الحديدة اليمن.ص : 80 .

²غريبي وآخرون.(2017).أثر تكنولوجيا المعلومات على كفاءة وفاعلية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة، رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبية رسالة ماجستير غير منشورة ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي، الجزائر، ص47.

³ابوهين، إباد حسن حسين،2005،العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدققين القانونيين في فلسطين ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة،غزة،ص:51.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

5- الهيئات والأجهزة الحكومية: حيث إنهما تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتوسيع الأجهزة الحكومية إلى إن تتم أعمال التدقيق وفقاً لمستوى عالي من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق .

الفرع الرابع- مقومات جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي

ان جل الكتاب والباحثين لم يتفقوا على مفهوم موحد لجودة الأداء المهني للمدقق، الا انهم قد ركزوا على تحديد مجموعة من المقومات التي يشتركون فيه لتحديد هذا المفهوم وان اهم هذه المقومات نذكر ما يلي:

1-حجم المكاتب التدقيق الكبيرة: والتي تحتوي على عمليات تدقيق ذات مستوى عالي من الجودة يجنبها العقوبات المهنية والقانونية، وان مكاتب مراقبي الحسابات الأكبر حجماً لديها حوافز اقل للتنازل عن معاييرها لضمان بقاء الزبائن مقارنة مع المكاتب الأصغر حجماً وإن جودة الأداء وظيفة لعدد من إجراءات التدقيق التي يقوم بها المراقب حيث إن المكاتب الكبيرة لديها مزيداً من الموارد لأداء هذه الإجراءات¹، حيث أن تحديد حجم مكتب مراقب الحسابات لقياس جودة الأداء المهني للمراقب الحسابات يعتمد على افتراض رئيسي، وهو ان مكتب المدقق الخارجي يقدم مستوى واحد لجودة الأداء التي يعمل بها لمختلف المؤسسات التي يعمل على تدقيق حساباتها وعلى فترات زمنية، ومن المبررات الأخرى لاستخدام حجم المكتب كمقياس لجودة الأداء المهني للمراقب الحسابات امتلاكها الموارد البشرية والمادية التي تمكنها من جذب الكفاءات ذات المهارات العالية والقدرة على تدريب الكوادر باستمرار من أجل تقديم مستوى عالي من الجودة عند تقديم خدمات التدقيق، ويمكننا قياس أثر العلاقة بين حجم مكتب التدقيق وبين جودة الأداء المهني للمدقق من خلال ما يأتي²:

.إجمالي الإيرادات التي تم الحصول عليها من الزبائن الخاضعين للتدقيق.

عدد مكاتب مراقبي الحسابات التابعة إلى أحد مكاتب التدقيق العالمية. عدد الموظفين كمراقبين بمكتب مراقب الحسابات.

ويلاحظ أن جودة التدقيق لا ترتبط فقط بالمكاتب الكبيرة و إنما ترتبط أيضاً بالمكاتب الصغيرة، لأنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب مراقب الحسابات الصغيرة عديمة الجودة، كما أن قلة عدد زبائن المكاتب الصغيرة قد يكون راجعاً إلى تمسك تلك المكاتب بمعيار الاستقلالية، وحرصها عند قبولها زبائن جدد³؛

2 - عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد شركة التدقيق:

أن فشل مراقب الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعملية التدقيق قد تعرض المراقب لدعاوى قضائية من الطرف الثالث بالتعويض عن الأضرار الناتجة عن الإهمال لعملية التدقيق وتتمثل في زيادة الثقة للطرف الثالث في القوائم المالية حيث تكون هذه القوائم خالية من الأخطاء⁴.

حيث أن الدعاوى القضائية ضد المراقبين الحسابات يترتب عليها تحمل المراقبين للعديد من التكاليف تتمثل في الجزاء والعقوبات

¹Al-khaddash, H., Al Nawas, Ramadan, (2013), Factors affecting the Quality of Auditingthe Case of Jordanian Commercial Banks, International Journal of Business and SocialSciences, September, 2013p :208

²Acyarsyah, Padri, (2014), Audit Firm Tenure Audit Firm size and Audit Quality, Galobal Journal of Bussines and social science Review, Issu 2289- 8056.

³عبد الرحيم، عبد الكريم، جليل إبراهيم صالح، (2014)، قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية، جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة جامعة ذي قار، مجلد (3)، العدد 1، ص:10.

⁴القاضي، حسين أحمد دحدوح، 2014، أصول المراجعة، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، الجزء الأول ص: 468.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

التي يمكن أن تقع على مراقب الحسابات وكذلك التأثير السلبي لتلك الدعاوى وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي تقدمها، وأن الإفصاح عن تلك الدعاوى القضائية للطرف الثالث يؤكد اعتباره مقياساً للجودة¹؛

3. مدة ارتباط مكتب المدقق بالشركات محل التدقيق: تعني عدد السنوات التي تقوم الشركة من خلالها بتدقيق القوائم المالية للوحدة الاقتصادية نفسها²؛

4. المنافسة بين شركات التدقيق: إن المنافسة بين شركات التدقيق تؤثر بشكل جوهري على جودة الأداء المهني وذلك لما لها من أهمية في وضع السياسات العامة التي تنظم عمل مراقبي الحسابات³؛

5. عدد ساعات إنجاز عملية التدقيق: بعض الدراسات تشير إلى وجود علاقة طردية بين الزمن الفعلي المستنفد في عملية التدقيق وجودة الأداء المهني، إلا أن هذا العامل قد لا توجد له علاقة في كثير من الحالات بالجودة، فيمكن أن يكون حجم الشركة وهيكلها التنظيمي المعقد سبب زيادة ساعات عملية التدقيق⁴؛
ومن ناحية أخرى فإن تقليل ساعات تدقيق الحسابات له آثار جانبية تضر بالجمهور، مما يؤدي إلى سلوك يهدد جودة الأداء لعمليات التدقيق⁵؛

6. التقدم التقني في أداء المهنة: إن اتباع الوسائل التقنية والعلمية الحديثة في شركات التدقيق يعدُّ من أهم مظاهر جودة الأداء لعملية التدقيق ويترتب على استعمال شركة التدقيق لتلك الوسائل جعل فريق العمل الذي يقوم بأعمال التدقيق على معرفة بأحدث التطورات المهنية والتقنية في تنفيذ عملية التدقيق ومن أمثلة التطورات التقنية توسع مكتب مراقب الحسابات في استعمال الحاسب الآلي عند القيام بعملية التدقيق⁶؛

7. تخصص شركات التدقيق: يعزز التخصص من سمعة شركة التدقيق المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة عالية ويمكنها أيضاً من توسيع نطاق خدماتها، وتستطيع شركة التدقيق المتخصصة تكوين هيكل ومعرفة وخبرات خاصة وبالتالي تقديم خدمات ذات مستوى عالٍ من الجودة في الأداء المهني، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية التدقيق⁷؛

8. هيكلية عملية التدقيق: يمكن لعملية التدقيق تخطيط برامج إذ يوضح التطبيق العملي في مجال التدقيق وجود تشابه في خطوات عملية التدقيق إلا أن هناك اختلافاً في كيفية تنفيذ خطواتها ومن هنا تبين مفهوم هيكلية عملية التدقيق، إذ تقوم الشركة بما يأتي⁸:

- ❖ تخطيط الممارسة العملية من خلال وضع البرامج.
- ❖ التخطيط قبل التنفيذ.

¹ -علي، كريمة محمد، (2014) دور جودة المراجعة في الحد من مخاطر الأزمات المالية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات، جامعة النيلين. ص: 24، 25

² الزهيري، رجاء محمد عبد الرحيم، (2014)، دور التخصص المهني لمراقب الحسابات في تقدير المخاطر وتحسين جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق ص: 3.

³ الطويل، سهام أكرم عمر، 2012، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة الإسلامية، غزة ص: 44.

⁴ القاضي، حسين أحمد دحدوح، 2014، أصول المراجعة، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، الجزء الأول ص: 443.

⁵ Jaya, T.E, Irenem, Choirul, (2016), Skepticism, Time Limitation of audit, ethics of professional Accountant and Audit Quality, Review of Integrative Business & Economics Research, July.p.:175

⁶ مرجع سبق ذكره علي، كريمة محمد، (2014) دور جودة المراجعة في الحد من مخاطر الأزمات المالية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات، جامعة النيلين. ص: 24.

⁷ حداد، سامح عبد الرزاق، (2008) تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة، رسالة ماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة ص: 44.

⁸ مرجع سبق ذكره القاضي، حسين أحمد دحدوح، (2014) أصول المراجعة، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، الجزء الأول ص: 442.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

❖ التحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات أفراد فريق التدقيق سابقاً.

❖ تحديد خطر التدقيق سابقاً.

9. الأهمية النسبية لأتباع التدقيق الخاصة بالزبون على إجمالي الأتباع المهنية: تبين عدم وجود تأثير ملحوظ لانخفاض الأتباع على جودة الأداء المهني، وإن هذا الانخفاض يقود إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، وزيادة المنافسة والتجاوزات المهنية وارتفاع ظاهرة انخفاض الأتباع المهنية على مكاتب مراقبي الحسابات الصغيرة عن درجة تأثيرها على المكاتب الصغيرة والكبيرة، مما جعل المكاتب الصغيرة أكثر تعرضاً لمسايرة الأوضاع التي فرضت في ظل استمرار تفشي ظاهرة انخفاض الأتباع المهنية¹.

ويرى الباحث بأن للمنظمات والهيئات المهنية والتي تنظم وتشرف على مهنة التدقيق سواء كانت محلية أو دولية دور مهم وضروري في تدعيم جودة الأداء المهني للمدقق، حيث أنها قد أبدت اهتماماً كبيراً بموضوع جودة الأداء المهني للمدقق، وتجلى ذلك من خلال الجهود التي تبذلها وعملها الدؤوب على الارتقاء بمستوى الأداء المهني للمدقق الخارجي، بحيث إن هاته الهيئات والمنظمات كانت ولا زالت في حالة استمرار في إصدار المعايير والنشرات التي تلزم المدققين على تقديم خدمات بأعلى مستويات الأداء وذلك وفقاً للمعايير المعتمدة التي قامت بإصدارها والمعمول بها حالياً .

الفرع الخامس: أساليب الرقابة على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي²

أ. أسلوب الرقابة بواسطة لجان يشكلها المكتب : ويتم الرقابة عن طريق لجان يشكلها المكتب لهذا الغرض وتكون عملية التفتيش قبل أن يصدر المدقق تقريره وبعد أن يصدر المدقق لكل عملية تدقيق على العملاء ومن شروط أعضاء اللجنة ان يكونوا من ذوي الخبرة والكفاءة والاستقلالية؛

ب أسلوب الرقابة عن طريق الشريك المتزامن: وطبقاً لهذا الأسلوب يقوم احد الشركاء بالمكتب بفحص إجراءات عمل التدقيق ويتم هذا الفحص قبل أن يصدر ريس فريق التدقيق تقريره؛

ت. أسلوب فحص النظير : وبموجب هذا الأسلوب يقوم مراقب حسابات بتدقيق أعمال مراقب حسابات آخر للتحقق من جودة العمل المنجز، وظهر الأسلوب في سبعينات القرن الماضي ويطلق عليه فحص الند أيضاً، وان تطبيق هذا الأسلوب منافع مهمة حيث يساعد على تطبيق معايير رقابة الجودة، وتحسين الأداء المهني لمراقبي الحسابات، وتنفيذ عمليات التدقيق بجودة مرتفعة سن سمعة المهنة وتقليل التعرض للتقاضى؛

ويعد أسلوب مراجعة النظير من الوسائل التي استخدمها التي استخدمها المجمع الأمريكي في سبعينات القرن الماضي لتقليل الخطر الذي يحدق بالمهنة للتحقق من أحكام الرقابة على جودة الأداء .

الفرع السادس: صعوبات وصف وتقييم جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي

يوجد هناك عدة عوامل التي تجعل من الصعب وصف وتقييم جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي والمتمثلة فيما يلي :

1- وجود أو عدم وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية المدققة يقدم فقط نظرة جزئية على جودة الأداء المهني³.

¹ الشاطري، وحسام بن عبد المحسن العنقري،(2004)أثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد (13)، العدد (2)ص:32.

² م.م. وليد خالد هندي، احمد مشرف رشيد،2022، أثر معيار التدقيق الدولي رقم 220 في تعزيز جودة اداء مراقبي الحسابات(دراسة تطبيقية في مكاتب مراقبي الحسابات في العراق)، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة / 2022 م المجلد 14 العدد 1ص:146.

³IAASB , " A Framework for Audit Quality ", Comment Deadline , May ,2013 .

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

- 2- اختلاف عمليات التدقيق وما تعتبره أدلة تدقيق ملائمة وكافية لدعم رأي المدقق ، إلى حد ما حكمي؛
- 3- تختلف وجهات نظر جودة الأداء المهني بين أصحاب المصالح؛
- 4- هناك شفافية محدودة حول العمل المنجز ونتائج التدقيق .

المطلب الثالث: معايير الأداء المهني للمدقق

الفرع الأول: تعريف معايير الأداء المهني للمدقق

تعرف معايير أداء مهنة مراجعة الحسابات على أنها " تمثل نموذج يوضح القواعد لأداء عملية المراجعة موضوع بواسطة المنظمات المهنية، أو نتيجة للعرف المهني، أو التشريع أو الاتفاق العام بين أعضاء المهنة، كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس مرشد لمدى كفاية الأداء ، بحيث يحدد الأهداف ويوضح أساليب تحقيقها، وهي تمثل ما يجب على المراجع إتباعه¹." من خلال التعريف السابق، فإنه يمكننا أن نستخلص تعريفاً لمعايير أداء مهنة التدقيق بحيث يكن تعريفها بأنها تتمثل في تلك المقاييس والقواعد والأطر التي تضعها الهيئات والمنظمات المشرفة على المهنة، وذلك بالاعتماد على معايير وطنية محلية أو إقليمية أو دولية، وعلى المدقق الالتزام بهذه المقاييس والقواعد في كل خطوة من إجراءات مراحل أداء عملية التدقيق بهدف تحقيق مستوى أداء جيد ومقبول من طرف الأطراف المستفيدة من خدمات المهنة سواء داخل المؤسسة أو خارجها بالاعتماد على التقرير النهائي للمدقق.

الفرع الثاني: الوظائف الأساسية لمعايير الأداء المهني للمدقق

إن أي مهنة أو عمل مهني لا بد أن تكون له مجموعة من المعايير تحكمه وتضبطه، والتي تعد بمثابة إطار ضابط له ومنهجا يوجه ممارسي المهنة والمنتسبين لها ويوضح لهم الإجراءات التي يقومون بها عند أداء مهامهم ، وكذلك بالنسبة لمهنة التدقيق ، فإنه لابد من وجود معايير لممارسة المهنة والتي تساعد على تنظيم عملية ومهمة التدقيق بحيث تصبح إجراءات عملية التدقيق قابلة للتوقع سواء من ممارسي المهنة أو من قبل مستخدمي تقارير المدققين، وبالتالي تضييق الفجوة في أداء المدققين، كما أنه ووفي الوقت نفسه يعد وجود هاته المعايير مساعداً في تحسين أداء المدققين والارتقاء بمستوى مهنة التدقيق، ووسيلة للحكم على هذا الأداء ، وإن إصدار معايير التدقيق يساعد أيضاً في تلبية بعض توقعات المجتمع والأطراف المستفيدة من خدمات مهنة التدقيق، وبيان أهمية دور المدقق وتحديد مسؤولياته، ولذلك فقد برزت أربعة وظائف أساسية لمعايير التدقيق الخارجي وهي كما يلي²:

- (1) الأسلوب الذي يستند إليه مراجع الحسابات الخارجي في قيامه لأداء مهامه وواجباته المهنية.
- (2) وسيلة للحكم وتقييم الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي بعد إنجاز مهامه وتقديم تقريره النهائي.
- (3) وسيلة اتصال بين مراجع الحسابات الخارجي والجهات المستفيدة من خدمات المراجعة حيث إنها توضح متطلبات كل نوع من خدمات المراجعة.
- (4) وسيلة إعلام هامة لمستخدمي التقارير المالية لأنها تؤدي إلى توضيح الكيفية التي يتم بها الفحص الذي قام به مراجع الحسابات الخارجي عبر الإشارة إليها في التقرير، وتحديد المسؤولية التي يتحملها ويحدد بشكل كبير درجة اعتماده على ما ورد بالقوائم المالية.

¹محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص:120.

²عبد الوهاب، إبراهيم، 2004. المراجعة النظرية العلمية والممارسة المهنية. كلية التجارة (المحاسبة)، المنصورة: جامعة المنصورة.

الفرع الثالث: صعوبات تطبيق معايير الأداء المهني

تعتمد مهنة التدقيق عند القيام بها من قبل المدقق على مجهوده الذهني بصفة أساسية، مما يجعل عملية التدقيق تخضع لمستوى معين من التقدير الشخصي الذي يلجأ إليه المدقق أثناء مزاولته لعمله والتي بناء عليه يصدر حكمه المهني، وبالرغم من وجود إيجابيات لاستخدام الحكم الشخصي من قبل المدقق، وذلك من خلال إتاحة الفرصة لرفع الكفاءات وتحمل المسؤوليات بالنسبة للمدقق، إلا أن التوسع في مجال التقدير الشخصي للمدقق أدى إلى مواجهة بعض الصعوبات والتي نذكر منها مايلي:¹

- صعوبة مقارنة الأداء لوجود أكثر من بديل محتمل للتصرف في الحالات المتماثلة تبعا لاختلاف التقدير الشخصي.
- صعوبة الحكم على مدى كفاية الإفصاح قضائيا ومهنيا.
- احتمال تحميل المراجع لمسؤوليات إضافية.
- صعوبة تدريب الأعضاء الجدد للمهنة لخضوعها لقدر كبير من التقدير الشخصي واختلاف وجهات النظر.

تمثل الصعوبات سابقة الذكر مبررا لضرورة تحديد وإعداد معايير أداء لمهنة المراجعة يتم الاسترشاد بها خلال مراحل عملية المراجعة لضمان الأداء الجيد.

الفرع الرابع: الصفات الواجب توفرها في المدقق الخارجي لأداء مهنة التدقيق

عند ممارسة المدقق الخارجي لمهنة التدقيق يجب أن تتوفر فيه بعض الصفات وهي :

4.1 الصفات الشخصية:

نظراً لحساسية عمل مهنة التدقيق وخطورتها، وجب على المدقق الخارجي الممارس لمهنة التدقيق بان تتوفر فيه صفات خاصة، إضافة إلى المؤهلات العلمية التي يمتلكها كما يجب أن تتوفر في أيضا صفات شخصية وخلقية وفنية أخرى في المدقق تأهله من القيام بواجباتها المهنية وأدائها على أكمل وجه، ومن هذه الصفات الشخصية التي يجب توافرها في المدقق ما يلي:

- أ. أن يكون على دراية تامة بعلم المحاسبة والمراجعة.
- ب. أن يبذل أكبر قدر من قدرته العملية وفي تنفيذ ما يكلف به من عمل.
- ج. أن يعرض النتائج التي توصل إليها بدقة وأمانة ودون أي تحريف.²
- د. لا يصح أن يدعي المراجع العلم بكل شيء فلا يقوم باستفسار عن مسألة يصعب عليه فهمها من المسؤولين أو موظفي المنشأة بل يجب أن كون مفهوما لديه أن استفساراته لازمة لأداء مهمته وأن هذه الاستفسارات لا تنقص من قدرته فإن أعلم الناس من يجمع علم الناس إلى علمه.
- هـ. يجب أن يكون المراجع دبلوماسيا في تعامله مع موظفي المنشأة وألا يقيم علاقات شخصية معهم تجعله مجاملا لهم وإنما يجب أن يعمل على خلق جو من الود المنسوب بالاحترام بينه وبينهم وأن يتعاون معهم في سبيل المنفعة العامة للمنشأة التي يراجع حساباتها.
- و. يجب أن يكون المراجع صبورا ذا جهد ومثابرة لا يجعل الملل سلطان عليه حتى لا تصبح عملية المراجعة عليه عالية.
- ز. يجب أن يكون المراجع أميناً على أسرار المنشأة بحيث لا يذيع ما علمه من أسرار بحكم قيامه بمراجعة حساباتها وكذلك يجب أن يؤدي واجباته بأمانة فلا يقبل القيام بأية مهمة لا يكون لديه الاستعداد الكافي لها من حيث إمكانية وهو ومساعدته.

1 محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص:120.

2 خالد حسن سيد أحمد محمد، الخدمات الاستشارية لمهنة المراجعة وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2014م، ص:46.47).

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

ح. يجب أن يتصف المراجع بالواقعية أي أن يكون عمليا بقدر الظروف والملايسات المحيطة بالمنشأة ولا يجري وراء النظريات لمجرد الرغبة في تنفيذها حرفيا بالكامل.

ط. أن يكون ملما بأحكام القوانين والتشريعات التي لها علاقة بعمله كالقانون التجاري وقانون الشركات والتشريع الضريبي¹.

4. 2 التأهيل العلمي والعملية:

يرى بعض الباحثين أنه لا بد للمراجع أن يكون مؤهلا عمليا ولديه ثلاث سنوات خبرة كحد أدنى حتى يتسنى له العمل في المراجعة وعلى أسس عملية سليمة وأن يتسم بالحياد التام في أداء عمله والاستقلال الذهني في تكوين رأيه عن عملية المراجعة التي يقوم بها، كما يجب أن يعد لنفسه برنامج عمل يوضح فيه خطوات المراجعة تفصيلا ومدى اطمئنانه على المراجعة الداخلية ومدى دقتها كما يجب أن يجمع أكبر قدر من أدلة الإثبات أن كانت داخلية أو خارجية ويعبر في تقريره عن مدى استخدام قواعد المحاسبة في إعداد القوائم المالية وأن يشير إلى أن فحصه قد تم في حدود الظروف المتاحة لأداء العمل الفني المعقول².

إن المؤهلات العلمية والعملية تعد من أهم المعايير الواجب توافرها في المدقق الخارجي، حيث أن أهميتها تنبع من وجود أطراف مختلفة تعتمد على رأي المدقق وتقريره حول القوائم المالية، الأمر الذي استلزم ضرورة توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف المستفيدة من خدمات المهنة، لذا فإن الكفاءة وحياد القائمين بعملية التدقيق لا يمكن أن تتحقق إلا من خلال توفر بعض الشروط ومن ضمنها التأهيل العلمي والعملية للمدقق الخارجي، حيث أن معظم الدراسات وإجابات السابقة وكذا التعليمات التي صدرت عن الهيئات المهتمة بمجال المحاسبة والتدقيق على أن الحد الأدنى للمؤهلات العلمية والواجب توفرها للمدقق الخارجي وهي لن تتحقق إلا من خلال توفر شروط التأهيل العلمي والعملية للمدقق الخارجي وتتفق معظم إجابات والتعليمات الصادرة من الهيئات المهنية المعنية بالمحاسبة والتدقيق على أن الحد الأدنى للمؤهلات العلمية والواجب توفره هي³:

أ. أن يكون حاملا لشهادة البكالوريوس في المحاسبة أو ما يعادلها أو أي شهادة أخرى قريبة من هذا التخصص شريطة أن يكون هناك حد أدنى للساعات المحاسبية التي درسها في الجامعة.

ب. قد يشترط أحيانا أن يكون حاملا للشهادات المهنية بالإضافة إلى شهادة البكالوريوس في التخصص هذه الشهادات تؤهله للعمل في مجالات معينة بذاته⁴.

4. 3 الكفاءة المهنية:

تعتبر الكفاءة المهنية شرط أساسي لتنفيذ عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها لذلك على المراجع أن يهتم بتأهيله المهني وكذلك تأهيل مساعديه قبل التعاقد لإنجاز عملية المراجعة لأن قصور التأهيل العلمي قبل التعاقد قد لا يكون عائقا للتعاقد على إنجاز مهمة المراجعة، إذا كان في رأي المراجع وفقا لتقديره الشخصي إزالة القصور في تأهيله العلمي أو تأهيل مساعديه قبل البدء في تنفيذ عملية المراجعة⁵.

من خلال ما سبق نرى أن من أهم الصفات التي يتوجب على المدقق الخارجي بان يتمتع بها هي الكفاءة المهنية، بحيث انه يجب على ممارسي مهنة التدقيق بأن يتمتعوا بمستوى علمي وعملي، تكنولوجي فعال وبكفاءة مهنية تمكنهم من إتمام مهامه وإنجاز

¹ مرشد سامي محمد، تأثير مؤهلات المراجع الخارجي في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية دراسة استطلاعية عينة من مراقبي الحسابات في العراق، كريت: جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 36، 2016م، ص 97-98.

² أبو الفتوح على فضالة، المراجعة العامة، (القاهرة: الدار العلمية، 1996م، ص: 13.

³ مرشد سامي محمد، مرجع سابق، ص 981. مرشد سامي محمد، تأثير مؤهلات المراجع الخارجي في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية دراسة استطلاعية عينة من مراقبي الحسابات في العراق، (تكريت: جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 36، 2016م، ص: 981.

⁴ محمد سامي راضي، والسيد أحمد السقا، المراجعة المتقدمة، القاهرة: دار النهضة العربية، 2000م، ص: 4.

⁵ علي عبد القادر الذبيان، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، عمان: مكتبة أفنان، 2009م، ص: 60-62.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

مسئولياتهم وبذل العناية اللازمة لذلك والمحافظة على هذا المستوى من الكفاءة من خلال الاستمرار في التعليم والتدريب المتواصل والاضطلاع على كل ما يستجد بخصوص مهنة التدقيق.

الفرع الخامس: أنواع معايير الأداء المهني

5.1 معايير الأداء المهني للمدقق الخارجي حسب معايير التدقيق الأمريكية GAAS:

تظل معايير الأداء المهني للمدقق الخارجي صالحة وملزمة له وذلك لتحقيق أغراض وقبول وتخطيط وتنفيذ مهام التدقيق وإعداد التقرير وتوصيله إلى الأطراف المستفيدة من خدمات مهنة التدقيق بخصوص مدى كفاءة وفعالية وسلامة نظام المعلومات الحاسوبية ، وتنقسم معايير التدقيق إلى ثلاثة مجموعات وهي: (المعايير العامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير التقرير).¹

1.1 المعايير العامة:

تتكون من ثلاثة معايير خاصة بالتأهيل والتدريب والاستقلال وبذل العناية المهنية وهي كما يلي:

أ. معايير التأهيل والتدريب:

يعتبر هذه المعيار مناسبة تماما حسب مفهومه في المراجعة السنوية التقليدية مع مراعاة ما يلي:

- i. يجب علي مراقب الحسابات أن يكون قد سبق له دراسة والتدريب على إستخدامات تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة والمراجعة.
- ii. يجب عليه أن يجتاز برنامجا تدريبيا في هذه المجال كل سنتين تحت إشراف جمعية المراجعين والمحاسبين.

ب. معيار الإستقلال والحياد:

يعتبر هذا المعيار مناسبة تماما حسب مفهومه ومتطلباته في المراجعة السنوية التقليدية مع مراعاة ما يلي:

- i. الأ يؤدي نفس المراجع الخدمات الإستشارية لعميله والخاصة بأمن وسلامة المعلومات وتصميم نظام المحاسبة الفورية المباشرة.
- ii. يجوز الجمع بين المراجعة المستمرة وخدمة التأكيد المهني علي الثقة في موقع الشركة علي الأنترنت.

¹ شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، الجزائر: جامعه سطيف، رسالة دكتوراه في الحاسبة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013م، ص:74.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

ج. معيار بذل العناية المهنية الكافية:

يجب على المدقق الخارجي بذل العناية المهنية الكافية واللازمة وقبول التكليف بعملية التدقيق المراجعة المستمرة وكذا تخطيط وأداء مهام عملية التدقيق وإعداد تقرير نهائي وعرضه ، تماما مثل ما هو في ظل ما هو معمول به في التدقيق السنوي مع ملاحظة ما يلي¹:

i. أنه سيكون مسئول مسئولية أخلاقية خاصة عن الحفاظ على أسرار وسمعة عميله بصفة مستمرة إذ يكون من حقه الدخول باستمرار علي قواعد بيانات العميل.

ii. أنه سيكون مسئول عن إكتشاف الغش الإلكتروني.

iii. أنه سيكون أيضا مسئول عن إكتشاف أيه تصرفات إلكترونية غير قانونية من جانب عميله.

iv. أنه سيكون مسئول كل ثلاثة شهور عن تقييم ما إذا كان هنالك شك مبدئي في إستمرار منشأة العميل.

2. المعيار العملي الميداني:

هي تلك المعايير التي تحكم سلوك المدقق الخارجي، وتختلف كفاءات وطرق الالتزام بماته المعايير خاصة وبصورة كبيرة في حالة التدقيق الإلكتروني عن التدقيق في ظل التشغيل اليدوي، وتتكون هي الأخرى من ثلاثة معايير خاصة بالتخطيط وتقسيم العمل والإشراف علي المساعدين وتقييم هيكل الرقابة الداخلية وجمع الأدلة كما يلي:

أ. معيار تخطيط وتقسيم العمل والإشراف علي المساعدين:

يكون الالتزام بهذا المعيار في حالة التدقيق الإلكتروني وفي ظل الحاسب الإلكتروني من أصعب الأمور تعقيدا، و يرجع ذلك للأسباب التالية:

i. صعوبة الإشراف على المساعدين من المحاسبين والمراجعين.

ii. قد تتطلب عملية المراجعة مساعدين لا يتواجدون بالمكتب مما يضطر المراجع للاستعانة بخبرات وتخصصات من خارج المكتب أو إعادة تأهيل بعض المساعدين.

iii. صعوبة مراقبة تشغيل المساعدين وأدائهم لمهام كثيرة على الحاسب الآلي نفسه².

ب. معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية:

في بادئ الأمر فإن هذا المعيار يعد مناسب كما في حالة التدقيق السنوي، ولكن توجد هناك عدة إعتبارات مهنية تفرضها طبيعة وأهداف التدقيق المستمر وكذا مجالها، ومن أهمها مايلي:

i. أن الهدف النهائي من تقييم هيكل الرقابة الداخلية تحدد مدى وتوقيت وطبيعة الاختبارات الأساسية للمراجعة المستمرة.

ii. أن اختبارات الرقابة غالبا ستكون متزامنة مع الاختبارات الجوهرية أو الأساسية للمراجعة.

iii. أن الرقابة الداخلية محل التقييم يجب أن تشمل أيضا على الرقابة على أمن وسلامة المعلومات وموقع الشركة على الأنترنت وعدم إساءة إستخدام تكنولوجيا المعلومات.

iv. أن اختبارات رقابية معينة تحتاج لاهتمام متزايد مثل الملاحظة وإعادة الأداء .

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة،مراجعة الحسابات في بيئة التخصصية وأسواق المال والتجارة الإلكترونية،الإسكندرية : دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2004م،ص:82-83.

² أبو بكر عثمان محمد حامد، دور أدلة الإثبات في تحسين جودة المراجعة الإلكترونية، دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي،الخرطوم: جامعة النيلين كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة،2016م،ص:56.

ج. جمع الأدلة الكافية والملائمة:

عند قيام المدقق الخارجي بمهمة التدقيق المستمر للنظام المحاسبي الفوري المباشر فهو ايضا يحتاج لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة كما هو معمول به في حالة التدقيق السنوي، ولا يكون ذلك الا بمراعاة ما يلي:

i. أن الأدلة التي يجب جمعها هي أدلة إلكترونية غير ورقية في المقام الأول.
ii. إن إجراءات جمع هذه الأدلة رغم أنها تشتمل على الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل، إلا أنها ستؤدي آليا بل ومن خلال البرامج الجاهزة وشبكة الانترنت فيما يتعلق بكفاءة نظام معلومات المحاسبة الفورية المباشر في إنتاج وتوصيل هذه المعلومات بكفاءة.

iii. أن هذه الأدلة يجب أن تساعده في إبداء الرأي بشأن ما إذا كانت هناك استثناءات جوهرية في المعلومات المالية الفورية واتخاذ القرار بوضع ختم المراجعة المستمرة على موقع الشركة على الأنترنت.

3. معايير التقرير:

تختلف معايير التقرير باختلاف طريقة التشغيل المنتهجة، وذلك لأن التقرير يعتبر الحوصلة النهائية لعملية التدقيق، لذا فان على المدقق وفي ظل الحاسب وعند إعداد تقريره النهائي أن يلتزم بالمعايير الأربعة الآتية وهي:

1. أن يشير في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا لقوانين المحاسبة والقوانين السارية.

2. أن يشير في تقريره إلى الظروف التي يراعي فيها الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية.

3. أن يفترض كفاية الإفصاح ما لم يسند في تقريره إلى غير ذلك.

4. أن يبدي رأيه على القوائم المالية أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك وسببه.¹

أ. معيار الإشارة إلى مقياس صدق القوائم المالية:

أن هذا المعيار يناسب نوعا من أنواع التدقيق وهو التدقيق المستمر، وهذا للاعتبارات الآتية:

i. لأن مراقب الحسابات سيؤكد بشأن ما إذا كان هنالك استثناءات جوهرية في معاملات الشركة يجب فهمها وفوار أو في وقت لاحق.

ii. لأن مراقب الحسابات وإن كان لن يجمع دليل كاف وملائم بشأن إلزام الإدارة بمعايير المحاسبة والقوانين واللوائح السارية إلا أنه سوف يشير الى هذه المعايير عن تحديد ما إذا كانت المعلومات والتقارير المالية خالية من التحريفات الجوهرية.

ب. معيار الإشارة للظروف التي لم يراعى فيها الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية:

القاعدة في حالة ماذا كان نوع التدقيق المنتهج سنويا فيجب على المدقق الخارجي فيه بأن يشير في تقديره إلى الظروف التي لم يراعي فيها الثبات في تطبيق المبادئ والمعايير والسياسات المحاسبية كما أن هذا المعيار يناسب نوع التدقيق المستمر بصفة مبدئية ولكن بصيغة أخرى، وهي بان على المدقق الخارجي فيه الإشارة في تقريره إلى المعاملات الاستثنائية الجوهرية وعن ما إذا كانت ناتجة عن عدم ثبات في تطبيق المعايير والسياسات المحاسبية.

ج. معيار كفاية الإفصاح ما لم يشير المراجع إلى ذلك:

القاعدة في حالة المراجعة السنوية أن يفترض مراقب الحسابات كفاية الإفصاح، فإن حدث ولم يكن كافيا عليه أن يشير إلى ذلك في تقريره وغالبا سيعدل هذا التقرير والمعيان مناسب تماما لحالة المراجعة المستمرة إذا القاعدة أنه إذا استنتج مراقبة الحسابات عدم

¹ شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة التخصص وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2004م، ص: 86-87.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

كفاية الإفصاح المحاسبي الفوري المباشر فعليه أن يشير في تقريره الفوري إلى ذلك كحالة من حالات الاستثناءات الجوهرية حسب حكمه المهني بالطبع¹.

وفي الأخير تناولنا في هذا المبحث معايير الأداء المهني للمدقق الخارجي، وخلصنا إلى أن معايير الأداء المهني للمدقق الخارجي تعد تطورا لمعايير التدقيق التقليدية، وذلك لأنها تناولت أهم الجوانب المتعلقة بقدرات المدققين الخارجيين، وذلك من أجل المساهمة في تحسين جودة عملية التدقيق، من خلال ضرورة التأهيل والتدريب المهنيين للمدققين الخارجيين وعلى تمكينهم من استخدام تكنولوجيا المعلومات التي أدخلت على مهنة التدقيق.

5.2 المعايير الدولية ISA للأداء المهني لمهنة التدقيق²:

معايير المراجعة الدولية هي معايير صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والذي تعرف بأنها منظمة دولية تهتم بشؤون المحاسبة وتأسس الاتحاد عام 1977م، والهدف المعلن من تأسيسه هو تقديم الخدمة الأفضل للمجتمع، وقد اتبعت المعايير الدولية منهجا مغايرا عن المنهج الأمريكي حيث إن المعايير والإرشادات الدولية أولت اهتماما بجزئيات عمل المراجعة؛ فخصصت لكل جزئية معيار، كما أنها أولت الاهتمام بالمبادئ أكثر من اهتمامها بالإجراءات، في حين أن المعايير الأمريكية التي كان تركيزها منصبا على إجراءات عمل مراجع الحسابات الخارجي، وسنستعرض المعايير الدولية لمراجعة الحسابات التي تتمثل في (سبعة وعشرون) معيارا وقد وصلت إلى 36 معيارا في الوقت الحالي والتي تطرقنا إليها سابقا، وهي كالآتي:

حسب معايير التدقيق الدولية ISA: فتمثل معايير الأداء المهني للمدقق الخارجي في أداء مهمة التدقيق في المعايير التدقيق الدولية ISA والتي تتوافق مع معايير العمل الميداني الموجودة بمعايير التدقيق المتعارف عليها وهي:

الصف الأول: (100 - 199) - قضايا تمهيدية:

وثبتت هذه المجموعة من المعايير المفاهيم الأساسية التي تخص معايير التدقيق الدولية والتي تُشير إليها المعايير باستمرار عند الاعتماد عليها وذلك من خلال تفصيل المعايير، كما أنها تبين الأمور العامة التي تتعلق بشرعية المعايير ومدى أولويتها وأهميتها وكذا أهدافها؛

الصف الثاني: (200-299 المبادئ والمسؤوليات)³: تشمل هذه المجموعة على ثمانية معايير، تغطي الأهداف العامة التي تحكم مهنة التدقيق المحاسبي بشكل مستقل، وكذا شروط قبول بعملية التدقيق وتوثيقها، كما أن هذه المجموعة تقدم بعض المسؤوليات التي تقع على عاتق مدقق الحسابات كإكتشافه للأخطاء والغش، التزامه بتطبيق القوانين واللوائح التنظيمية، الرقابة على جودة التدقيق وكذا الاتصال مع المكلفين بالحوكمة وإبلاغهم عن نواحي القصور في الأنظمة الرقابة الداخلية؛

الصف الثالث: معايير التخطيط 300-399 اشتملت على ما يلي:

1. تخطيط مراجعة القوائم المالية ISA30.

2. معرفة المؤسسة ومحيطها بغرض تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ISA310.

3. الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ISA320.

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحانة السيد شحانة، مراجعة الحسابات في بيئة التخصص وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2004م، ص: 85-86).

² عبد الوهاب نصر علي، شحانة السيد شحانة، مراجعة الحسابات في بيئة التخصص وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2004م) بتصرف. مرجع سابق،

3 بملولي نور الهدى، أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي -دراسة حالة الجزائر، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية العدد الرابع والعشرون ديسمبر 2018، ص: 251.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

4. إجابات المدقق فيما يتعلق بتقييم المخاطر ISA330¹.

الصف الرابع: معايير نظام الرقابة الداخلية 499-400 اشتملت على ما يلي:

1. العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تدقيق مؤسسات تستخدم مؤسسات خدمية ISA402

2. تقييم الانحرافات المكتشفة أثناء المراجعة ISA450²

الصف الخامس: معايير أدلة الإثبات 500-599 اشتملت على ما يلي:

1. أدلة الإثبات ISA 500.

2. أدلة الإثبات - اعتبارات خاصة لبنود مجمدة ISA501.

3. مصادقات الخارجية ISA505.

4. التكلفة بالتدقيق لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية ISA510.

5. إجراءات التحليلية ISA520.

6. العينات في عملية المراجعة ISA530.

7. تدقيق التقديرات المحاسبية ISA540.

8. الأطراف ذات العلاقة ISA550.

9. الأحداث اللاحقة ISA560.

10. المنشأة المستمرة ISA570.

11. الإقرارات الخطية ISA580³

الصف السادس: معايير الاستفادة من عمل الآخرين 600-699 اشتملت على ما يلي:

1. الاستفادة من عمل مدقق آخر ISA600.

2. استخدام عمل المدققين الداخليين ISA610.

3. الاستفادة من عمل خبير ISA620⁴.

الصف السابع: معايير استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير 799-700 اشتملت على ما يلي:

1. تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية ISA700.

2. الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق المستقل ISA701.

3. التعديلات على الرأي الوارد في تقرير مدقق المستقل ISA705.

4. فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل ISA706.

5. المعلومات المقارنة والأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة ISA710.

6. مسؤولية المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة ISA720⁵

الصف الثامن: معايير تتعلق بمجالات متخصصة 800-899 اشتملت على ما يلي:

1. الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المعدة وفق الأهداف الخاصة ISA800.

¹ الاخضر لقلبي، دردوري لحسن، 2019، دور المنظمات المهنية الدولية للمراجعة في تطوير المهنة مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، 20(01)ص: 62.

² تامر مزيد رفاعة، 2018، أصول تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع، ص: 145.

³ الاخضر لقلبي، دردوري لحسن، 2019، دور المنظمات المهنية الدولية للمراجعة في تطوير المهنة مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، 20(01)ص: 62.

⁴ تامر مزيد رفاعة، 2018، ص: 146 مرجع سبق ذكره.

⁵ الاخضر لقلبي، دردوري لحسن، 2019، ص: 63. مرجع سبق ذكره.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

2. الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي ISA805.

3. عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية المخلصة ISA810.¹

هناك معايير أخرى كثيرة تفسر مجالات عديدة كالمجالات المتخصصة ومعايير المراجعة الداخلية وغيرها من المعايير.

أي أن معايير الأداء المهني لممارسة مهنة التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية ISA تشمل على 17 معياراً للأداء المهني للمدقق والواجب إتباعها من قبل المدقق.

والتي يمكننا تمثيلها بالشكل الموالي:

الشكل رقم (6-1): معايير التدقيق الدولية ISA

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
IAS 200	أهداف تدقيق الحسابات ومبادئها العامة	IAS 520	الإجراءات التحليلية.
IAS 210	شروط الارتباطات بمهمة التدقيق	IAS 530	عينة التدقيق والوسائل الاختيارية.
IAS 220	الرقابة على جودة أعمال التطبيق	IAS 540	تدقيق التقديرات المحاسبية.
IAS 230	التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق)	IAS 550	الأطراف ذات العلاقة.
IAS 240	الغش والخطأ	IAS 560	الأحداث اللاحقة.
IAS 250	دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية.	IAS 570	الاستمرارية.
IAS 260	توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة.	IAS 580	إقرارات الإدارة.
IAS 300	التخطيط.	IAS 600	الاعتماد على أعمال مدقق آخر.
IAS 315	الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها.	IAS 610	الاعتماد على أعمال مدقق داخلي.
IAS 320	الأهمية النسبية.	IAS 620	الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين.
IAS	إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة.	IAS	تقرير المدقق عن القوائم المالية.

¹ الاخضر لقلبي، دردوري لحسن، 2019، مرجع سبق ذكره..

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

	700		330
المقارنات.	IAS 710	التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات.	IAS 402
المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية.	IAS 720	أدلة الإثبات في التدقيق.	IAS 500
تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة.	IAS 800	الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة.	IAS 510

المصدر: زوهري جلييلة وصالح إلياس، مقال واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المالية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الابتكار والتسويق، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، العدد الثاني، بدون سنة نشر، ص 85.

نستخلص مما سبق بأنه بالرغم من اختلاف المعايير الدولية ISA للأداء المهني عن المعايير الأمريكية GAAP كون الأولى ركزت على المبادئ أكثر من تركيزها على الإجراءات في حين أن الأخيرة تناولت الإجراءات التي يتوجب على المراجع إتباعها إلا أن كليهما قد حدد للمدقق الخارجي الحد الأدنى من متطلبات الجودة والكفاءة المطلوبة والتي تضي على عمله الموثوقية، وتحقيق الغاية المنشودة من إتمام مهمته.

5.3 معايير الأداء المهني للمدقق بالجزائر: او معايير العمل الميداني (الأداء المهني للمدقق)

وتمثل معايير التدقيق المقاييس والشروط التي يجب توفرها عند أداء مهمة التدقيق وكذلك في الشخص القائم بها، تتمثل معايير العمل الميداني في القواعد الواجب إتباعها في كل من خطوات وإجراءات عملية المراجعة، فحسب القوانين المنظمة للمهنة والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية، وتتمثل معايير الأداء المهني للمدقق (محافظ الحسابات- الخبير المحاسبي) في الجزائر من خلال ما يلي:

حسب معايير التدقيق الخلية : في البداية وقبل إصدار معايير التدقيق الجزائرية ظهرت معايير الأداء المهني للمدقق على شكل توصيات ، والمقررة بالمرسوم 94 /103 الذي ينص على الواجبات والاجتهادات الدنيا للمدقق على شكل ست توصيات وهي: تتمثل في قبول المهمة وبداية العمل وملفات العمل.

5.3.3 معايير الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية (ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر):

5.3.3.1 قبل صدور القانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية : والمتمثلة في التوصيات الست التي جاء بها المرسوم 94/sem حيث اقر بتحديد ستة توصيات إلزامية يتوجب على ممارسي مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر (محافظ الحسابات- الخبير المحاسبي) إتباعها أثناء أدائهم للمهنة وعلى الهيئات المشرفة عليهم (مجلس الخبراء المحاسبين ،محافظي الحسابات)السهر على تطبيقها من طرف أعضائه.

وتمثل معايير الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر بإيجاز فيما يلي ¹:

3-1-1: قبول المهمة وبداية العمل :على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توافر عدة شروط أهمها:

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والمنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات.

¹ سهام محمد سويدي ، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة الجزائر :دراسة تحليلية، الإسكندرية -دار الجامعية، 2010،ص 120.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

- عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الخليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت.

- التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها.

3-1-2: ملفات العمل¹

- أن كون المراجعة مستمرة، فإن ذلك يجعل المراجع مضطر إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

3-1-3: التقارير:

أكد المشرع الجزائري في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، المحدد محتوى معايير تقارير مراجع الحسابات، على مهام مراجع الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية ومراجعة صدق وتطابق المعلومات لتحضير تقرير عام يوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين.

3-1-4: التصريح بالأعمال غير الشرعية:

قد يعثر مراجع الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة، حماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، فعلى المراجع باعتباره مساعدا للعدالة، أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين.

3-1-5: إجراءات مراجع الحسابات :توجد ثالث مراحل للقيام بعمل المراجع وهي:

- مرحلة التأكد من سلامة تعيينه وتوفير الإمكانيات بجميع أشكالها للقيام بمهمته، إضافة لحصوله على معرفة عامة حول المؤسسة.

- مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛

- مرحلة فحص الحسابات، وقد خصصت لها التوصية السادسة بعنوان "الاجتهادات المهنية الخاصة بمراجع الحسابات.

3-1-6 فحص الحسابات : و هي مرحلة قد تتسع وقد تضيق الأشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي توصل إليها المراجع في المرحلتين السابقتين.

• **ملفات العمل :** إن كون التدقيق الذي يقوم به محافظ الحسابات تدقيق مستمرة، يجعل هذا الأخير مضطر إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه، ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.²

2.3.3.5 بعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA ، وإضافة إلى التوصيات الست أصبحت لممارسي مهنة التدقيق المحليين معايير أداء مهني تتمثل في معايير التدقيق الجزائرية ، حيث توجد معايير جزائرية للمراجعة صادرة عن وزارة المالية في 04 فيفري 2016، والتي كانت تستهدف مراجعة القوائم المالية في جميع أشكال المراجعة قانونية كانت أو تعاقدية، وهي معايير جد مهمة ،وقد جاء إصدارها مع الأخذ بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وهي التي تطرقنا لها سابقا نوجزها فيما يلي :

¹ سايح فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في: علوم التسيير تخصص: علوم التسيير، جامعة بلدة نوقشت في ،، 2015، ص:194.

² محمد بوتين، 2008، المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر. ص 27 نفس المرجع سبق ذكره.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

معياري التدقيق الجزائري NAA 300 التخطيط؛
معايير أدلة الإثبات وهي معيار التدقيق الجزائري 500 العناصر المقنعة
معياري التدقيق الجزائري NAA 501 العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة
معياري التدقيق الجزائري 505 التأكيدات الخارجية
معياري التدقيق الجزائري NAA 510 مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية."
معياري التدقيق الجزائري NAA 520 الإجراءات التحليلية
معياري التدقيق الجزائري NAA 530 السبر في التدقيق
معياري التدقيق الجزائري NAA 540 التقديرات المحاسبية تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة

معياري التدقيق الجزائري NAA 560 الأحداث اللاحقة
معياري التدقيق الجزائري NAA 570 استمرارية الاستغلال
معياري التدقيق الجزائري NAA 580 التصريحات الكتابية.
أي أن معايير الأداء المهني لممارسة مهنة التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية ISA تشتمل على 11 معياراً للأداء المهني للمدقق والواجب إتباعها من قبل المدقق الخارجي.

والملاحظ من خلال تطرقنا لهذا المطلب فإن معيار فحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية لم يحضى باهتمام كبير رغم أهميته، وأنه يعد من أهم معايير الأداء المهني لممارسة مهنة التدقيق، حيث أن معيار فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لم يحض بالاهتمام من قبل المشرع والهيئات المختصة بإصدار معايير التدقيق الجزائرية، ويتجلى ذلك من خلال عدم تخصيص معيار محدد وخاص به في معايير التدقيق الجزائرية NAA. على العكس من معايير التدقيق المتعارف عليها GAAP ومعايير التدقيق الدولية ISA التي أعطت اهتماماً كبيراً بهذا المعيار باعتباره أحد أهم معايير الأداء المهني للمدقق بتخصيص معيار حول فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

3.3.3.5 معايير تقارير المدقق الخارجي بالجزائر

3.3.3.5 1 أنواع التقارير: لقد قام المشرع الجزائري بتحديد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، وذلك بموجب قرار من وزارة المالية صادر بتاريخ 24 جوان 2013، والمنشور في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد، 24 الصادر بتاريخ 30 أبريل 2014¹، حيث تتضمن تقارير المدقق الخارجي حسب معايير التدقيق الجزائرية NAA على 15 معياراً وحسب المجلس الوطني للمحاسبة فإنه يوجد في الجزائر نوعين من التقارير، أولاً – التقارير العامة: هناك تقريرين عامين وهما:
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة عند الاقتضاء²؛

1 مفيد عبد اللاوي، 2013-2014، آليات وطرق تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، ص: 110.

2 بوحفص رواني، 2023، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مجلة دراسات اقتصادية المجلد 23: العدد 01: السنة: 2023، ص: 285-286.

1.1.3.3.5 - التقارير العامة: وتتمثل في:

أ. معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية¹

يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه على أنه أدى مهمة الرقابة المستندة إليه طبقا لمعايير المهنة، وعلى أنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن إختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية. كما يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية متمثلة في الميزانية وجدول النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملاحق، أنه قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص المتعلقة به. يحتوي هذا المعيار على جزئين:

أ.1.1. التقرير العام للتعبير عن الرأي

يحتوي هذا الجزء على:

أ.1.1.1. مقدمة

في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات بما يلي:

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه.

- التعريف بالكيان المعني.

- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.

1 قرار مؤرخ في 24 جوان، 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 24 مؤرخة في 30 أبريل 2014.

- التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية.

- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.

- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول التدفقات النقدية وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملاحق عند الاقتضاء.

أ.1.1.2. الرأي حول القوائم المالية

يشير محافظ الحسابات إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية الذي يمكن أن يكون كالأتي:

- رأي بالقبول

المصادقة على القوائم المالية بأ² منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتررة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة المؤسسة عند نهاية السنة المالية.

- الرأي بتحفظ

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ من خلال ما يلي:

1 ديلمي عمر، 2017، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، جامعة حسبية بن بوعلوي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص: 203-204

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

-المصادقة بتحفظ على القوائم المالية بأ² منتظمة وصادقة في جميع جوانبها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية.
- يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي التحفظات المعبر عنها مع تقدير حجمها، لإبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة.

-الرأي بالرفض

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال ما يلي:

-رفض مبرر بوضوح أن القوائم المالية لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول
-قبل التعبير عن الرأي يجب أن يبين محافظ الحسابات التحفظات التي دفعته إلى رفضه المصادقة، مع تقديرها وإبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة.

أ.1.1. 3. فقرة الملاحظات

يتضمن التقرير في فقرة منفصلة بعد التعبير عن الرأي ملاحظات دف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو عدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه.

أ.1. 2. المراجعات والمعلومات الخاصة¹

تتعلق هذه المراجعات والمعلومات الخاصة بما يلي:

-الخلاصات الخاصة ببعض المراجعات الخاصة؛

-المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية؛

-المعلومات التي يوجب على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

ب معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدججة²

يتم إعداد هذا التقرير وفق أحكام المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري، وكذا وفق المبادئ الأساسية وكيفية تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية، ولا يختلف عن هذا الأخير في جزئه الأول إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة للفحص، يجب أن يكون التقريران منفصلين قصد تسهيل نشر المعلومات.

2. 1. 3.3.3.5 -التقارير او المعايير الخاصة :حيث انه يوجد هناك 13 تقرير او معيار خاص حول والمتمثلة فيما يلي :

1. 2. 1. 3.3.3.5 - معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة³

يقدم محافظ الحسابات تقريراً خاصاً حول الاتفاقيات المنظمة موجهاً لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، طبقاً لأحكام المادة 672 من القانون التجاري، ويتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها أثناء أداء مهامه.

وإذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية فإنه يعد تقريراً خاصاً يشير فيه إلى هذه الوضعية.

2. 2. 1. 3.3.3.5 معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات: يتم إعداد كشف مفصل عن

التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى أجراً، والذي يتم تسليمه لمحافظ الحسابات من طرف الجهاز المسير

¹ ديلمي عمر، 2017، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، جامعة حسينية بن بوعلي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص: 205. مرجع سبق ذكره

² بن يحيى علي، لعمور رميلة، 2018، مجلة دفاتر اقتصادية واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين لسنة 2018، المجلد: 10 - العدد 2 (2019)، ص: 7.

³ مرجع سبق ذكره.

3.3.3.5. 1. 2. 3- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة، وهذا في إطار تنفيذ مهمته، حيث يقوم بالمصادقة على مبلغها الإجمالي استنادا إلى المعلومات المقدمة من طرف الجهاز المسير للمؤسسة، وكذا المصادقة على الامتيازات الخاصة (النقدية أو العينية) الممنوحة لمستخدمي المؤسسة والمنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل، وهي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

3.3.3.5. 1. 2. 4- تقرير تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية :

¹ حسب هذا المعيار يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير حول تطور مختلف مؤشرات النجاح في جدول يتضمن العناصر التالية:

- النتيجة قبل الضريبة؛

- الضريبة على الأرباح؛

- النتيجة الصافية؛

- عدد الأسهم أو حصص الشركاء المكونة لرأس المال؛

- النتيجة حسب السهم أو حصة الشركاء؛

- مساهمات العمال في النتيجة.

3.3.3.5. 1. 2. 5- تقرير إجراءات الرقابة الداخلية : بموجب هذا المعيار يعد محافظ الحسابات تقريرا حول صدق التقرير

المرسل من طرف الإدارة للجمعية العامة، حيث يتضمن تقرير محافظ الحسابات هذا تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير مجلس الإدارة أو الهيئة المختصة بذلك بشأن نظام الرقابة الداخلية.

3.3.3.5. 1. 2. 6- تقرير استمرارية الاستغلال : إن هذا المعيار وكما أشرنا إليه سابقا في المعايير الدولية لإعداد التقرير

يتضمن اختبارا للأحداث والوقائع التي من شأنها أن تعطي فكرة واضحة عن مدى تطبيق المؤسسة لمبدأ الاستمرارية في المستقبل، وبالتالي فإن المشرع الجزائري قد خص محافظ الحسابات بإجراء مجموعة من الاختبارات لمعرفة هذا الأمر.

3.3.3.5. 1. 2. 7- تقرير حيازة أسهم كضمان : إن الهدف من المعيار هو تبيان كيفية تطبيق محافظ الحسابات للمراجعة

الخاصة بأسهم الضمان التي على مجلس الإدارة أن يجوزها، حيث يجب أن لا تقل عن 20% من رأس المال، ويقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول نتائج المراجعة التي قام بها كما يجب أن يشير إلى المخالفات المكتشفة في تقريره وذلك إن وجدت.

3.3.3.5. 1. 2. 8- تقرير عملية رفع رأس المال : هنا يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من صحة المعلومات الواردة في التقرير

المقدم للجمعية العامة من طرف الهيئة المختصة، ويتأكد من أن عملية ترخيص عملية رفع رأس المال قد اشتملت خاصة على:

- مبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح؛

- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب؛

- كيفية تحديد سعر الإصدار .

3.3.3.5. 1. 2. 9- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال²

¹ سعدي زهير، 2017، معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية دراسة نظرية تحليلية، مجلة، الأفاق للدراسات الاقتصادية Volume 2, Numéro 2, Pages 185-202، ص: 195-197

² القرار 24 المؤرخ في 24 جوان، 2013 المحدد لمتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. الجريدة الرسمية الجزائرية.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه في القانون التجاري فيما يخص تخفيض رأس المال الشركة ومحتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

10. 2. 1. 3.3.3.5 معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

11. 2. 1. 3.3.3.5 معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسيقات على أرباح الأسهم من قبل المؤسسة وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

12. 2. 1. 3.3.3.5 معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل الشركة ذات الأسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

13. 2. 1. 3.3.3.5 معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

من خلال ما سبق عرضه حول الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المراجعة المالية في الجزائر، فإن هناك مجموعة من القوانين والمعايير الصادرة عن وزارة المالية وكذلك عن أعلى هيئة تشرف على مهنة المحاسبة والمراجعة وهي المجلس الوطني للمحاسبة هدفها تنظيم المهنة.

هناك سعي من طرف الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر لتطبيق معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال المقرر رقم 002 الصادر بتاريخ 04 فيفري، 2016 الذي يتضمن أربعة معايير تتعلق بأحكام مهام التدقيق، التأكيدات الخارجية، أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، التصريحات الكتابية، والتي تأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية.

الفرع السادس: المعايير العامة المتعلقة بالمدقق حسب التشريعات والقوانين الحالية

يوجد هناك عدة تشريعات ومراسيم تنفيذية تناولت الجوانب المتعلقة بالمعايير والشروط الواجب توفرها في الشخص القائم بمهمة التدقيق، وتمثل هذه الشروط والمعايير حسب التشريعات والقوانين الحالية فيما يلي:

4.3.3.5.1 مستوى التأهيل العلمي والعملي للمدقق

حيث تنص المادة 08 من القانون 10-01 على أنه لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب حيازة الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

يجب على المترشحين للتكوين للحصول على شهادة محافظ الحسابات التي ينظمها معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب أو من قبل كل معهد آخر معتمد من الوزير المكلف بالمالية، أن يكونوا حائزين شهادة جامعية أو شهادة أجنبية معترف بمعادلتها، قصد قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين.¹

¹ المادة رقم: 02 لمرسوم التنفيذي رقم 11-72 مؤرخ في 16 فيفري، 2011 يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية رقم 11 مؤرخة في 20 فيفري 2011.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

يتعين على محافظ الحسابات الحصول على مستوى معين من التأهيل العملي من خلال الترشح للقيام بالترخيص المهني كمحافظ حسابات، بعد متابعة التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، حيث يجرى هذا الترخيص لدى مهني أو شركة مهنيين.

كما يجب على المترخص ما يأتي:¹

- انجاز الترخيص بانضباط.
- حضور الاجتماعات الدورية التي يستدعيه إليها مراقب الترخيص.
- احترام السلطة السلمية والامثال للقواعد التأديبية والانضباط والسلوك المهني النموذجي الذي يحدده المشرف على ترخيصه.
- الالتزام بالسلوك الحسن وارتداء هندام لائق الذي يشرف المهنة، بما يسمح بالتحفظ والقدرة والاندماج المعنوي.
- الالتزام بالأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسيّر وتنظم المهنة.
- رفض كل مهمة لدى الزبائن الذين تعامل معهم أثناء فترة الترخيص، طيلة ثلاثة سنوات على الأقل التي تلي انتهاء ترخيصه المهني، ما لم يحظ بموافقة صريحة مسبقة من المشرف على الترخيص.
- تحسين معارفه التقنية وتحسينها وإثراء ثقافته العامة.
- المشاركة في الأيام الدراسية التي ينظمها مراقب الترخيص.
- تحرير تقرير سداسي يبين بصدق طبيعة وامتداد الأشغال المنجزة خلال السداسي المنصرم.

2.1 الاستقلالية للمدقق

على محافظ الحسابات ممارسة وأداء مهامه بكل استقلالية فكرية وأخلاقية كاملة اتجاه هيئات المؤسسة محل عملية التدقيق، وضرورة الابتعاد عن أي شيء قد يؤثر على حكمه المهني المستقل، ومن أجل الحفاظ على هذه الاستقلالية، فإنه توجد هناك قواعد قانونية يجب على محافظ الحسابات الالتزام بها، حيث أن محافظ الحسابات إلى جانب ممارسته لمهنته يمنع من:²

- القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
 - القيام بأعمال تسيير بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
 - قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
 - قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
 - ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
 - شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث من انتهاء عهده.
- كما لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أنعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال ثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.³

¹ المادة 13، المرسوم التنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكميات سير الترخيص المهني واستقبال ودفع اجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المترخصين، الجريدة الرسمية رقم 65 مؤرخة في 30 نوفمبر 2011.

² المادة 65: القانون، 10-01 سبق ذكره.

³ مرجع سبق ذكره المادة 66 من القانون 01-10،

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

حيث أن تعيين محافظ الحسابات يكون حسب دفتر الشروط كما ورد في المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والمتعلق بتعيين محافظي الحسابات، وهو ما يشكل جانبا مدعما للاستقلالية للمدقق وذلك من خلال احتواء دفتر الشروط على الشروط والمعايير التقنية والمالية اللازمة والمحددة لتعيين محافظ الحسابات في الشركة المراد تدقيق حساباتها.

3.1. بذل المدقق العناية المهنية اللازمة

إن القيام بمهمة التدقيق ليس مجرد الاهتمام بملف مراجعة المؤسسة المعنية والقيام بالالتزامات القانونية فقط، بل يتطلب ذلك بذل عناية مهنية من قبل المدقق، وذلك من خلال فهم المدقق العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة التي يدقق حساباتها، والتركيز والاهتمام بالخطوات المنهجية المتبعة والأدوات والتقنيات الكمية العلمية الحديثة الواجب استخدامها وتطوير المهارات المتعلقة باستخدامها.

كما أن معيار بذل العناية المهنية اللازمة يتطلب الاطلاع المستمر خلال المسار المهني بكل المستجدات والتطورات الحاصلة على المستوى المحلي والدولي في كل ما يخص مجال ممارسة مهني المحاسبة والتدقيق كإصدارات المعايير الدولية وإرشاداتها، بالإضافة إلى التحديث المستمر من خلال اضطلاع ممارسي مهنة التدقيق على كل القوانين والاتفاقيات والأنظمة الدولية التي لها علاقة بممارسة المهنة.

"وقد ورد في المادة 59 من القانون 10-01 أنه على محافظ الحسابات أن يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، وحسب هذه المادة فإن التزام محافظ الحسابات ليس مجرد التزام بتحقيق نتيجة، فلا تنعقد مسؤوليته بمجرد تحقق الضرر وإنما هو التزام ببذل العناية اللازمة"¹.

المطلب الرابع: منهجية إنجاز وأداء عملية التدقيق الخارجي

إن عملية إنجاز مهمة التدقيق الخارجي تمر بمراحل مترابطة؛ متسلسلة انطلاقا بمرحلة قبول المهمة وإعداد الخطة وانتهاء بإعداد تقرير حول صحة وسلامة و عدالة القوائم المالية وتعبيرها الصادق عن المركز المالي للشركة محل عملية التدقيق، كما إن إتباع واحترام هذه المراحل يجعل من عملية التدقيق عملية منظمة وهادفة وذات جودة عالية. وان هاته المراحل يمكن إنجازها فيما يلي:

الفرع الأول: مرحلة قبول مهمة التدقيق وما قبلها

في هذه المرحلة وقبل اتخاذ المدقق قرار بالموافقة على تدقيق حسابات شركة معينة عليه أن يقوم ببعض الخطوات مهمة من خلال الحصول على المعلومات حول طبيعة عمل المنشأة محل عملية التدقيق والقطاع الذي تنتمي إليه، إضافة إلى كل المعلومات الأخرى التي يمكن ان تساعد في اتخاذ هذا القرار، ومن بين هذه الخطوات التمهيديّة التي يتوجب على المدقق مراعاتها قبل بداية الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق نذكر ما يلي:

✓ **التحقق من صحة تعيينه:** والذي يتم وفقا للشكل القانوني للشركة موضوع التدقيق، وعدم وجود مانع قانوني يمنعه من ممارسة مهامه؛ الاتصال بالمدقق السابق وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه؛

✓ **اتصالات أولى مع الشركة محل التدقيق:** إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على مقر الشركة، نشاطاتها ووحداتها والاطلاع ودراسة التقارير المالية لعدد كافي من السنوات السابقة، ومقارنتها ببعض التقارير المالية للشركات المماثلة والتي لها نفس الظروف ونفس النشاط، دراسة

¹Sadi Nacer Eddine & Mazouz Ali, la Pratique du Commissaire aux Comptes en Algérie, Tome 01, la société National de comptabilité, 1993, P : 80.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

عدد من محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين دراسة وتحليل تقارير التدقيق الداخلي، والتعرف على هيكل إدارة التدقيق الداخلي ومسؤولياته والإطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في الشركة.¹ بعد قبول المدقق لمهمة التدقيق يقوم بإرسال كتاب ارتباط إلى إدارة الشركة التي قامت بتعيينه، وإمضائه على أوراقه الخاصة وينسختين (رسالة التعهد- خطاب الارتباط). حيث ان هذه الرسالة تمثل وثيقة قبول المهمة وهي تعد عقدا بين الطرفين ، كما انها تعتبر وثيقة مساعدة على إزالة سوء الفهم بين هذه الأطراف، وتحتوي هذه الرسالة على أهم النقاط نذكر منها:

- طبيعة هدف التدقيق ونطاقه؛

- مسؤولية الإدارة عن تحضير البيانات المالية؛

- الإشارة إلى أن التدقيق هو حسب معايير التدقيق المتعارف عليها (أو) الدولية وحسب العينات؛

- الأعمال والمعلومات التي سيطلبها من موظفي الشركة تحت التدقيق؛

- أسس الاتفاق على الأجرور.²

بعد إرسال رسالة الارتباط وابداء المدقق موافقته على القيام بتدقيق الشركة يقوم بإعداد خطة التدقيق، حيث تعتبر هذه الخطة الترجمة للإستراتيجية الشاملة إلى برنامج شامل تفصيلي للعمل الذي سيتم إنجازه بواسطة فريق التدقيق، وهي تحدد الإجراءات التفصيلية لعملية التدقيق التي تمكن المدقق من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف التدقيق، ولذلك يجب أن تكون هذه الخطة مكتوبة. تتضمن خطة التدقيق التفاصيل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المتعلقة بالعمليات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة، ويتوقف شكل ونطاق تفاصيل الخطة على الحكم المهني للمدقق، وتتفاوت هذه التفاصيل تبعاً لاختلاف حجم وتعقيد بيئة العمل الخاضعة لعملية التدقيق وعلى الأهمية النسبية وعلى خبرة فريق التدقيق.³

إجراءات التدقيق (طبيعتها، ونطاقها، وتوقيتها) ويقصد بها ما يلي:

أ- طبيعة إجراءات التدقيق: هي إجراءات التدقيق الخاصة التي سيتم استخدامها وتطبيقها على عناصر ومفردات معينة.

ب- نطاق إجراءات التدقيق: هي عدد العناصر والمفردات التي سيتم تطبيق الإجراءات عليها (حجم العينة)، وأيضاً عدد الاختبارات المختلفة التي سيتم إنجازها.

ج- توقيت إجراءات التدقيق: ويتمثل في الوقت المناسب والملائم للقيام بإنجاز كل إجراء من إجراءات التدقيق.⁴

وتتطلب هذه المرحلة وجود مدققين يتمتعون بكفاءة عالية ومهارات قراءة وانتباه وتعلم كبيرة ، كما تتطلب ممن ممارسي المهنة معرفة جيدة بالشركة محل عملية التدقيق، وذلك بأن يتوجب على المدقق معرفة مكان المعلومات الصحيحة ومن يطلبها، وان هذه الفترة هي التي يتم خلالها تنفيذ جميع الأعمال التحضيرية قبل اتخاذ الإجراءات في نهاية هذه المرحلة، أي أن أهداف ونطاق مهمة التدقيق قد تم تحديدها بصورة دقيقة، وكذا تحديد النموذج الذي يجب أن تتجه نحوه نتيجة مهمته⁵. وفي هذه المرحلة يتوجب على المدقق الخارجي ومساعديه بأن يتبعوا مجموعة من التعليمات من أجل تنفيذ خطة العمل المرسومة، والمتمثلة في الخطوات التالية:⁶

¹ سارة حدادي، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على جودة المعلومات المالية -دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص بنوك ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2020.

² عصام نعمه قريط، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 46-47. مرجع سبق ذكره

³ تامر مزيد رفاعة أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص: 88

⁴ عبيد سعد شرم، لطف حمود بركات أصول مراجعة الحسابات الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011، ص: 117.

⁵ Jaques Renard, Théorie et Pratique de L'Audit Interne, 8ème édition, Eyrolles, Paris, 2013, p 194.

⁶ آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - ، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة أحمد دراية، أدرار ، الجزائر ، 2018، ص 40-41.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

تقييد عدد ساعات العمل التي يقضيها المدقق أو أحد مساعديه في الشركة محل التدقيق في كشف خاص؛ استعمال سجل الملاحظات والتوقيع على برنامج التدقيق نقطة بنقطة؛ العمل على حصول التفاهم المشترك مع موظفي الشركة محل التدقيق، والحرص على ألا تكون مهمة التدقيق سببا في تعطيل أعمال الموظفين؛

المحافظة على سرية معلومات الشركة محل التدقيق؛ التأشير بشكل واضح على المستندات التي تم فحصها لكيلا يستغلها الموظفون كمبرر لعملية أخرى؛ استعمال العلامات المختلفة للدلالة والفرقة بين مختلف خطوات مهمة التدقيق، وذلك بتخصيص علامة معينة لكل خطوة؛ عند البدء بتدقيق قسم معين من العمليات، وجب إنهاءه تماما ثم الانتقال إلى قسم آخر، لأنه إن ترك جزء من القسم الأول دون إتمام قد يؤدي ذلك إلى إهماله أو نسيانه؛

يجب أن ينبه المدقق الخارجي مسؤولي الشركة محل التدقيق بأن تكون جميع الأرقام مدونة بالحبر بالدفاتر قبل تدقيقها، لتفادي أي تغيرات في تلك الأرقام بسوء النية أو بحسنها؛

الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

من المعروف أن عمل المدقق وخاصة فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتمد بصورة كبيرة على الحكم والتقدير الشخصي للمدقق، وفي هذا المطلب سوف بالتطرق إلى تعريف للنظام و طرق تقييمه والمراحل العملية التي ينتهجها المدقق لمعرفة مواطن الضعف والخلل والقوة في النظام الداخلي للمؤسسة محل عملية التدقيق¹، لقد تناولت معايير التدقيق الدولية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المعيار الدولي رقم (" 315)تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية" وذلك على النحو التالي: الرقابة الداخلية هي عملية تصمم وتنفذ من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة المطبق). والأنظمة المطبقة(IFAC, 2010).

أولا : تعريف نظام الرقابة الداخلية.

حسب التعريف الذي وضعه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA نصه كالآتي " تتكون الرقابة الداخلية من الخطط التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات المتبعة داخل الشركة لحماية أصولها، والتحكم في دقة المعلومات المقدمة من الحسابات وزيادة العائد وضمان تطبيق تعليمات الإدارة"².

وقد عرفها مجمع المراجعين الداخليين IIA بالولايات المتحدة الأمريكية على أنها "وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، وتتناول الفحص الانتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية، بهدف التحقق من مدى الالتزام بهذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة، ومدى كفاءتها وفعاليتها وأداء الإدارات والأقسام"³، كما أشار معيار المراجعة الدولي رقم (315) بأن الرقابة الداخلية هي : "العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين، لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة"⁴؛ موثوقية تقديم التقارير المالية؛

¹ IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements.2010

²Jacques Renard, Théorie Et Pratique De L'audit Interne, Septième Edition, Editions D'organisation ,Paris, 2010.

³ زين يونس، عوادي، مصطفى، مرجع سابق، ص 35.المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية مطبعة صخري الوادي الجزائر 2011.

⁴ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة الكتاب الأول، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 98.

فاعلية وكفاءة العمليات؛

الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة

ثانياً : مقومات نظام الرقابة الداخلية.

إن قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة هو دليل على وجود نظام معلوماتي سليم، وهو سيؤدي لا محالة إلى تقديم مخرجات سليمة للمستخدمين والأطراف المستفيدة وذلك من أجل اتخاذ قرارات صائبة، وأن نجاح فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يعتمد على مجموعة من المقومات وهي¹:

1- نظام محاسبي سليم: حيث يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تفي باحتياجات المشروع، وتصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة، ويجب أن يراعى في السجل أو المستند البساطة والوضوح، حتى يسهل فهمه على من يستعمله، أم الدليل المحاسبي فيجب أن يراعى في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وتكلفة ممكنة، وأن يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات واستخراج النتائج.

2- الهيكل التنظيمي: يستخدم الهيكل التنظيمي في المؤسسة كإطار للتوجيه والرقابة، والهيكل الفعال يوفر قنوات اتصال وتفويض سلطات ويحدد المسؤوليات، كما يجب عليه أن يفصل بين الاختصاصات في الوظائف المختلفة المتعارضة، وحيث أن للهيكل التنظيمي دور في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

3- اختيار الموظفين الأكفاء : يؤدي إختيار الموظفين الأكفاء إلى تحقيق المهمة بنجاح محققاً في ذلك الأهداف التي تصبو إلى تحقيقها المؤسسة، حيث أن بدون موظفين مؤهلين ومدربين والحريصين على أداء مهامهم وفق الخطة المرسومة بحيث أنه لا يمكن أن على نظام للرقابة الداخلية الفعال حيث أنه عند اختيار الموظفين يراعى فيه العناصر الأتية²:

- شهادة تثبت مستواه في ميدان تخصصه؛

- خبرة ميدانية تمكنه من التحكم في وظيفته؛

- الالتزام بالسياسات المرسومة، واحترام نظام التدريب.

4- استخدام الوسائل الآلية والالكترونية : يؤدي استخدام الوسائل الآلية والالكترونية في انجاز الأعمال الحاسبية إلى سرعة انجازها وتقليل الأخطاء، ورفع كفاءة العمل المحاسبي، فاستخدام الآلات الحاسبة يساعد على انجاز العمليات الحاسبية بدقة كبيرة وسرعة في المعالجة، كذلك تساعد الآلات في ضبط حركة النقدية المحصلة، كما أنها تعطي نتائج دقيقة وسرعة فائقة³.

5- تقييم الأداء : لتقييم الأداء لا بد من وجود تعليمات واضحة تبين كيفية تنفيذ كل عملية مالية، حتى تُستخدم الأداء الفعلي، وهذه التعليمات مهما بلغت من الدقة فإنها لا تضمن وجود الأداء الجيد، لذلك يجب على الإدارة التأكد من قيام الموظفين بحرص للتأكد من إتباعهم لتلك التعليمات، وإذا لم تكن متبعة يجب تحديد الأسباب التي أدت إلى ذلك واتخاذ الإجراءات المناسبة للتصحيح، ويجب أن لا يقتصر الأمر على الإدارة العليا بل أن تتم عملية المراجعة في جميع المستويات الإدارية⁴.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 169-170.

² محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2005، ص: 101. مرجع سابق.

³ مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون عمان، الأردن، 2010، ص: 20.

⁴ مصطفى صالح سلامة، مرجع السابق، ص 20-21، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون عمان الأردن 2010.

ثالثا: طرق تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية.

إن نظام الرقابة الداخلية يعتبر نقطة الانطلاق بداية مهمة التدقيق للمدقق، عند بداية المدقق لعمله، وعلى ضوء ما تسفر عنه عملية التدقيق من فحص لأنظمتها المختلفة يقوم المدقق برسم خطة برنامج لعملية التدقيق المناسب لها مع تحديده لكمية الاختبارات اللازمة التي سيقوم بإجرائها من إختيار العينات المناسبة، وتحديد حجم الوسائل التي يستخدمها المدققون للتعرف على النظام المطبق في المؤسسة محل عملية التدقيق وتقييم مدى كفاءته، كما أن فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي مؤسسة لا يقتصر فقط على ما وضعته الإدارة من منشورات ودليل، بل أنه يمتد إلى تتبع عمليات التنفيذ لمختلف الإجراءات ومن الطرق التي يستخدمها المدققون لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة وتقييم مدى فعاليته وتبرز تلك الطرق من خلال ما يلي:¹

1- الاستبيان (قائمة الاستقصاء): ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها وردها إلى المراجع، الذي يقوم بدوره من خلال التأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والعينة، وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل، ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة، فالأسئلة يتم تكوينها على أساس وظائف وعمليات المؤسسة (المشتريات المبيعات الاستثمارات الخزينة،...)، حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابة (بنعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة (بلا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية.

2- التقرير الوصفي: يقوم المراجع بوصف الإجراءات المتبعة في المؤسسة لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية وهي طريقة مناسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى حد ما، ويخلص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط القوة والضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها.

3- الملخص التذكيري: يقوم المراجع هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم، وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان، ولكن يقوم بتدوين كل المعلومات التي يراها ضرورية عن النظام المطبق، وعن النواحي الرقابية، كما يعتمد على التقارير الخاصة بالنظام ووسائل الرقابة عليه، والتي قامت بإعدادها المؤسسة.²

4- خرائط التدفق: يتم استخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، وتأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة، كذلك تمكن خرائط التدفق مراجع الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية، وبيان مواطن قوته وضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها.³

5- فحص النظام المحاسبي: يمكن لمراجع الحسابات أن يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال فحص النظام المحاسبي المطبق عن طريق حصوله على كشف بالسجلات الحاسبية، والمسؤولين عن كل سجل ومراجعة تلك السجلات، كذلك المستندات والدورة المستندية من خلال هذه الكشف يتمكن المراجع الحكم على قوة أو ضعف نظام الرقابة.⁴

رابعا: خطوات وإجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

إن المدقق باستطاعته أن يلم بتدقيق العمليات داخل النظام المحاسبي للمؤسسة التي يعمل على تدقيق حساباتها، وذلك من خلال

¹ خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، مرجع سابق، ص 174-176. الطبعة الثالثة دار وائل للنشر والتوزيع عمان الأردن 2004.

² عبد الوهاب نصر علي وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات الدار الجامعية الإسكندرية 2003. ص 101. مرجع سابق،

³ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006. مرجع سابق، ص 220

⁴ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006. مرجع سابق، ص 221.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

قيامه بتقسيم النظام الكلي للرقابة إلى عدد من الأنظمة الفرعية والتي تتمثل في الوظائف والأقسام الرئيسية (التموين، الإنتاج، المبيعات، التمويل، ...) لنشاط المؤسسة، و أن تعدد هذه الأنظمة والأقسام يكون حسب مدى حجم و نوع نشاط المؤسسة، بحيث انه من خلال إتباعه لهذه الإجراءات فانه لا يبد للمدقق من إتباع مجموعة من الخطوات والإجراءات الأساسية لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، والتي تتمثل فيما يلي:

1- جمع الإجراءات: يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وغير مكتوبة، حيث يعد نظام الرقابة الداخلية نظام شامل، وحسب النظرية العامة للنظم فانه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة وكل نظام جزئي، وحسب نفس النظرية يمكن أن يجرأ إلى أنظمة جزئية أخرى، فمثال على ذلك أي عملية تقوم بها المؤسسة من بيع وشراء يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول هذه العملية (وجود دليل على العملية)، أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على انجازها كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب الإجابة عنها شرحا لكل جوانب العملية مثال: عملية شراء أو بيع، وكل ذلك من أجل معرفة الأخطاء المرتكبة سواء كانت سهوا أو عمدا والتقليل منها¹.

2- اختبارات الفهم (تنفيذ النظام): أثناء هذه الخطوة يقوم المدقق بمحاولة لفهم للنظام المتبع، من خلال التأكد من فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي أن على المدقق التأكد من فهم كل أجزاء النظام والقدرة على إعطاء أحسن تلخيص له بعد تتبعه لمختلف عملياتها، حيث إن هذا الاختبار يعد ذو أهمية محدودة، والهدف من ورائه هو تأكد المدقق من وجود هذا الإجراء، وأنه سهل وواضح ومفهوم وأحسن تلخيصه، وان الهدف من هذه الخطوة ليس التأكد من حسن تطبيق النظام (نظام الرقابة الداخلية).

وعليه فان المدقق عند القيام بإجراءات فهم لنظام الرقابة الداخلية يستعين بمجموعة من الوسائل، والمتمثلة فيما يلي²:

- أوراق العمل السابقة والحكم المهني والخبرة؛

- الاستفسارات من موظفي المؤسسة التي يتم مراجعتها عن كيفية القيام بمهامهم؛

- الفحص المستندي والدفاتر والسجلات التي توضح قيام الموظفين بالأعمال اليومية في المؤسسة؛

- الملاحظة الميدانية من أجل ملاحظة العمليات والأنشطة.

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية : بعد قيام المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية واختبار تنفيذه يتعين عليه تقييمه

لتحديد درجة الاعتماد عليه، والغرض من التقييم هو اكتشاف أي نقاط ضعف أو قوة فعلية في النظام وتحديد أثرها على

بقية عملية المراجعة، فطبيعة هذه الاختبارات وتوقيتها ومداهها قد يتأثر بهذا التقييم، وتقييم النظام يقتضي فحص كل نوع من

العمليات والأصول المرتبطة بها وأخذ الخطوات الأتية في الاعتبار³:

- بحث عن أنواع الأخطاء والغش المحتمل حدوثه؛

- تحديد الإجراءات الرقابية الكفيلة بمنع ذلك؛

- تحديد ما إذا كانت هذه الإجراءات موجودة ومنفذة بطريقة مرضية؛

- تقييم أي نقاط ضعف (ويقصد بها الأنواع المحتملة من الأخطاء والغش التي لا تغطيها الإجراءات الرقابية الموجودة)،

لتحديد الاقتراحات والحلول بغرض تحسين نظام الرقابة الداخلية المستخدم. ونتيجة التقييم تتمثل في تحديد ما إذا كانت

¹ أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي خرابسية، الجزائر، 2016، ص:26.

² على عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي الجزء الأول، مرجع سابق، ص:203.

³ منصور حامد محمود، وآخرون، مرجع سابق، ص ص 129-130. أساسيات المراجعة مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر. 1999.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

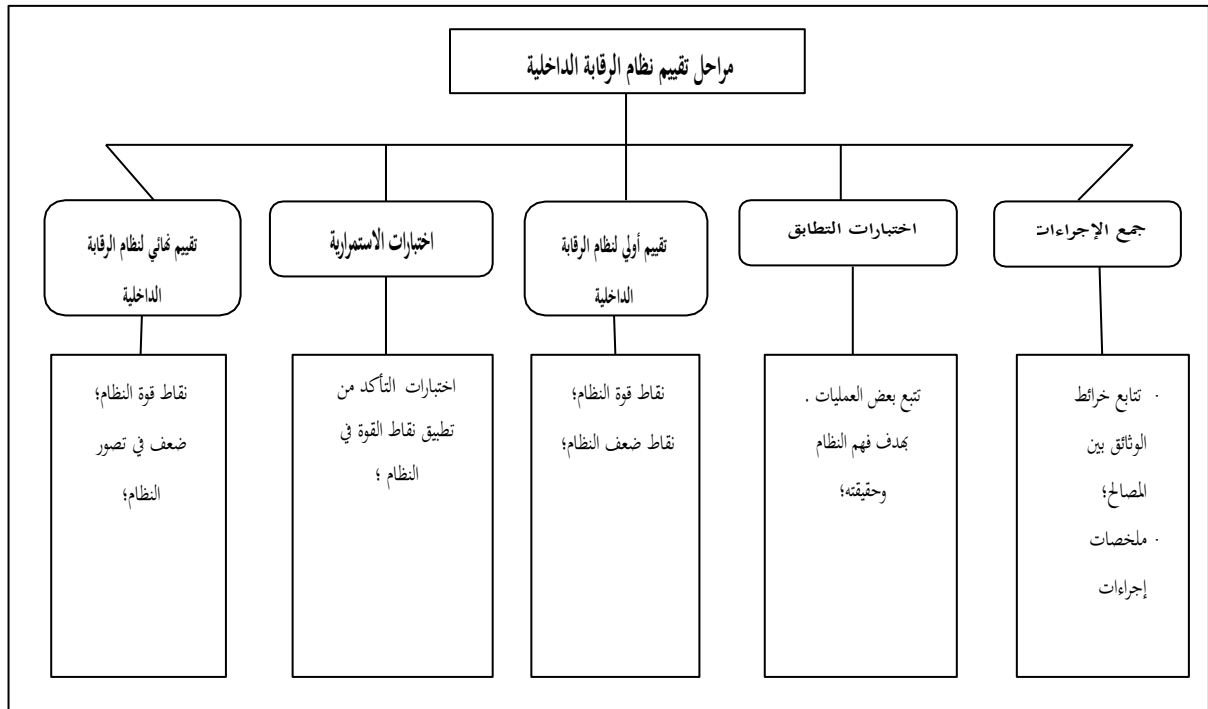
الإجراءات الرقابية الموضوعة وتنفيذها يعتبر مرضيا أم لا، ويعتبر الإجراء وتنفيذه مرضيا إذا لم تظهر دراسة المراجع واختباراته أي ضعف جوهري في النظام.

4- اختبارات الاستمرارية: يتأكد المراجع من خلال هذا النوع أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي هي. فعلا نقاط قوة مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، ويحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار التي يحتمل وقوعها عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة¹.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: من خلال اعتماد المدقق على اختبارات الاستمرارية السالفة الذكر والتي تمكن المدقق من الوقوف على نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية الناتجة عن سوء تسييره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، إضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها المدقق عند قيامه بالتقييم الأولي للنظام.

وعلى ضوء ما تقدم، وبعد دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية وتحديد درجة ثقة المؤسسة في هذا النظام، تتضح عند المراجع المعالم والخطوط العريضة لبرنامج التدخلات والفحوص التي سيقوم بها، فكلما كانت الرقابة الداخلية مرضية كلما ضيق المراجع مجال فحصه والعكس إذا كان نظام الرقابة الداخلية غير كفؤ يوسع المراجع من فحصه، وبالتالي يشك في مصداقية النظام ومعلوماته المتولدة عنه².

الشكل رقم (7-1) مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على محمد بوتين المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر 2003، ص: 71.

¹ أقاسم عمر، مرجع سابق، ص 27.

² أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص 63. التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن. 2015.

الفرع الثالث: جمع أدلة الإثبات الكافية

بعد أن يقوم المدقق الخارجي بقبول مهمة التدقيق وخلال قيامه بالتخطيط لها وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل عملية التدقيق، عليه في هاته المرحلة بأن يهتم بجمع كل أدلة الإثبات المختلفة الكافية التي تساعده على تنفيذ جميع الإجراءات الواجب اتخاذها من أجل الوصول في نهاية مهمته إلى إبداء رأي فني ومحيد عن مدى سلامة القوائم المالية والمعبر عن التمثيل الصادق لمركزها المالي، ويشترط في الأدلة التي تحصل عليها بأن تكون ملائمة ومناسبة وذات فعالية يمكن للمدقق الاعتماد عليها عند إعداد تقريره النهائي لمهمة التدقيق، و توجد عدة طرق يستخدمها المدق وتمكنه من الحصول على هذه أدلة ومن بينها اختبارات الرقابة التي يقوم بها المدقق الخارجي أثناء تقييم نظام الرقابة الداخلية، وإجراءات التحقق، وغيرها.....، فمن المهم أن يكون الدليل كافياً وذو درجة عالية من الكفاءة ليكسب المدقق الخارجي الثقة الكافية حول البيانات أو المعلومات التي هو بصدد تدقيقها، لذلك على المدقق الخارجي اختيار الأدلة الكافية والمنقعة والمتعلقة بالعنصر المدقق والتي تتناسب مع أهداف التدقيق الخارجي، وأيضاً على المدقق ألا يهمل أثناء فحصه أي عنصر يمكن أن يكون له تأثير على نتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي، كما على المدقق الخارجي أن يراعي عند اختياره للدليل الإثبات الأقل تكلفة دون المساس بياقي مواصفات الدليل كالأهمية أو قوة حجج الدليل أي يجب على المدقق الخارجي مراعاة الأهمية النسبية للعناصر وعلاقتها المتبادلة ومدى تأثيرها على نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة محل التدقيق¹.

1-مرحلة الفحص وإعداد التقرير:

حيث تنطلق المرحلة الثالثة للمراجعة ابتداء من التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، لأن الغرض الأصلي للرقابة الداخلية هو ضمان صحة البيانات التي ستستخدم أساساً للحكم على صحة الأداء من ناحية وعلى النتائج الافتتاحية أو الختامية التي تظهرها قوائم النشاط المركز لمالي إلى جانب حماية الممتلكات من ناحية أخرى على المراجع في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية وذلك أثناء مهمته وعليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة، الاطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة ومدى احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما عليه فحص الأحداث بعد الميزانية فقد تكون هناك أحداث مهمة، لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات أو محتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت لعملية المراجعة، وأحداث مؤثرة على حياة ومستقبل المؤسسة، وعليه مراجعة أوراق عمله، التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة، والتأكد كذلك من أن الأشغال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب وأن محتوى أوراق العمل هذا كافي لتبرير الرأي النهائي للمراجع ولم يبقى للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلا أن يحتتم ويدلي بهذا الرأي².

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر، فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الاعتقاد، ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع بغرض وضع الأساس للملائم لإبداء الرأي

¹ محمد فضل، خالد الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص162،

² عبد الرؤوف بوربيدي، 2020، كفاءة وفعالية تكنولوجيا المعلومات لدعم جودة المراجعة الخارجية بالجزائر -دراسة ميدانية -جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، ص:45.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، وفي إطار سعيه إلى تأكيد محتوى تقريره النهائي، فإن المدقق مطالب بجمع مجموعة من الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة في آن واحد¹.

2- أنواع أدلة الإثبات:

قد تأخذ أدلة الإثبات في عملية التدقيق أشكالاً مختلفة ومتعددة إلا أن المدقق يمكنه استخدام أهمها فقط، ويمكننا حصر أهم هاته الأدلة التي يعتمد عليها المدقق عند أدائه لمهمته فيما يلي:

● المستندات؛

● الفحص المادي؛

● المصادقات،

● الفحص التحليلي؛

● وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛

● صحة الأرصدة من الناحية الحسابية؛

● الاستفسارات من العميل.

أ. **المستندات**: تعتبر من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله، وهي على ثلاثة أنواع:

■ مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها، كفاتوير الشراء مثلاً؛

■ مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها، كفاتوير البيع وإيصالات القبض؛

■ مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، وعليه أن يظل يقضا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتوقييع².

ب. **الفحص المادي**: يقصد به قيام المدقق بمحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصور مادية، وغالباً ما يرتبط هذا النوع من

الأدلة بفحص كل من المخزون والنقدية، كما يمكن استخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة

لملموسة.

يمكن القول أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم جودة وحالة

الأصل³.

ج. **المصادقات**: وهي تتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة خارجة عن المؤسسة، والتي تتمثل في مجموع المتعاملين معها، و

ذلك من أجل تزويده بمعلومات قد طلبها مسبقاً والتي يمكن أن تكون على عدة أشكال مثل أن تكون على شكل إجابات

تصريحه أو كتابيه، كما أنها تعد من أقوى الأدلة التي يعتمد عليها المدقق خلال تأديته لمهامه، وتختلف المصادقات في شكلها

وصيغتها باختلاف المعلومات المطلوبة من قبل المدقق، وبصفة عامة يمكننا تقسيم أهمها إلى ثلاثة أنواع وهي⁴:

■ مصادقات إيجابية؛

■ مصادقات سلبية؛

¹ محمد سمير الصبان، عبد الله هلال ، (الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات)، الإسكندرية: الدار الجامعية ، 1998، ص: 166 .

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2000، ص: 180. مرجع سبق ذكره.

³ عبد الفتاح الصحن، احمد عبّيد، وآخرون، (أسس المراجعة الخارجية)، مصر، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص: 81 .

⁴ يوسف محمود جريوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، (الأردن :الوراق للنشر ، 2007 ، ص: 180 .

■ مصادقات عمياء.

1. **المصادقات الإيجابية:** في هذا النوع من المصادقات يتلقى العملاء أو الموردين خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد على عنوان المدقق بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة، وفي حالة عدم صحة تلك الأرصدة تطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم.

2. **المصادقات السلبية:** فيها يخاطر العملاء أو الموردين بأرصدة حساباتهم، ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان المدقق في حالة اعتراضهم فقط على صحة أرصدهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة على صحة تلك الأرصدة.

3. **المصادقات العمياء:** في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردين أن يرسلوا الرد إلى عنوان مدقق الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة.

د. **الفحص التحليلي:** يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة.¹ كما "يلجأ المراقب إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليوحه عملية التدقيق التي يجب القيام بها، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات أو بعضها على الأقل مع المؤشرات والمعايير النموذجية للنشاط الذي تزاوله المؤسسة وللقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه"².

هـ. **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب. ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات، بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا حيز التطبيق العملي.³

أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية، فإن ذلك يعد دليلا على إمكانية أن تحتوي هذه المستندات والسجلات على أخطاء وتلاعبات، مما يضطر بالمدقق إلى توسيع نطاق الاختبارات التي يجريها المدقق على العينات، والتي قد تكون بدورها دليلا له في حالة امتناعه عن المصادقة على هاته القوائم المالية التي بصدد تدقيقها.

و. **صحة الأرصدة من الناحية المحاسبية:** يعد تعقد المهام والنشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم سببا في تشعب في العمليات المحاسبية، وهذا ما قد ينتج عنه حدوث أخطاء محاسبية، لذلك فإننا نجد أن الاعتماد على الآلات المحاسبية والوسائل الحديث في هذا المجال يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز، ولذلك فإن وقوف المدقق على استعمال الحاسبات الآلية والوسائل التكنولوجية الحديثة يعد دليلا على انتظام السجلات والدفاتر بالمؤسسة التي يدقق حساباتها، على الأقل من هذه الناحية، وهو ما قد يسمح له باستخدامها كدليل إثبات يدعمه عند إبداء رأيه الفني (التقرير النهائي).

ز. **الاستفسارات من العميل:** يعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات. ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل وبالتالي فهي عرضة للتحييز وفقا لأهواء العميل.⁴

الفرع الرابع: إعداد التقرير النهائي لمهمة التدقيق

أن تقرير التدقيق يعتبر آخر خطوة يقوم بها المدقق، كما نصت المعايير العامة على ضرورة إبداء رأي فني محايد حول عدالة

¹ عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993، ص. 85. مرجع سابق

² محمد بوتين، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 93.

³ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2000 ص: 181.، مرجع سابق.

⁴ عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، مرجع سابق، ص 87.

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

القوائم المالية، حيث يكون موجه عادة إلى الجهة التي عينة المدقق، حيث يعتبر بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الإتصال، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال

كما ان مرحلة إعداد التقرير النهائي تعد أهم مرحلة في أداء أي مهمة تدقيق يقوم بها المدقق الخارجي، وذلك لأنها يعتبر الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها متخذو القرار والأطراف المستفيدة من خدمات مهنة التدقيق، ولكونها تمثل الحوصلة والمنتج النهائي لعمل المدقق ككل وهو المنتج النهائي لعملية التدقيق ويعتبر أداة ووسيلة اتصال يتم عبرها توصيل نتائج الفحص والتقييم بالاعتماد على أدلة الإثبات التي تم جمعها المدقق من خلال إبداء الرأي الفني والمحايد عن سلامة القوائم المالية ومدى التمثيل الحقيقي للمركز المالي في تقريره النهائي .

إن أهم دور تلعبه تقارير المدققين هو تقديم معلومات تفيد في اتخاذ قرارات الأعمال والقرارات الاقتصادية خصوصا القرارات التي يبني عليها تكوين رأس المال، فالمستثمرين والدائنين وغيرهم هم المسؤولون على قراراتهم التي يتخذونها ولا يعود الأمر إلى التقارير المعدة من طرف المدققين في تحديد نتيجة تلك القرارات، فهدف التقارير هو تقديم معلومات عادلة ومحايدة أو غير متحيزة ومفهومة ويمكن استخدامها من طرف الجميع سواء المتخصصين أو غير المتخصصين الذين يرغبون في تعلم استخدامها بشكل مناسب أو تكون لهم الحاج إلى زيادة فهم المعلومات¹. ويعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق كالمستثمرين والمقرضين ورجال الاقتصاد وإدارة المؤسسة وغيرهم، لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية. يكون التقرير عادة موجهها إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق، أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص، أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال ، وهكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق، لأن التعيين يختلف أيضا حسب الشكل².

ويعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال³.

وإضافة إلى هذا وكما سبق و ان ذكرنا بأنه وفي إطار معايير إعداد التقرير، فإنه يتوجب على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط محتوى تقريره النهائي وهذا يكون على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية، ومراعاة الالتزام والثبات في تطبيقها، وكذلك إلى ضرورة تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه. يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة أشكال وهي تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المهون بدوره حول محتوى القوائم المالية التي قام بتدقيقها، وعلى العموم فانه يمكننا أن نميز بين أربع أنواع من التقارير وهي:

■ تقرير نظيف؛

■ تقرير تحفظي؛

■ تقرير سالب؛

■ الامتناع عن إبداء الرأي.

¹ طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2000ص: 42.

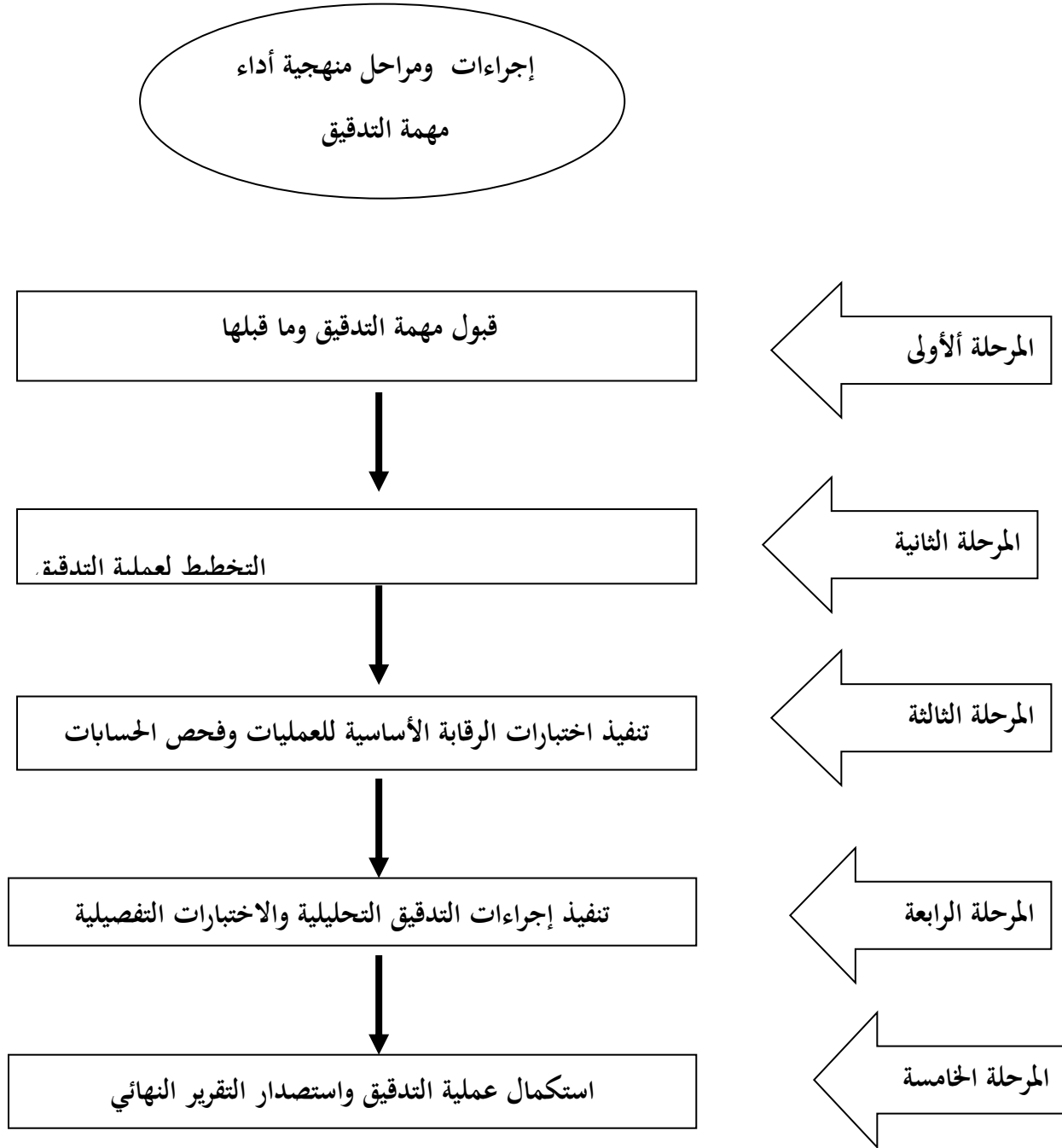
² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 129 .

³ عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، مرجع سابق ، ص: 316 .

الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

ويمكننا توضيح وإجراءات ومراحل منهجية أداء مهمة التدقيق بالشكل الموالي:

الشكل الرقم (1-8): إجراءات ومراحل منهجية أداء مهمة التدقيق



من تصور الباحث

تناولت دراستنا في هذا الفصل الجوانب النظرية التي لها علاقة بموضوع بحثنا والمتمحورة حول اثر الالتزام بالمعايير الجزائرية NAA على تحسين وزيادة الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق، وذلك من خلال تطرقنا إلى العديد من المفاهيم المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية NAA وبممارسة وأداء مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تطبيقها، حيث تم فيه إستعراض المفاهيم المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية، عرضها ونشأتها كيفية إصدارها، أسباب إصدارها وأهميتها، والهيئات المكلفة بإصدارها مع تطرقنا لمعايير التدقيق الدولية ISA، باعتبار أنها مستوحاة منها مع إجراء مقارنة معها، هذا بالنسبة لمتغير الدراسة الاول، أما بالنسبة لمتغير الدراسة الثاني "الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق" فقد تطرقنا المفاهيم النظرية المتعلقة بالأداء المهني للمدقق الخارجي ماهيته، وكل ما تتطلبه عملية ممارسة مهنة التدقيق في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA، وعلى ضوء ما تم تناوله إتضح أن التزام المدققين الخارجيين بتطبيق هذه المعايير يساعدهم على تحسين اداهم المهني، بحيث انه يعتبر لب وجوهراً عملية التدقيق، فهو يمثل خطوة أساسية ومهمة في أداء مهمة التدقيق، فهو يرتبط بإجراءات ومراحل العمل الميداني لممارسة مهنة التدقيق. كما تم أيضاً استعراض لنوع التدقيق الذي يمارسه مكاتب التدقيق الخارجي الا وهو التدقيق الخارجي، إضافة إلى التطرق إلى ممارسة مهنة التدقيق، والتطور التاريخي للمهنة والقوانين والهيئات المشرفة عليها، كما تناولت الدراسة مفهوم مهنة التدقيق الخارجي و تطورها التاريخي و مفهومها، مهامها وأهميتها، وممارستها، وقد تم تسليط الضوء على مهامه وحقوقه وواجباته بموجب القوانين المنظمة للمهنة، ومنهجية ومراحل العمل الميداني لأداء مهنة التدقيق الخارجي وقد أظهرت الدراسة أن التدقيق بالجزائر تعد نوعاً من أنواع التدقيق الخارجي الممارس بها، والذي يعتبر إلزامياً بقوة القانون بالنسبة لبعض أنواع المؤسسات المحددة في التشريع المعمول به، حيث انه يمارس مهنة التدقيق ضمن إطار ومنهج (معايير) يسترشد به لأداء مهامه، وخاصة الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية التي ترتبط بأداء مهمة التدقيق ميدانياً، إضافة إلى التطرق إلى معايير الأداء المهني لممارسة مهنة التدقيق بالجزائر قبل الإصلاحات وبعده، مع تركيزنا على معايير التدقيق الجزائرية NAA، والتي تتوافق مع إجراءات العمل الميداني لممارسة المهنة والذي يمثل محور موضوع هذه الدراسة، وقد أظهرت الدراسة في جانبها النظري أن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية له اثر إيجابي بالغ في حال التزام ممارسي مهنة التدقيق بتطبيقها على تحسين وزيادة الأداء المهني لهم .

الفصل الثاني

الدراسات السابقة لمعايير التدقيق الجزائرية
(NAA) والأداء المهني للمدققين والممارسة
المهنية لمهنة التدقيق في الجزائر

تمهيد:

تم التطرق في هذا الفصل أبرز الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث ومتغيرات الدراسة ومنعده أبعاد وزوايا وفي بيئات مختلفة، وذلك بهدف التعرف على ما توصلت إليه هذه الدراسات من جهة وبيان ما يمكن لهذه الدراسة أن تقدمه من إضافة من جهة أخرى، وعقد مقارنة بين نقاط الاختلاف والتشابه من خلال عدة أوجه وبيان الفجوة البحثية التي تعالجها الدراسة الحالية بغية الاستفادة من نتائج الدراسات السابقة في تدعيم نتائج هذه الدراسة الحالية.

وبناء على ما سبق فإن هذا الفصل قد تضمن عرض للدراسات السابقة التي تناولت معايير التدقيق الجزائرية (NAA) والدولية (ISA) والدراسات التي تناولت الأداء المهني للمدققين والممارسة المهنية لمهنة التدقيق في الجزائر باللغتين العربية والاجنبية، وكذا تبيان موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة والقيمة المضافة التي اضافتها، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مباحث ثلاثة وهي كالتالي:

المبحث الأول : الدراسات المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA) والدولية (ISA)؛

المبحث الثاني: الدراسات المتعلقة بالأداء المهني للمدققين والممارسة المهنية لمهنة التدقيق في الجزائر؛

المبحث الثالث: مناقشة الدراسات السابقة وموقع الدراسات الحالية منها والقيمة المضافة؛

المبحث الأول : الدراسات المحلية المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA) والدولية (ISA)؛

باللغة العربية:

1. دراسة مسيف خالد، 2016-2017، دكتوراه "دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA-

دراسة مقارنة -جامعة محمد خيضر - بسكرة- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، حيث هدفت دراسة الباحث إلى إبراز دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في مهام التدقيق القانوني في الجزائر، حيث قام بالتطرق إلى أهم المحطات التاريخية التي مرت بها المهنة على الصعيد الدولي والوطني، وكذا عرض للإطار المفاهيمي لتكنولوجيا المعلومات والتدقيق خاصة مهام المراجعة القانونية ومحافظ الحسابات في الجزائر مركزا على أهم التطورات الجديدة في هذا المجال، مع التطرق إلى الهيئات المشرفة على المهنة على المستويين العالمي والمحلي. كما تناول المعايير الدولية للتدقيق ISA الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB والتابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، باستعمال النسخة الأخيرة التي تم مراجعتها سنة 2016 لتدخل حيز التطبيق لتدقيق القوائم المالية المنتهية في 15 ديسمبر 2016 وما بعد. ثم انتقل الباحث إلى الجانب التطبيقي أين تناول فيه خطوات التدقيق القانوني في الجزائر في خطوة أولى بالطريقة اليدوية ثم الطريقة الآلية والتي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي شهدتها المهنة في السنوات المنصرمة، والمتمثلة في تبني النظام المحاسبي المالي SCF في سنة 2010، وصدور القانون 01/10 الخاص بالمهنة والمراسيم التنفيذية التي تلتها سنة 2011 وصولا إلى إصدار 13 معيار تدقيق جزائري مستوحى من المعايير الدولية.

وتمحورت إشكالية دراسة الباحث في طرح السؤال التالي:- ما هو الدور الذي يمكن أن تلعبه تكنولوجيا المعلومات)

(IT في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA الخاصة بمهام المراجعة في الجزائر؟

في الأخير خلص الباحث إلى الإجابة على إشكالية البحث المتمثلة في إبراز الدور الكبير الذي يمكن أن تلعبه تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق مقارنة بالطريقة اليدوية والتي تحتوي على عدة نقائص، مقدا في آخر دراسته جملة من النصائح والتوصيات من اجل الرقي بالمهنة.

2. دراسة شراد صابر، 2022-2023، مساهمة الاجراءات التحليلية وفق معايير التدقيق الجزائرية تحسين القوائم المالية.

دراسة حالة: شركة قديلة للمياه المعدنية جامعة خيضر - بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم العلوم التجارية، هدفت دراسة الباحث إلى توضيح مساهمة الإجراءات التحليلية وفق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين القوائم المالية، حيث أن الإجراءات التحليلية تعتبر من الأساليب أو الاختبارات الأساسية للعمليات والأرصدة، التي يتم القيام بها عن طريق دراسة الاتجاهات ومقارنة العلاقات بين البيانات المالية وغير مالية، من أجل لفت الإنتباه لعناصر القوائم المالية المحتمل وجود غش ا ونظرا لأهمية هذا الأسلوب فقد خصص له معيار التدقيق الجزائري 025 ..

ومن هنا يمكننا طرح إشكالية الدراسة التالية: كيف تساهم الإجراءات التحليلية في تحسين القوائم المالية في ظل تبني

معايير التدقيق الجزائرية ؟ ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتقديم إطار نظري لموضوع الدراسة و ثانيها تطبيقي، تمثل في إجراء دراسة ميدانية بشركة قديلة للمياه المعدنية بسكرة و هذا لمعرفة مدى مساهمة محافظ الحسابات في إتباع ما تنص عليه المعايير التدقيق الجزائرية خاصة ما تعلق لإجراءات التحليلية في تحسين القوائم المالية وذلك من خلال زيادة ملاءمتها والرفع من خاصية العدالة بها، ذلك بتحديد وجمع أدلة الإثبات اللازمة لتعزيز رأيه عن النتائج المتوصل إليها في عملية التدقيق، حيث اعتمد الباحث على أسلوب دراسة حالة الذي يمكنه من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده، ومن خلال

الزيارات الميدانية للشركة محل الدراسة، إضافة إلى الملاحظة والمقابلات مع دراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات والمعطيات الفعلية.

وقد خلصت الباحثة إلى مجموعة من النتائج من أهمها: أن إتباع معايير التدقيق الجزائرية خاصة ما تعلق بإجراءات التحليلية يوفر مجموعة من المؤشرات ذات أسس علمية ما يؤدي لتقليل الإجهاد الشخصي، مما يساهم في زيادة ملائمة وعدالة القوائم المالية ومنه تحسينها.

3. دراسة قادري عبد القادر، 2015-2016، استخدام التدقيق المحاسبي في تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. أطروحة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة.

هدفت دراسة الباحث إلى:

- إبراز الخطوة الهامة التي قطعتها الجزائر من أجل مواكبة البيئة الاقتصادية والمحاسبية الدولية من خلال إصدار نظام محاسبي مالي على ضوء معايير المحاسبة الدولية؛
- استعراض أساليب تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وعلى رأسها التدقيق المحاسبي الخارجي؛
- محاولة تسليط الضوء على أهم مستجدات التدقيق الحديث؛
- محاولة رصد وتحليل آراء وتوجهات المتخصصين والمهتمين بموضوع الدراسة؛
- تقديم عدد من التوصيات المناسبة بأمل تطوير مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- اقتراح توصيات لبحوث مستقبلية في مجال التدقيق المحاسبي وعلاقته بالنظام المحاسبي المالي لم يغطيها هذا البحث، وركزت إشكالية دراسة الباحث في طرح الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل تطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- ولدراسة هذا الموضوع تطلب الأمر من الباحث استخدام منهج معين، حيث انه انتهج المنهج الوصفي التحليلي قصد إبراز وتوضيح كل العناصر التي لها أهمية في البحث والإحاطة بكل أجزاء الموضوع التي لا تقل أهمية عن بعضها البعض. كما تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية للبحث من أجل وصف وتحليل العلاقة بين المتغيرات المستقلة (عوامل تتعلق بعملية التدقيق، وعوامل تتعلق بأخلاقيات مهنة التدقيق) والمتغير التابع (تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية) وتحديد اتجاه ودرجة هذه العلاقة.
- وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر أهمها:
- وجد أن هناك تطور كبير في مفهوم التدقيق وكذلك تطور أغراضه.
- لا يزال التدقيق المحاسبي كأحد الأنواع التقليدية للتدقيق الذي يحظى باهتمام كبير بنتائجه رغم المستحدثات الكبيرة التي عرفتها البيئة الاقتصادية.
- يستحسن أن لا يقتصر تفعيل تطبيق النظم المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية على استخدام التدقيق المحاسبي فقط، بل يمكن لأساليب أخرى أن تساهم في هذا الدور إلى جانب التدقيق المحاسبي.
- وجد أن الجزائر قامت بتنفيذ مجموعة من الإصلاحات المحاسبية من خلال مجموعة من التشريعات والقوانين قصد النهوض بالبيئة المحاسبية.
- إن النظام المحاسبي المالي الجزائري يعكس سعي الجزائر للتقارب مع معايير المحاسبة الدولية.

4.دراسة بصري ريمة، 2021، المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافضي الحسابات في الجزائر جامعة الجزائر3كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه الطور الثالث، في ميدان علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، شعبة علوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

هدفت دراسة الباحثة هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق محافضي الحسابات للمعايير الدولية للتدقيق بصفة عامة والمعايير الجزائرية للتدقيق بصفة خاصة في الجزائر.

وقد تمحورت إشكالية دراسة الباحثة: في صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

إلى أي مدى يعمل محافظو الحسابات في الجزائر على الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق بصفة عامة والمعايير الجزائرية للتدقيق بصفة خاصة في إطار سعيهم المستمر لتحسين جودة أعمالهم وتطوير ممارساتهم المهنية؟

وفيما يخص المنهج المستخدم فقد اعتمدت الباحثة في الجانب النظري على استغلال الوثائق والمراجع وفقا لما طرحته الأدبيات المرتبطة بالموضوع، أما من ناحية الدراسة الميدانية فقد قامت الباحثة بوضع فرضيات واختبارها عن طريق تصميم استمارة إستبيان تتضمن مجموعة من الأسئلة المغلقة والتي تعالج موضوع دراستها حيث تم توزيعها بتسليمها مباشرة ويدويا أو بإرسالها الكترونيا إلى أفراد عينة الدراسة والمكونة من محافضي حسابات وخبراء محاسبين وذلك بهدف معرفة وجهة نظرهم حول إشكالية الدراسة. ومن أجل تحليل وقياس فرضيات الدراسة إحصائيا، كما اعتمدت على مجموعة من الاختبارات المتوفرة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعيةSPSS.

وقد خلصت دراستها إلى أن المعايير الجزائرية للتدقيق مأخوذة بشكل شبه كلي من المعايير الدولية للتدقيق مع الاختلاف في بعض المصطلحات وهذا راجع إلى مساوى الترجمة من اللغة الأصلية للمعايير إلى اللغة العربية.

كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن محافضي الحسابات في الجزائر يلجؤون في إطار القيام بمهمتهم إلى محاولة تطبيق المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق، خاصة تلك المتعلقة بالمسؤوليات وتخطيط مهمة التدقيق، والمعايير المتعلقة بالرقابة الداخلية والإثبات، والمعايير ذات العلاقة باستخدام عمل الآخرين وباستنتاجات التدقيق وإصدار التقرير.

5.دراسة حليمي نبيلة، 2022، معايير التدقيق الجزائرية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، جامعة

الجزائر 3كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، هدفت دراسة الباحثة إلى محاولة لتوضيح دور التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، و تمثلت إشكالية دراسة الباحثة في طرح السؤال الرئيسي التالي: كيف يمكن أن يساهم اعتماد المدقق الخارجي على المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

ومن اجل الاجابة إشكالية الدراسة اعتمدت الباحثة في دراستها على دراسة تحليلية نظرية ومن ثم إسقاطها على ثلاث مؤسسات اقتصادية جزائرية ذات خصائص مختلفة (مسعرة في البورصة وغير مسعرة في البورصة، عامة وخاصة). وفي الأخير خلصت إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

-تتضمن معايير التدقيق الجزائرية إجراءات يمكن أن تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

-تعرف معايير التدقيق الجزائرية بعدم وجود نص تشريعي يكسبها طابع إلزامية التطبيق من قبل المدققين الخارجيين هذا ما أدى إلى

عدم وجود أثر بليغ لها على مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر.

- تتوقف مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات على مدى التزام المدقق الخارجي بتطبيق هذه المعايير في مختلف أنواع المؤسسات الاقتصادية خاصة كانت أو عامة، مسعرة في البورصة أو غير مسعرة.

6. دراسة فوزي الحاج أحمد محمد البشير مرکان، 2020، معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي ومهني للتدقيق الخارجي في الجزائر، «مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 01، جوان 2020، ص 277-288»، «جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادى، الجزائر.

حيث سعى الباحثان من خلال بحثهما هذا إلى التطرق لكل ما له علاقة بمعايير التدقيق المحلية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر، حيث ان تلك المعايير المحلية تعتبر مرجع تنظيمي ومهني لمهنة التدقيق في الجزائر، خاصة مهنة التدقيق الخارجي التي كانت بحاجة ماسة إلى معايير تدقيق محلية (جزائرية) يعتمد عليها كمرجعية تنظيمية ومهنية تنظم أعمالها، خاصة في ظل تبني الجزائر لمعايير المحاسبة والتدقيق الدوليتين، حيث ان هاتان الأخيرتان حتمتا على الجزائر إصلاح منظومتها المحاسبية والتدقيق المحليتين، بداية بإصدار وتبني النظام المحاسبي المالي SCF، وانتهاء بإصدار مجموعات متتالية لمعايير تدقيق محلية تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر.

وهدف هذه الورقة البحثية إلى التعرف على إصدارات معايير التدقيق المحلية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، والتطرق إلى المزايا المتعلقة بمعايير التدقيق المحلية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

تمحورت إشكالية دراسة هذا البحث في طرح السؤال الرئيسي التالي: ما هي معايير التدقيق المحلية الصادرة عن المجلس الوطني المحاسبي الجزائري والتي يمكن إعتبارها مرجع تنظيمي ومهني لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟

7. دراسة خيراني العيد، 2022، مقال "مدى مساهمة وكفاية معايير التدقيق الجزائرية (NAA) في التقليل من ممارسات الفساد الإداري والمالي - دراسة ميدانية لأراء محافظي الحسابات في الجزائر- "مجلة الاقتصاد والبيئة المجلد 05 / العدد: 01 (أبريل، 2022) ص 78-94

هدفت دراسة الباحث إلى توضيح دور معايير التدقيق الجزائرية ومساهمتها ومدى كفايتها في الحد من ممارسات الفساد الإداري والمالي على مستوى المؤسسات.

و تتمثل إشكالية البحث في طرح السؤال الجوهرى الأتي: ما مدى كفاية ومساهمة معايير التدقيق الجزائرية NAA بعد استعراض إجابات النظرية وعرض الدراسات السابقة، جاءت الدراسة الإحصائية كتكملة للموضوع وهذا للوقوف على آراء ووجهات نظر محافظي الحسابات حول مشكلة الدراسة. في الحد من ممارسات الفساد بالمؤسسات الاقتصادية؟

ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر اهمها: أنّ معايير التدقيق الجزائرية ستساهم في الحد من بعض ممارسات الفساد، كما توصلت إلى أن هناك تأثير لدرجة كفاية هذه المعايير على ممارسات الفساد.

لم تحدد معايير التدقيق الجزائرية موقفها حول مسؤولية محافظ الحسابات من أعمال الغش والأخطاء والفساد الأمر الذي سيخلق فجوة مسؤولية مستقبلا، ولم يتم التطرق إلى مسؤولية محافظ الحسابات سوى في المعيار 210 من خلال عدم مسؤولية المراجع للتفادي الكلي للغش والتحريفات الجوهرية دون توضيح؛

كما أثبتت الدراسة أن المعايير المتبناة يمكن أن تلعب دورا مهما في التقليل من بعض حالات الفساد؛

معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة من معايير التدقيق الدولية رغم اختلاف البيئة التي تصدر منها؛

كفاية المعايير تلعب دورا مهما في الكشف والتقليل من حالات الفساد حيث نلاحظ أن المجلس الوطني للمحاسبة قام بإصدار ستة عشر معيار من أصل ستة و ثلاثون معيار تدقيق دولي و هي ما تمثل نسبة 44% كما أن المعايير التي تحدد مسؤولية المدقق عن الغش و افساد لم تصدر بعد، و ايضا المعايير المتعلقة بتقييم المخاطر و الاستجابة لها.

8.دراسة شراد صابر 2021، مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق- دراسة آراء عينة من المهنيين والأكاديميين،مجلة إقتصاد المال والأعمال. المجلد 06. العدد 02. ديسمبر 2021. ص 169-186». جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي. الجزائر.

وهدف البحث إلى ما يلي :

-التطرق إلى بنود القانون 10-01؛

-التعرف على معايير تقارير محافضي الحسابات NRCAC والتي هي مستوحاة من معايير التدقيق المتعارف عليها؛ GAAS

-التعرف على معايير التدقيق الجزائرية NAA والتي هي مستوحاة من معايير الدولية ISA؛

-إضافة مرجع يعتمد عليه الأكاديميين والمهنيين في مجال التدقيق الخارجي القانوني؛

-تسليط الضوء على واقع مهنة محافضي الحسابات في الجزائر ؛

-دراسة واقع تطبيق معايير التدقيق في تقارير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وتحورت إشكالية الدراسة في طرح السؤال الرئيسي التالي: هل تساهم معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق؟

وقد توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات نذكر من أهمها : أن المعايير الجزائرية للتدقيق ملائمة للبيئة الاقتصادية الجزائرية.

وان تطبيقها يلعب دورا كبيرا في الرفع من فعالية التدقيق الخارجي للقوائم المالية.

9.دراسة بوحفص رواني، 2023، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA،مجلة دراسات

اقتصادية لمجلد 23: العدد 01: السنة 2023: ص 276-299

هدف الباحث من خلال هذا المقال إلى دراسة واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA وكذلك الإشارة

إلى معايير تقارير محافظ الحسابات NRCAC وقياسها مع معايير التدقيق الدولية ،

وعلى ضوء الأهمية التي يتضمنها موضوع الدراسة ،تم طرح الإشكالية الرئيسية الأتية : ما هو واقع مهنة محافظ الحسابات في

الجزائر في ظل اعتماد معايير التدقيق الجزائرية NAA وكيف تم تطبيقها في تقارير محافضي الحسابات لشركة سوناطراك؟

وقد توصلت الدراسة إلى أن معايير التدقيق الجزائرية NAA هي نسخة طبق الأصل لمعايير التدقيق الدولية ،وهي معايير إرشادية

يستدل بها محافظو الحسابات لحل مختلف المشاكل التي تعاني منها مهنة التدقيق القانوني في الجزائر ، رغم أنه تم إعدادها دون

وجود تحليل معمق للبيئة المحاسبية الجزائرية ، كما تؤكد هذه النتائج على ضرورة إعداد دليل إرشادي متكامل لمعايير التدقيق

الجزائرية NAA ومعايير تقارير محافضي الحسابات NRCAC وخصوصا عن تدقيق الشركات الكبرى مثل سوناطراك حتى يتم

استدراك مختلف الفجوات وتصحيحها.

● إن معايير التدقيق الدولية أصبحت ضرورة ملحة للتماشي والمستجدات الدولية في مجال المحاسبة والتدقيق؛

● إن القانون 10-01 جاء بالعديد من الإصلاحات الإيجابية والتي يمكن أن تعيد إعادة هندسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؛

● إن معايير تقارير محافضي الحسابات NRCAC وهي معايير تساعد في تنظيم وإعداد التقارير بمختلف أنواعها عامة وخاصة؛

● يساهم وضع معايير لتقارير محافظ الحسابات تحسين جودة تقارير التدقيق في الجزائر؛

● تحرص معايير التدقيق على تعزيز شفافية وحوكمة التدقيق من خلال الرفع من نزاهة المدقق الخارجي القانوني وتعزيز مسؤولياته؛

إعتماد الجزائر لمعايير NAA هو بداية لتطبيق معايير التدقيق الدولية التي يصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB؛

● يحرص محافظي الحسابات في شركة سونطراك على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير تقارير محافظي الحسابات NRCAC مما سيؤدي حتما يؤدي إلى تحسين جودة التقرير في الشركة.

10. دراسة حرشاو عبد اللطيف، 2023، دور المعايير الجزائرية للتدقيق NAA « في تحسين الممارسات المهنية للتدقيق المحاسبي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، السنة 2023: المجلد 05: العدد 03: ص- ص: 371-387

هدقت دراسة الباحث إلى معرفة درجة تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على الممارسة المهنية للتدقيق المحاسبي في الجزائر، ولمعالجة إشكالية الدراسة اقتضى البحث بعد التعرض للإطار النظري للموضوع، الاعتماد على استبيان موجه إلى ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر من أجل معرفة آرائهم وتحليلها حول فرضيات الدراسة حيث خضعت النتائج للتحليل الإحصائي وفق برنامج الحزم الإحصائية SPSS22 .

وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من شأنه أن يحسن من الممارسة المهنية للتدقيق المحاسبي في الجزائر، وأوصت الدراسة بضرورة تشكيل لجنة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة CNC تعنى بمراجعة تقارير التدقيق والتأكد من مدى الالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

إشكالية الدراسة: لقد تم طرح الإشكالية الرئيسية للدراسة على النحو التالي: هل يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين الممارسات المهنية للتدقيق المحاسبي في الجزائر؟

ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج التحليلي، حيث عمدت الدراسة إلى جمع البيانات وتحليلها وفق الأساليب الحديثة لقياس أثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على الممارسة المهنية للتدقيق المحاسبي في الجزائر، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- هناك ترسانة كبيرة من القوانين تحكم وتنظم المهنة في الجزائر غير أن كثرة في إصدار القوانين والتشريعات والتغيير فيها من حين إلى آخر قد انعكس سلبا على تطور المهنة في الجزائر.
- هناك صعوبة في تطبيق بعض المعايير الجزائرية للتدقيق نظرا لارتباطها بمعايير ذات علاقة لم تصدر بعد.
- تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA (يسهل للمؤسسات والشركات الجزائرية الولوج إلى البيئة المالية والاقتصادية العالمية من خلال إعداد والمصادقة على قوائم مالية لها قبول على المستوى الدولي).
- وافقت عينة الدراسة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA (يعزز المبادئ والمسؤوليات في ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي).
- أجمعت وحدات عينة الدراسة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA (يساعد مدقق الحسابات في تقييم الأخطار والاستجابة للأخطاء الجوهرية).
- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية حسب آراء عينة مراجعي الحسابات على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) يساعد مراجع الحسابات في الحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة.
- أجمعت وحدات عينة الدراسة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA (تمكن مراجع الحسابات من الاستفادة من أعمال الآخرين).

وقد أسفرت الدراسة الميدانية على اتفاق عام بين مدقق الحسابات على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA (يضمي إلى تقديم نتائج التدقيق في تقرير وافي وملائم).

11. دراسة جميلة مروان ،عمر محي الدين محمود،2021، واقع مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المهنية ومعايير التدقيق الجزائرية-دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين الجزائري،مجلة أفاق للبحوث والدراسات المجلد / 05 العدد (،: 01)2022(ص 262 – 280)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل معايير الأداء المهني ،وذلك بعد إصدار 16 معيار جزائري للتدقيق، ومن خلال معرفة معايير الأداء المهني المعمول بها ومعايير التدقيق الجزائرية الصادرة مؤخرا، وتحديد المعايير التي يلتزم بها محافظ الحسابات فعليا أثناء تأدية عملية التدقيق المحاسبي.

وقد تمحورت الإشكالية في طرح السؤال الرئيسي التالي :ما هو واقع مهنة التدقيق الخارجي في ظل معايير الأداء المهني ومعايير التدقيق الجزائرية بعد آخر إصدار لمعايير التدقيق الجزائرية والموافق لسنة 2018 إلى غاية سنة 2021 في الجزائر من وجهة نظر مدققي الحسابات الجزائريين؟

وقد تمّ الإعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، وإعداد استبانة وفقا لنموذج ليكرت الخماسي، وتوزيع الاستقصاءات على عينة من مدققي الحسابات الجزائريين، كما تمّ تحليل ردود الاستبيان باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS25. ولقد بينت الدراسة أنّ المعايير المعتمدة والمعمول بها حاليا من قبل مدققي الحسابات هي معايير الأداء المهني المتضمنة في التوصيات الستة، في حين أنّ معايير التدقيق الجزائرية غير ملتزم بالعمل بها لعدم اكتمال إصدارها.

ومن ابرز ما توصلت اليه الدراسة من نتائج نذكر:

أنّ مدقق الحسابات بالجزائر لا يزال يعتمد في تأدية مهامه على الواجبات المهنية الصادرة سنة 1994 وفقا لقرار وزير الاقتصاد، وأنّه لا يلتزم بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الصادرة إلى غاية الآن لعدة اعتبارات أبرزها:

-عدم اكتمال الإصدار وعدم مرونتها مع البيئة التشريعية التي تحويها، ما أدى إلى عدم تحقيق الهدف المرجو منها.

-عدم وجود ما يلزم على تطبيقها من قوانين ومرسومات تنفيذية.

-عدم اتباع عنصر الأهمية النسبية في إصدارها.

-عدم وجود مخفّزات وإضافات معتبة وكبيرة تدفع على الإلتزام بها، ما يدفعه إلى الانحياز ومواصلة العمل بمعايير الأداء المهني.

كل ما سبق ذكره يؤكّد أنّ معايير التدقيق الجزائرية ماهي إلا معايير متبناة ومجّدة في قرارات، وغير مطبّقة ومعتمدة في الميدان المهني، لذا يتوّجب على الهيئات المصدرة لها الإسراع في إكمال ما تبقى منها، ووضع آليات وميكانيزمات وتشريعات تعمل على التأكّد من تطبيقها والإلتزام بها.

12. دراسة قمازي نجوم، عميرش إيمان 2023، معايير التدقيق الجزائرية ومدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق،مجلة معهد العلوم الاقتصادية / المجلد62: العدد10: السنة: 2023

يعتبر إصدار الجزائر لمعايير تدقيق جزائرية خطوة مهمة للرفعي بمهنة التدقيق وتحسين أداء ممارسيها حتى تستجيب للتطورات الحاصلة على المستوى المحلي والدولي، وتهدف هذه الدراسة إلى عرض للمعايير الجزائرية للتدقيق التي تم إصدارها في الآونة الأخيرة، ومعرفة مدى توافقها وانسجامها مع المعايير الدولية للتدقيق.

تمثلت إشكالية هذه الدراسة في طرح التساؤل التالي: ما مدى توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق؟ توصلت الدراسة إلى وجود تطابق كبير بين المعايير الجزائرية والمعايير الدولية للتدقيق، إلا أن المعايير الدولية كانت أكثر تفصيلا من

ناحية تطبيقها في الميدان ومن ناحية توفير إرشادات لإمكانية فهمها من طرف ممارسي المهنة، لذلك توصي الدراسة بضرورة إصدار توجيهات من قبل الهيئات المنظمة للمهنة لتوضيح كيفية تطبيق المعايير الوطنية في الممارسة المهنية. وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي من أجل التعرف على مفهوم مهنة التدقيق الخارجي وعرض للمعايير الدولية للتدقيق، بالإضافة إلى المنهج التحليلي في عرض تجربة الجزائر في تنظيم المهنة وإصدار معايير تدقيق جزائرية، وأخيرا تم الاعتماد على المنهج المقارن في الدراسة المقارنة بين المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق، كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- ان معايير التدقيق الجزائرية هي عبارة عن قواعد وأنماط يجب على المدقق أن يحتذي بها، ويتم تطبيقها عند مراجعة البيانات المالية والهدف الأساسي من إصدارها هو إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لمراجعة الحسابات؛
- تمثل المعايير مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذه لعملية المراجعة وذلك لإعطاء مخرجات ذات جودة؛
- إن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق هو الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر؛
- يسمح الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق، وبالتالي مساعدة مستخدميه تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن؛
- المعايير الجزائرية للتدقيق مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق وهذا ما يفسر التطابق الكبير بينهما من ناحية المحتوى؛
- المعايير الدولية للتدقيق أكثر تفصيلا وشمولا من ناحية تطبيقها مقارنة مع المعايير الدولية للتدقيق.

13. دراسة أ. نذير شرو*، د. بالقاسم بن خليفه، 2021، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة: (المجلد 06، العدد: 202)

يهدف هذا المقال إلى إبراز الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تطرق الباحث فيه إلى عموميات حول المحاسبة الإبداعية، يليها قام بعرض مختصر لمعايير التدقيق الجزائرية، ومن ثم قام بتوضيح أثر تطبيق هذه المعايير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تمحورت إشكالية الدراسة: من خلال طرح التساؤل التالي "هل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يمكن أن يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟".

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر أهمها:

أن معايير التدقيق الجزائرية تعتبر كدليل إرشادات توضيحي يتبعه المدقق عند أداء مهامه، علاوة على المعارف المكتسبة من طرفه سواء من الناحية النظرية أو العملية، والتزامه بالتقيد بمحتوى هذه المعايير يزيد من درجة ثقته عند إصدار حكمه على صحة القوائم المالية من عدمه، وكذلك كأن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة إلى اليوم تتوافق مع معايير التدقيق الدولية، وهو ما يسهل من عمل المدقق في بيئة الاعمال الدولية، وكذلك يعتبر التدقيق الخارجي أحد الأساليب المهمة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

وقد توصلت الدراسة في الأخير إلى أن معايير التدقيق الجزائرية تعتبر كدليل إرشادات توضيحي يتبعه المدقق عند أداء مهامه، علاوة على المعارف المكتسبة من طرفه سواء من الناحية النظرية أو العملية، والتزامه بالتقيد بمحتوى هذه المعايير يزيد من درجة ثقته عند إصدار حكمه على صحة القوائم المالية من عدمه، وكذلك أن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة إلى اليوم تتوافق مع معايير التدقيق الدولية، وهو ما يسهل من عمل المدقق في بيئة الاعمال الدولية، وكذلك يعتبر التدقيق الخارجي أحد الأساليب المهمة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

14. دراسة حمزة ضويفي، عنون فؤاد، 2020، مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA - دراسة عينة من المراجعين - مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية المجلد 02 / العدد 01 - 2020،

هدفت هذه الدراسة إلى عرض المعايير الجزائرية للتدقيق NAA التي أصدرتها الجزائر ابتداء من 2016، وهذا من خلال توضيح محتوى هذه المعايير بالإضافة إلى التأكد من مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق وذلك من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموزع على عينة من المهنيين. و قد خلصت الدراسة إلى أن المعايير الجزائرية للتدقيق مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق مع وجود بعض الاختلافات التي ليس لها تأثير على محتوى المعايير وإنما الاختلاف كان في المصطلحات فقط، أما في الجانب التطبيقي تبين أن المهنيون يحاولون الالتزام قدر الإمكان بالمعايير الجزائرية للتدقيق عند القيام بمهامهم وعند إبداء الرأي.

وتمثلت إشكالية الدراسة في طرح السؤال التالي : ما مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق ؟
تم إتباع المنهج الوصفي فيعرض ودراسة المعايير الجزائرية للتدقيق ، كما تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي من خلال تحليل وتفسير البيانات المعالجة في من خلال المعالجة الإحصائية للبيانات باستخدام برنامج spss و Excel.
وقد توصل الباحث من خلال دراسته إلى جملة من النتائج نذكر أهمها:

تسعى الجزائر بإصدار للمعايير الجزائرية للتدقيق لضبط وتوجيه عمل المدققين وجعلها تتوافق مع الممارسات الدولية :
من خلال العرض المختصر للمعايير الصادرة بالجزائر ومقارنتها مع ما يقابلها من المعايير الدولية تبين أن المعايير الجزائرية هي نسخة مشابهة للمعايير الدولية مع اختلاف في بعض المصطلحات ؛

ان هناك عدم التزام كامل بمحتوى المعايير الجزائرية للتدقيق وإنما الالتزام شكلي لا غير ؛
يعود سبب عدم الالتزام بتطبيقها إلى عدم الفهم الجيد المحتوي هذه المعايير سواء بسبب غموضها وتعقدها أو بسبب نقص التكوين :

صدور هذه المعايير في شكل مقررات وزارية بمنحها قوة الإلزام القانوني على عكس المعايير الدولية التي لا يمكن إجبار الالتزام بها.

15. دراسة حسين زادل، رشيد سفاحلو، 2021، نحو التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق ASA في الجزائر -

دراسة ميدانية، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 10، العدد 2، 2021

تهدف هذه الدراسة لتحديد أهم المعوقات التي تقف أمام التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق، وتقديم اقتراحات لتجاوزها وتحسين البيئة المحلية للمحاسبة والتدقيق للعمل بها، بالإضافة إلى تبيان الأثر المتوقع لهذه المعايير على خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر. لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري، كما تم استخدام استبيان صمم ووزع على الفاعلين في مجال المحاسبة والتدقيق واشتملت عينة الدراسة على 60 مفردة. خلصت الدراسة لوجود معوقات تتعلق ببيئة تدقيق الحسابات ككل، معوقات متعلقة بمدقق الحسابات، وأخرى متعلقة بالمؤسسات المعنية بتدقيق حساباتها. لتجاوز هذه المعوقات يجب الزام تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، تعزيز دور الهيئات المهنية المستقلة، التكوين المستمر لمدققي الحسابات، فكلما خلصت الدراسة إلى أن تبني المعايير الدولية للتدقيق يساهم في تحسين خدمات تدقيق الحسابات من خلال دعم استقلالية المدقق اتجاه الإدارة، خلق قيمة مضافة للشركات محل التدقيق، والمساعدة في إعداد تقرير يزيد من ثقة مستخدميه.

وتمثلت إشكالية الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: كيف يمكن أن يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في تطوير مهنة التدقيق على المستوى المحلي؟

وقد اعتمد الباحثين على المنهج الوصفي في الجانب النظري للإحاطة بالخلفية النظرية لموضوع الدراسة، كما يتم استخدام الاستبيان لجمع البيانات عن طريق توزيع استمارة استبيان على مجموعة من الفاعلين في مجال المحاسبة والتدقيق من مهنيين وأكاديميين.

- و قد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ان :
- البيئة الجزائرية غير مؤهلة لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق التي تتميز بالمصداقية والشفافية في ظل الفساد المالي والاداري؛
 - المنظمات المهنية بعد اعادة هيكلتها لم يصبح لها دور فعال في تحسين جودة خدمات محافظة الحسابات؛
 - الاطار القانوني والتشريعي للمهنة لا يعتبر كافيا لضمان القيام بمهام محافظة الحسابات بكفاءة وفعالية؛
 - تطبيق المعايير الجزائرية ممكن ولكن سيواجه صعوبات كبيرة في المؤسسات الجزائرية في ظل غياب ثقافة الافصاح والامثال للنصوص القانونية؛
 - مستوى مزاولي مهنة تدقيق الحسابات جد متواضع خصوصا في غياب التكوين المستمر؛
 - مكاتب التدقيق الجزائرية لا تتوفر على الامكانيات المادية والبشرية اللازمة للقيام بعمليات التدقيق في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات؛
 - تبني المعايير الدولية للتدقيق بعد تبني المعايير الدولية للمحاسبة يساهم في تحسين خدمات محافظة الحسابات؛ في تساعد في فتح باب الاستثمار الأجنبي وجلب الشركات متعددة الجنسيات، دعم استقلالية المدقق اتجاه الإدارة، تجعل من قواعد تدقيق الحسابات أكثر ،خلق قيمة مضافة للشركات محل التدقيق، والمساعدة في إعداد تقرير يزيد من ثقة مستخدميه.
 - الاقتراحات : يمكن تقديم مجموعة من الاقتراحات أهمها:
 - تعجيل تبني معايير الدولية للتدقيق المتبقية، لأننا نلاحظ بطئ شديد فمنذ سنة 2016 إلى غاية الان -تاريخ الدراسة- تم إصدار 16 معيار فقط؛
 - الالتزام بسلطة القانون محافظي الحسابات على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق؛
 - تعزيز دور الهيئات المهنية في تنظيم وتطوير المهنة، واعطائها صلاحيات واستقلالية أكبر؛
 - تدعيم المعايير الجزائرية للتدقيق بقوانين وتعليمات تصدر وتحديث باستمرار تماشيا والتطورات الدولية على مستوى المهنة؛
 - تحديث برامج التعليم الجامعي والتكوين الخاص بالمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق من أجل تطوير المهنة وتسهيل استخدام المعايير الدولية؛
 - إصدار قوانين ردية لمكافحة الفساد المالي والاداري للمؤسسات من أجل نشر قوائم دقيقة وشفافة؛
 - التكوين المستمر لممتهي التدقيق خصوصا في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات؛
 - الانضمام إلى الهيئات الدولية المنظمة لمهن المحاسبة والتدقيق.
- 16.دراسة عبيد محمد، بشير لزعر حسين،2021،المنظور الجزائري للتدقيق الخارجي في صورة المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة المقاولانية والتنمية المستدامة،المجلد 03/ العدد: 01 (2021)، ص 80- 93**
- هدفت دراسة الباحث إلى محاولة تسليط الضوء على النقاط التالية:
- تسليط الضوء على بيئة ومهنة التدقيق في الجزائر بما في ذلك القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة.
 - محاولة تحديد اثر الإصلاح المحاسبي والقانون 10-01 والتشريعات التي تلتها على إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق
 - الخروج بتوصيات واقتراحات تساهم في ترقية مهنة التدقيق في الجزائر.
- تركزت إشكالية الدراسة في طرح الإشكالية التالية :
- ما مدى مقارنة التدقيق الخارجي في الجزائر إلى المعايير الدولية للتدقيق في صورة المعايير الجزائرية للتدقيق ؟
- وبناء على دراسة ومناقشة حيثيات وإشكالية الدراسة، قد خلص الباحث إلى النتائج التالية وهي:
- انه و منذ 2011 تسعى الجزائر إلى إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق وإلى حد الآن تم إصدار 16 معيار جزائري للتدقيق، وهو

ما يحتم على الجزائر الإسراع في استكمال إصدار باقي المعايير :

- يعتبر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق أمرا صعبا للغاية وإن لم تهيئ الظروف الملائمة لتطبيقه سيواجه الصعوبات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي حتى بعد مرور عشر سنوات من اعتمادها المنظور الجزائري للتدقيق الخارجي في صورة المعايير الجزائرية للتدقيق.

- إن بيئة التدقيق الخارجي في الجزائر تعرف تأخرا كبيرا مقارنة بما هو عليه الحال في الدول الأخرى وبالأخص دول الجوار، فيجب إصلاح متغيرات هاته البيئة بمجموعة من القوانين: و قد استفادت الجزائر كثيرا من تجربة إعداد وإصدار النظام المحاسبي المالي عند إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق وبالموازاة مع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، ان هناك مشروع لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. Ipsas

17. دراسة طواف فاتح، رقايقية فاطمة الزهراء، 2020، أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي - دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الشرق الجزائري - مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية المجلد 13 / العدد: 03 (2020)، ص 700 - 712

هدفت هذه الدراسة إلى ضرورة تبني محافظي الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق باعتبارها الخطوط الاسترشادية الحديثة للمهنة ، وقد تم استخدام استبيان إحصائي موجه إلى عينة من مكاتب محافظي الحسابات من المهنيين والأكاديميين، وذلك بهدف تعزيز جودة التدقيق الخارجي في البيئة الاقتصادية الجزائرية، ولتحقيق هذا الغرض وهو تحقيق جودة التدقيق الخارجي، يمكن تعزيزها بفعالية بالالتزام بالمعايير الجزائرية، وقد توصلت الدراسة إلى أن أبرز العوامل المؤثرة على التدقيق، كما يمكن لمحافظ الحسابات تدارك بعض النقائص، من خلال السعي بجدية إلى الرقي بأعمال التدقيق إلى المستوى العالمي.

وقد تم صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي: ما أثر التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الوطنية على جودة التدقيق الخارجي؟

و توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي :

• إن التزام محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق سوف يساهم بشكل كبير في تحقيق جودة التدقيق الخارجي، وهذا حسب الأدوات الإحصائية التي أثبتت وجود علاقة ارتباط طردي قوية بين هذين المتغيرين، فبعد تشخيص أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي أدركنا أنه يمكن تحقيق جزء كبير منها بالالتزام محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق، وهذه إجابة على إشكالية الدراسة:

• كما توصلت الدراسة إلى أن لدى محافظي الحسابات بالتزامهم بالمعايير الجزائرية للتدقيق القدرة على تحقيق خاصية الجودة على مستوى مكاتبهم، واعتبروا ذلك مرتبنا بمعدل الدعاوي القضائية المنخفض بالدرجة الأولى بالإضافة إلى التنظيم الداخلي الجيد لمكاتبهم، أتعاب التدقيق، التخصص الصناعي، والتأهيل العلمي، إلا أن معظم المكاتب أهملوا مقياس من مقياس جودة التدقيق الخارجي ألا وهي ارتباط مكاتبهم بأحد مكاتب التدقيق العالمية، وهنا تجيب الدراسة على السؤال الفرعي الأول .

18. دراسة خلايفية إيمان، 2019-2020، دور إلتزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية - دراسة إستقصائية - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية مخبر البحث في الابتكار والتحليل الاقتصادي والمالي،

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور إلتزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، وهذا في ظل إصدار الجزائر في الفترة الأخيرة للمعايير الجزائرية للتدقيق والتي أصبحت تعد مرجع لمزاولة المهنة في الجزائر.

وللإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها فامت الباحثة بتصميم إستبيانين، حيث وزع الإستبيان الأول على عينة من محافظي الحسابات بالجزائر وهذا بهدف معرفة واقع التزامهم بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، أما الإستبيان الثاني فقد وزع على عينة من مستخدمي القوائم المالية تمثلت في المؤسسات الاقتصادية، إدارة الضرائب والبنوك، وهذا بهدف معرفة دور إلتزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقتهم، وقد تمثلت إشكالية الباحثة في طرح السؤال الرئيسي التالي: هل يساهم إلتزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية؟

وتحقيقا لهدف الدراسة ومن أجل الإجابة عن إشكاليتها والإمام بجميع جوانبها واختبار صحة الفرضيات المذكورة سابقا تم الإعتداد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يساعد على توضيح المفاهيم الأساسية ذات الصمة بموضوع الدراسة وتبيان أهميتها وتأثيراتها والوصول إلى إستنتاجات، حيث تم استخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 20 لتحليل نتائج إجابات عينة الدراسة ،

وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج نذكر من أهمها:

- إلتزام مدققي الحسابات في الجزائر بتطبيق كل إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم إصدارها منذ سنة 2016 وإلى غاية آخر إصدار والذي كان في سنة 2016 ،

- يعتمد مستخدمي القوائم المالية في الجزائر على تقارير مدققي الحسابات في إتخاذ قراراتهم، كما يسمح إلتزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في حصول مستخدمي القوائم المالية على تقارير تدقيق ذات جودة، وبالتالي زيادة الثقة في القوائم المالية المصادق عليها من قبل مدققي الحسابات.

كما قدمت الباحثة في اخر دراستها مجموعة من الإقتراحات كان من أهمها:

- ضرورة تكملة إصدار باقي المعايير الجزائرية للتدقيق لتكون إطار متكامل لممارسة المهنة، بالإضافة إلى وجوب تنظيم دورات تكوينية لمدققي الحسابات حول المعايير الجزائرية للتدقيق، لإزالة أي غموض، وكذلك تنظيم دورات تكوينية للأساتذة الجامعيين ليكونوا على دراية أكثر بالجانب العملي او ازالة أي لبس حول هاته المعايير.

19-دراسة دراسة شبلاوي إبراهيم، 2019-2020، واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) و معايير التدقيق الجزائرية (NAA) ("دراسة ميدانية" جامعة البليدة -2 - كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التسيير التخصص: محاسبة و تدقيق ملخص أطروحة الدكتوراه ل م د.

تمثلت الإشكالية الرئيسية لدراسة الباحث في طرح السؤال التالي: ما مدى مساهمة الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي بما فيها معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق في الرفع من جودة الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر؟

وقد اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، كأسلوبين مناسبين لعرض محتوى البحث ،وذلك من خلال الاطلاع على أهم الاصلاحات الدولية و المحلية في مجال التدقيق الخارجي ، بالإضافة إلى ما ورد في الكتب والمراجع العربية والأجنبية والبحوث العلمية و الملتقيات والدوريات الصادرة في مجال البحث، وكذا مناقشة مختلف الآراء العلمية المتعلقة بموضوع البحث، وخلص الباحث إلى مجموعة من النتائج نذكر من أهمها:

-تدهور الظروف المهنية في منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر التي كانت سائدة بموجب القانون 08/91 المتعلق بمهن خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد ، وعدم مواكبتها للتطورات الدولية الحاصلة في الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي تعتبر من الأسباب الرئيسية لقيام السلطات الجزائرية بإصلاح منظومتها؛

- الإصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في المجال المحاسبي ساهم بدرجة كبيرة في القيام بالإصلاحات في البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي؛
- عدم التحكم الجيد في تأطير المدققين الخارجيين والنقص في جودته وفق القانون رقم 41/03 كذلك يعتبر من أهم الأسباب الرئيسية للقيام بهذه الإصلاحات؛
- الطريقة المستحدثة في تكوين المدققين الخارجيين التي جاء بها القانون رقم 01/10 المتعلق بمين خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد ستفتح الآفاق أمام الطلبة المتفوقين للولوج إلى المهنة، وبالتالي سيكون لو انعكاس إيجابي عمى جودة الخدمات التي يؤديها المدقق الخارجي؛
- ساهمت الإصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر بجعل مين الخبير المحاسب ومحافظ أكثر تنظيما ، وذلك من خلال الفصل بين الهيئات المهنية المشرفة عليها؛
- هناك تحسن في تقارير التدقيق الخارجي في الجزائر، وذلك نتيجة لجملة الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بصفة عامة، والمراسيم التنفيذية والمقررات المستحدثة بصفة خاصة والمتمثلة فيما يلي:
- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 21 ماي 2011 والمحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها؛
- القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛
- القرار المؤرخ في 12 يناير 2014 والمحدد لكيفيات تسميم تقارير محافظ الحسابات؛
- على الرغم من جملة الإصلاحات التي قامت بها الحكومة الجزائرية إلا أن البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي كانت بحاجة إلى المعايير الجزائرية للتدقيق لمجال الخدمات المهنية للمدققين الخارجيين أكثر تنظيما ومرونة؛
- عدم وضوح الإجراءات المتبعة في عملية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث أنه لم يتم تبيان المراحل التي تم اتباعها في إصدار هذه المعايير، بالإضافة إلى عدم تبيان كل من الأكاديميين والمهنيين المساهمين في عملية إصدار هذه المعايير؛
- سيكون هناك تأثير إيجابي للمعايير الجزائرية للتدقيق عمى كل من الممارسات المهنية التي يقدمها المدققين الخارجيين وتقاريرهم ؛
- ستسمح المعايير الجزائرية للتدقيق بجعل الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر تخضع لمعايير متكاملة تغطي جميع جوانب ومراحل عملية التدقيق؛
- هناك توافق وشبه تطابق مع المعايير الدولية للتدقيق كل المعايير الجزائرية الصادرة لحد الآن من قبل الحكومة الجزائرية؛
- عدم الإلمام الجيد بالمعايير الجزائرية للتدقيق من قبل الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وذلك نظرا لنقص الدورات التدريبية والتكوينية من جهة وعدم وجود احتكاك بين المهنيين والأكاديميين من جهة أخرى؛
- تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يسيل عمى المكاتب الجزائرية للتدقيق الخارجي الاندماج في البيئة المالية والاقتصادية الدولية من خلال الاعتماد في ممارسة خدماتهم المهنية عمى مرجعية تستند إلى معايير جزائرية للتدقيق مستوحاة بدرجة كبيرة من المعايير الدولية للتدقيق؛
- تحتاج البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي إلى الاشتراك والتناسق بين أفكار وخبرات كل من فئة الأكاديميين وفئة المهنيين، وذلك من أجل تذليل كل الصعوبات التي يمكن مواجهتها سواء من الناحية الأكاديمية أو من الناحية المهنية؛
- يسمح العمل بمعايير التدقيق الجزائرية عند تدقيق القوائم المالية بالانعكاس عمى جودة المعلومة المالية، ويزيد من مصداقيتها، مما يكون لو أثر جد ميم وإيجابي في اتخاذ أحسن القرارات بالنسبة للمستخدمين لتقرير التدقيق الخارجي؛
- الاعتماد على المعايير الجزائرية للتدقيق عند تدقيق القوائم المالية يسمح بزيادة ثقة الأطراف المستعملة لتقارير التدقيق الخارجي.

20- دراسة غالم نادية، 2023-2024، "أثر المعايير الجزائرية للتدقيق NAA على جودة القوائم المالية"، جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم-كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبة أطروحة لنيل شهادة دكتوراه للطور الثالث ل.م.د في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص: محاسبة، تدقيق ومراقبة تسيير.

هدفت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى تحليل الواقع المهني لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر والاطلاع على أهم الإصلاحات المتعلقة بهذه المهنة، إضافة إلى تحليل موضوع جودة القوائم المالية من منظور المعايير الجزائرية للتدقيق وذلك من خلال: ✓ معالجة موضوع الإصلاحات الجزائرية في مجال التدقيق الخارجي والتعرف على آراء المهنيين ومن هم على صلة مباشرة بخصوص هذه الإصلاحات؛

✓ إبراز واقع مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل إصدار معايير جزائرية للتدقيق؛
✓ التعرف على الإصدارات الأربعة الصادرة للمعايير الجزائرية للتدقيق ومحاولة التعرف على مدى تطبيق المعايير NAA الصادرة لحد الآن من قبل المهنيين؛

✓ محاولة عرض مختلف النقاط الأساسية التي من شأنها إضفاء قيمة مضافة للمعايير الجزائرية للتدقيق في الوسط المهني؛
✓ دراسة كيفية تعامل المدقق الخارجي مع القوائم المالية من منظور معايير التدقيق الجزائرية والإجراءات التي تتضمنها هذه المعايير.
✓ التعرف على أهم العناصر المقنعة لإبداء الرأي حول القوائم المالية؛
✓ التعرف على أهم العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية من وجهة نظر المهنيين من مدققين والمحاسبين معدي القوائم المالية؛
✓ دراسة محتوى معايير التدقيق الجزائرية وأثرها المحتمل على جودة القوائم المالية عند تطبيقها من طرف المدققين وذلك حسب آراء عينة منهم بواسطة اختبار الفرضيات.

وقد كانت صياغة إشكالية هذه الدراسة على الشكل الآتي: كيف تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في إضفاء الجودة على القوائم المالية المدققة من قبل المدقق القانوني؟

اعتمدت الباحثة في دراستها على المنهج الوصفي التحليلي لعرض محتوى الدراسة من خلال الاطلاع على أهم الإصلاحات الدولية والمحلية في مجال التدقيق المحاسبي المالي والمعايير التي تحكم وتنظم هذه المهنة بما فيها معايير التدقيق الجزائرية وأثرها على مصداقية القوائم المالية، إضافة إلى ذلك الاطلاع على ما ورد في الكتب والمراجع الأجنبية والعربية، البحوث العلمية والمقتنيات الصادرة في مجال موضوع الدراسة والمتعلقة بها. بالإضافة إلى الاستعانة بمقاربة نوعية لمعالجة الجانب التطبيقي للدراسة كونها وليد الحاجة التي تسعى الباحثة من خلالها الوصول إلى نتائج ذات مصداقية، باستخدام أداة المقابلات شبه الموجهة Entretien Semi-directif مع عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الجزائريين، وتحليل مضمون البيانات المجمعة بواسطة برنامج لتحليل البيانات النوعية MAXQDA نسخة 2022، إضافة إلى إجراء دراسة ميدانية بإحدى المؤسسات الاقتصادية ودراسة تقارير محافظ الحسابات وتتبع رأيه حول القوائم المالية خلال ثلاث سنوات، وقد خلصت دراسة الباحثة إلى مجموعة من النتائج نذكر من أهمها :

أن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن تحتوي على عدة عناصر مهمة شكلت قيمة مضافة لها في الوسط المهني الجزائري، حيث سمحت بتوحيد عمل محافظي الحسابات والمهنيين بالدرجة الأولى، تسمح أيضا باتباع منهجية تتوافق مع تسلسل منهجية مهمة التدقيق كما ركز البعض على أنها تشكل أداة حماية للمهني، وصدور مثل هذه المعايير المستوحاة من المعايير الدولية يسمح بمسايرة البيئة الدولية للتدقيق.

✓ المعايير الجزائرية للتدقيق بالرغم من عدم اكتمال إصداراتها إلا أنها تساهم إلى حد معين في تحسين جودة التدقيق من خلال الاستعانة بها في العديد من مراحل العملية التدقيقية؛

✓ وجود نقص كبير في المرجعية لعدم إصدار باقي المعايير المهمة التي أثبتت الحاجة إلى ضرورة الإسراع في إصدارها مثل المعيار رقم 200 الذي يتضمن الإطار التصوري للمعايير الأخرى، معايير الجودة، وخاصة المعيار رقم "220 جودة القوائم المالية" ومعايير أخرى؛

✓ المام المدقق بمختلف القوانين والمعايير المهنية يمكنه من أداء مهمته بجودة عالية؛

✓ تمثل المعايير الجزائرية للتدقيق دليل ومرجع تنظيمي يدعم القوانين السابقة المنظمة للمهنة والسارية المفعول الخاصة بمهنة التدقيق؛
✓ إن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة لحد الساعة تدعم استقلالية وكفاءة المدقق الخارجي مما يسمح بالرفع من جودة أداء التدقيق؛

ثانياً باللغة الأجنبية:

1- دراسة بلغيث يوسف، ممارسات مدققي الحسابات القانونيين في العلاقة مع المعايير الدولية للتدقيق الحالة: **NAA 300 / التخطيط لتدقيق القوائم المالية. المركز الجامعي ميله - الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 12، العدد 24، الصفحات 35-52.**

هدفت دراسة الباحث إلى استكشاف ممارسة مكتب مدقق الحسابات المتعلقة بالمعايير الدولية للتدقيق في الجزائر، وعلى وجه الخصوص، معيار التدقيق الجزائري NAA 300 "التخطيط لمراجعة البيانات المالية"، حيث تم اختبار النموذج المقترح على اثنتين (2) من شركات التدقيق العاملة في الجزائر؛

حيث انه الوقت الحالي لا يوجد منصة للتطبيق الصارم لمعايير التدقيق الجزائرية NAA، وذلك بسبب القصور الذي يعاني منه المهنيين في فهمها، خاصة وان الجزائر في طور تكييف المعايير الدولية لمراجعة الحسابات (ISA)؛ الامر الذي يحتاج إلى العديد من الإجراءات لإقامتها بشكل صحيح حتى لا يعاد نفس السيناريو الخاص ب SCF (نظام المحاسبة المالية)، وان هذه الإجراءات يجب أن يتخذها مجلس المحاسبة الوطني لإعداد جو ملائم للتطبيق السليم لإطار التدقيق الجديد، وتمثلت إشكالية دراسة الباحث في طرح السؤال التالي:

هل سيؤدي وصول النظام المرجعي الجديد للتدقيق الجزائري (NAA) إلى توحيد ممارسة التدقيق بالجزائر؟ ماذا ستكون مساهماتهم في مهمة التدقيق في الجزائر؟ لتلبية احتياجاتك في كيانك؟ تطبيق SCF لم يسبقه ولم يرافقه إجراءات التدريب الذي بدأت السلطات العامة بالنسبة للنظام المالي المحاسبي لذا فانه سيكون من غير المفهوم أن هذه التجربة ستتكرر، وينبغي التذكير في هذا الصدد إلى أن القصور الواضح في التدريب الأولي والمستمر لموظفي الجهات و CACs على SCF ومكوناته المؤسسات الدولية التي هي IAS-IFRS، والتي لا تزال قائمة، موضحاً استيعاب الإصلاح المحاسبي الواسع النطاق حتى الآن من حيث عدد الكيانات والمهنيين إلى تغيير بسيط في التسميات أثناء ذلك والتي تعد ثورة ثقافية حقيقية. وبالتالي، لكي تكون ثقافة التدقيق الجديدة هذه مناسبة تدريجياً من قبل المتخصصين قبل تطبيق معيار NAA، يجب أن تشرع CNC في توزيع المسودات الأولية الخاصة بمعايير NAA في أقرب وقت ممكن، والتي تم تطويرها بالفعل من قبل المجموعة المختصة، وذلك قبل اعتمادها النهائي، وإضفاء الطابع الرسمي عليها من خلال اللوائح، وإطلاق برنامج تدريبي. ومن هنا جاء الدستور، بعد إعادة ترتيب النصوص القانونية الحالية، بتكوين لجنة مخصصة لمراجعة هذه المعايير داخل CNC، المتمثلة في لجنة التقييس؛

إن النظام المرجعي للتدقيق الجزائري المستقبلي هو مشروع ضخم لا يقل صعوبة وهو أكثر تعقيداً من تلك الموجودة في SCF. حيث انه لم يعد ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر يتبعون نفس النهج، مما يجعل من الضروري استخدام تنسيق وتوحيد

ممارسات التدقيق وبالتالي تكوين منصة حقيقية لتطبيق NAA، ولذلك يسعى منهج التدقيق على أساس المخاطر إلى دراسة مكونات مخاطر التدقيق والعلاقة بين مكوناته

الغرض من تدقيق البيانات المالية هو بناء الثقة بين المدققين ومستخدمي البيانات المالية المستهدفين من خلال إبداء رأي المدقق أن البيانات المالية معدة من جميع النواحي الجوهرية، وفقا للإطار المحاسبي المطبق في المنشأة منتظمة صادقة وتعكس الصورة الأمينّة لعمليات الفترة من إلى من هذا الكيان ". تم إجراء التدقيق وفقاً لمعايير NAA وتم تنفيذه وفقاً للقواعد والأخلاق المتعلقة به تسمح له بالتعبير عن هذا الرأي.

يحدد معيار NAA 300 العناية الواجبة ويقدم الشروط والمبادئ التوجيهية للتخطيط لمراجعة البيانات المالية والاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها من قبل المدقق. ومع ذلك، قد يكون هناك خطر عدم الكشف والتي يمكن تخفيضها فقط، و لا يتم إلغاؤها، بسبب القيود المتأصلة في عملية التدقيق

2- دراسة يوسف بالقط عبد القادر عيادي ، 2018، تحديد التقارب بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية

NAA في الجزائر حالة 210 اتفاق بشأن شروط اشراف التدقيق مجلة الاقتصاديين ورجال الاعمال والتجارة العدد 08

Economiques des Business et Commerce Septembre/2018/

هدف الباحثان من خلال هذه الورقة إلى استكشاف سد الفجوة بين ممارسات التدقيق والمعايير المتساوية الجزائر للتدقيق (NAA) في الجزائر، الحالة: NAA 210 / الاتفاق على شروط بعثات التدقيق وقد كانت إشكالية دراسة الباحث في طرح السؤال التالي: ما هو مستوى الفجوة القائمة بين ممارسة التدقيق القانوني في الجزائر؟ وما مدى اعتماد وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية (NAA)؟

وقد خلصت الدراسة إلى بعض النتائج نذكر منها:

ان النظام المرجعي NAA سيكون بمثابة أداة هيكلية يتقنها المدقق قبل ذلك، أي ان عملية التدقيق، هي أمر أساسي لفهم النهج الدولي للتدقيق، وهي أداء مهمة ذات جودة عالية. للقيام بذلك، لأن هذه هي القوى المتمثلة في الهيئات المشرفة على المهنة والمنظمة لها و التي بدأت في عملية إصلاح المراجعة، فبالإضافة إلى كون هاته الاخيرة هي التي تتولى مهمة الاشراف على مهن المحاسبة والتدقيق، فهي ايضا تعد مسؤولة عن فرض برامج التدريب في هذا المجال للمهنيين من خلال تزويدهم بالوسائل المالية وهياكل التعليم العمومي والإشراف التربوي اللازم.

ان تطبيق SCF لم يسبقه ولم يرافقه إجراءات التدريب الذي بدأتها الهيئات المشرفة على المهنة، سيكون من غير المفهوم أن هذه التجربة

سيتم إعادة إصدارها. وينبغي أن نتذكر في هذا الصدد أن النقص الواضح في التدريب الأولي و العاملون في الجهات و CACs في اللجنة الدائمة ومؤسساتها الدولية، والتي هي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والتي لا تزال قائمة، هي تفسير للاستيعاب حتى يومنا هذا إصلاح محاسبي واسع النطاق من قبل العديد من الكيانات والمهنيين لتغيير بسيط في التسمية عندما تكون ثورة ثقافية حقيقية.

إن النظام المرجعي للتدقيق الجزائري المستقبلي هو مشروع ضخم لا يقل صعوبة أو أكثر تعقيدا من تلك الموجودة في النظام المحاسبي المالي SCF.

3- دراسة علي عبد الصمد عمر "متطلبات تحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر" جامعة زيان عاشور بالجلفة مجلة الحقوق

والعلوم الإنسانية - دراسات إقتصادية (1) -22

لقد أثبتت عدة تساؤلات حول درجة كفاية التدقيق الخارجي وكذا العوامل التي تعمل على التحسين من جودته وهذا بعد الفصائح و الانهيارات التي مست كبريات المؤسسات في العالم، وذلك خلال العقدين الماضيين، وقد هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التحسيس بأهمية جودة التدقيق الخارجي في الجزائر وذلك من خلال الوقوف على واقع جودته، خاصة بعد صدور قانون / 01 10 وكذا متطلبات تطويره.

وقد كانت إشكالية دراسة الباحث في طرح السؤال الرئيسي التالي: كيف هو واقع جودة التدقيق الخارجي في الجزائر؟ ما هي الطرق المستخدمة لتفعيلها؟

و قد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج وهو: أن التدقيق الخارجي قد عرف تطوراً ملحوظاً من خلاله مفهومها وأهدافها ودورها، خاصة فيما يتعلق بجودتها التي تعد من أهم مفاهيم حديثة لها وجهات نظر مختلفة، وتحظى باهتمام بالغ منها المنظمات المهنية الدولية من خلال المعايير الصادرة عنها.

وان جودة التدقيق الخارجي تتأثر بمجموعة من العوامل الداخلية والخارجية العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق، والشركة المدققة، والخارجية البيئة، مما يؤثر على أدائها فيما يتعلق بالتصديق على الاتفاقية شرعية وصدق الحسابات، كشف الأخطاء والاحتيال والأعمال غير القانونية، اختبار مستقبل المعلومات المالية وتحديد مدى قدرة الشركة على ذلك والاستمرار في العمل.

كما أن الإصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لم ترقى بعد إلى للمستوى المطلوب، وهذا نتيجة لعدم تفعيل الحقيقي للمجلس الوطني للمحاسبة والمنظمات المهنية الثلاث الأخرى على أرض الواقع بما يخدم جودة التدقيق الخارجي، فلا بد من السعي نحو تحديث برامج التكوين للمؤسسات التعليمية الجزائرية، والعمل على ادخال التطورات المتعلقة بالأنظمة المحاسبية وجودة التدقيق، بالإضافة إلى تفعيل وتنظيم المنظمات والهيئات المشرفة على المحاسبة والتدقيق في الجزائر والعمل على تكوين المحترفين والممارسين للمهنة والقيام بالتدريب المستمر لهم مع العمل على توفير وسائل الرقابة عليهم، والعمل على تطوير وتحسين الأطر التشريعية والقوانين الداخلية في المؤسسات الجزائرية بما يضمن تفاعل آليات الحوكمة من أجل تحسين جودة التدقيق الخارجي.

4- دراسة سفاحو رشيد، 2018، تخطيط وتنفيذ لمشاركة التدقيق بموجب معايير التدقيق الجزائرية الجديدة (NAA)

مجلة 19: NOUVELLE ECONOMIE N° - المجلد 02-2018 مجلة الاقتصاد الجديد

هدفت دراسة الباحث إلى تحليل وشرح كيفية التخطيط وتنفيذ مهمة التدقيق وفق معايير التدقيق الجزائرية الجديدة (NAA)، فلنكي يقوم المدقق القانوني بهذه المهمة بشكل صحيح، يجب عليه القيام بها وفقاً للمعايير الجزائرية الجديدة لمراجعة الحسابات (NAA)، والتي تشرح الإجراءات التي يجب أن ينفذها المدقق القانوني منذ الاتفاق مع الإدارة على شروط الارتباط بمراجعة الحسابات والتخطيط، ووضع إستراتيجية التدقيق وبرنامج عمل مناسب، ثم يبدأ في جمع الأدلة المناسبة الكافية للتوصل إلى استنتاجات معقولة يمكن الاستناد إليها في إبداء الرأي، بما في ذلك استخدام الإجراءات التأكيدية والتحليلية قبل التوصل إلى رأي التدقيق، وذلك بناء على تقييم الاستنتاجات المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

ضمن محتوى القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن المحاسب القانوني والمحاسب القانوني والمحاسب المعتمد، وهو أي شخص يتولى، باسمه وتحت مسؤوليته، المهمة المعتادة المتمثلة في التصديق على نزاهة البيانات المالية للشركات وانتظامها وصدقها وصحة ونزاهة عرضها وبموجب أحكام التشريعات الحالية.

ولتحقيق هدفه، يجب على مراجع الحسابات القانوني أن يحيط علماً و يقيّم، في فترة زمنية قصيرة جداً، مجموعة كبيرة جداً ومتنوعة جداً من المعلومات والبيانات المالية، كما انه في خضم حجم وتعقيد هذا الكم الهائل من المعلومات والوقت المحدود المتاح، حيث يجب على المهني المحاسب والمطلع أن يتبنى نهجاً عقلانياً يمكنه من جمع أكبر قدر ممكن من الأدلة اللازمة لصياغة رأيه، وذلك من لحظة قبول التفويض إلى صياغة التقرير النهائي الذي يصادق على الحسابات السنوية.

ولتحقيق ذلك، يجب عليه أن يبذل العناية الواجبة التي تقتضيها معايير التدقيق الجزائرية الجديدة (NAA)، التي نشرها المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) منذ 04 فبراير 2016، وقد تمثلت إشكالية البحث في الإجابة على السؤال التالي: كيف يمكن لمراجع الحسابات القانوني أن يخطط وينفذ مهمة المراجعة القانونية وفقا لمعايير المراجعة الجزائرية الجديدة؟ وخلصت الدراسة جملة من النتائج منا:

من أجل تكوين رأي، يجب على المدقق القانوني الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية في مجملها خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كان ذلك بسبب الغش أو الخطأ. ولتحقيق ذلك، يجب عليه أن يطبق معايير المراجعة الجزائرية، والتي تتطلب من مدقق الحسابات أن ممارسة الحكم المهني والتفكير النقدي عند التخطيط و وطوال أداء مهمة التدقيق، ومن بين أمور أخرى، أن: الاتفاق مع الإدارة على شروط المشاركة في التدقيق وفقاً ل معيار التدقيق الجزائري (NAA 210) "الاتفاق على شروط ارتباطات التدقيق"، والذي ينص على ما يلي:

- شروط ارتباطات التدقيق"، والتي تنص على أن مراجع الحسابات القانوني يقبل أو يستمر في المهمة فقط إذا تم استيفاء الشروط المسبقة لهذه المهمة،
 - يجب على مراجع الحسابات أن يسجل شروط الارتباط في خطاب الارتباط الذي يوجه إلى الإدارة.
 - جمع ما يكفي من الأدلة المناسبة للتوصل إلى استنتاجات معقولة يبنى عليها رأيه، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الجزائري (NAA 500) "أدلة المراجعة"، الذي يحدد مفهوم أدلة المراجعة في تدقيق البيانات المالية استخدام إجراءات تأكيد خارجية لتأكيد المعلومات أو الشروط القائمة أو الظروف القائمة مباشرةً من أطراف ثالثة وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكيدات الخارجية"، والذي يتناول استخدام مدقق الحسابات لإجراءات التأكيد الخارجية للحصول على أدلة تدقيق ذات صلة وموثوقة؛
 - القيام بالإجراءات التحليلية طوال فترة الارتباط للحصول على أدلة المراجعة ذات الصلة والموثوقة وفقاً لمعايير المراجعة الجزائرية (NAA 520) "الإجراءات التحليلية"؛
 - تكوين رأي في نهاية مشاركته استناداً إلى تقييم الاستنتاجات المستخلصة من الأدلة التي تم جمعها في المراحل السابقة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الجزائرية (NAA 700) "أساس الرأي وتقرير المراجعة على البيانات المالية البيانات المالية"؛
 - إبلاغ الرأي والنتائج المتوصل إليها إلى هيئات الشركة الخاضعة للمراجعة (الإدارة والمساهمين) من خلال إعداد تقرير عن البيانات المالية، و تقديم الإفصاحات المطلوبة بموجب معايير الهيئة الوطنية للمحاسبين القانونيين على أساس استنتاجات عملها.
- 5- دراسة ماسيل بركة، امل قاسمي،فايزة بن يخلف،2020،فهم وتطبيق معيار NAA 210 الجديد بواسطة المدقق الجزائري إتقان وتطبيق معيار التدقيق الجديد ل NAA 210 من قبل المدقق الجزائري،مجلة الاقتصاد التطبيقي والإحصاء،المجلد 18 العدد 1، يونيو 2021 الصفحات : 229-244.

هدفت هذه الدراسة هو إجراء دراسة استكشافية لتحديد العوامل التي من شأنها أن تفسر مستوى فهم وإتقان وتطبيق المعيار لتدقيق الجزائرية NAA 210 الذي يتناول الاتفاقية المتعلقة بشروط مهام التدقيق من قبل المدقق الجزائري. للقيام بمهاته الدراسة استخدم الباحثون أدوات الإحصاءات الاستكشافية متعددة الأبعاد وطبقوها على البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات الاستبيان الذي قدمه إلى عينة متكونة من 103 مدقق الحسابات (مهنيين)، والذين يمارسون المهنة في الجزائر.

تمثلت إشكالية الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: بعد تطبيق معيار التدقيق الوطني الجزائري 210، هل تم فهمه وإتقانه وتطبيقه بشكل كامل من قبل المدققين الجزائريين؟

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- أن معيار NAA 210 ليس مفهوماً تماماً بالنسبة لغالبية ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر، وأن ممارستها ليست كذلك، كما كان متوقفاً عندما تم نشره.

- أن درجة تطبيق وفهم معيار NAA 210 أقل بين المهنيين العاملين في الشركات الصغيرة الذين يشكلون أغلبية عينة الدراسة، حيث أن هذه الشركات ليس لديها الوسائل التقنية وتكنولوجيا المعلومات التي تسهل عمل المدقق أو الهيكل الإداري. أن مراقبة الجودة وهي عامل التحقق الداخلي من الممارسات الجيدة والتنفيذ لأداء مهنة التدقيق. أن درجة تطبيق هذا المعيار ليست بالمستوى المتوقع لأنه اعتمادهما وتطبيقها في المشهد التنظيمي لمهنة التدقيق في الجزائر هو جزئي وشكلي فقط.

6- دراسة زعفران منصورية، فعالية مدققي الحسابات القانونيين بحكم تطبيق معايير ISA (المعايير الدولية للتدقيق) حالة مراجعي الحسابات الجزائريين مجلة التمويل والتسويق المجلد 3، العدد 2، الصفحات 98-118.

هدفت دراسة الباحثة إلى دراسة فعالية مهمة التدقيق، حيث تعتبر مهنة التدقيق أداة مهمة للتحكم في البيانات المالية، و إلى الآن لا يمكن تحقيق فعالية مهمة التدقيق فقط من خلال اعتماد وتطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA). وقد تم إجراء دراسة حالة على الجزائر. حيث أجريت الدراسة التجريبية على مستوى شركات التدقيق، وقد أجريت دراستنا على عينة مكونة من 25 شركة تدقيق عاملة بالجزائر، وذلك من خلال الاطلاع على امتياز المعلومات المالية والمكانة الأساسية التي تشغلها مهنة التدقيق الخارجي والتصديق على البيانات المالية للشركات.

وتركزت إشكالية الدراسة في طرح السؤال الرئيسي التالي: كيف يتم تطبيق معايير التدقيق الدولية؟ وهل يمكن ل تطبيق ISA المساهمة في نجاح مهمة التدقيق الخارجي؟

وخلصت دراسة الباحثة إلى جملة من النتائج منها:

- أن المعايير الدولية للمراجعة (المعايير الدولية للمراجعة، ISA) تنطبق على عمليات التدقيق، فهي تضمن جودة التدقيق، واستقلالية مراجع الحسابات. ومع ذلك، فإن تطبيق معايير التدقيق يكون من قبل كل المدققين، وذلك من خلال استكمال تطبيق باقي المعايير.
- إن توحيد الحسابات أصبح ضرورة كبيرة في ظل العولمة والتنمية الاقتصادية الحادثة. حيث يجب أن تملك أغلب الشركات التخصص في التدقيق والمراجعة القانونية. وذلك لما لها من مزايا مفيدة، حيث أن وجود متخصصين جيدين في مجال التدقيق والمراجعة القانونية يجعل من الممكن تحسين تنفيذ هذه المهام والحصول على عمل جيد.
- إن الهدف من مراجعة البيانات المالية هو تمكين المدقق إبداء الرأي الذي تم على أساسه إعداد البيانات المالية، من كافة النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار التدقيق الذي يشكل سياق التعبير عن الرأي و فعالية مهمة التدقيق القانوني، فضلاً عن الامتثال معايير التدقيق ISA من قبل مدققي الحسابات القانونيين تطلق سراحهم من ناحية المسؤولية المدنية عن أي إهمال أو نقص في جودة التدقيق، في ظل بيئة تتزايد فيها المساءلة.
- وجود غياب في تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA) مما يثير التساؤل والجدل حول الحد من مصداقية مكاتب التدقيق والمؤثرة على فعالية مهمة التدقيق و تقاريرها.
- محاولة لاعتماد على معايير المراجعة الأولية المتبناة من معايير المراجعة الدولية ISA، والتي تم أخذها بعين الاعتبار، وكذا الاعتماد أكثر على تطبيقها وتطويرها وتحسينها مستقبلاً.

7- دراسة عيادي عبد القادر، بلغيث يوسف، 2018، النظام المرجعي للتدقيق الجزائري الجديد (NAA) - قضايا التطبيق وآفاقه، مجلة الاقتصاد والمالية المجلد 01 - 2018 (JEF) The journal of Economics and Finance عدد- 04

لقد تم تدريب الجزائر على إكمال سلسلة المعلومات المحاسبية الضريبية والمالية، وذلك من خلال اعتماد عملية رقابية أخرى تضاف إلى نظام التحكم وتحسنه مهنة التدقيق في هذه السلسلة وهو في الواقع معايير التدقيق الجزائرية. تقتصر ممارسة التدقيق المفروضة على الشركات الجزائرية على التدقيق القانوني بأنواعه الأخرى، وفي هذه الحالة يبقى التدقيق الداخلي اختياريًا لدى هذه الشركات وأحيانًا ذات فعالية محدودة بالنسبة لأولئك الذين فُرضت عليهم هذه الوظيفة بقوة القانون. ولذلك فإن التشكيك في جرد ممارسات التدقيق في الجزائر من خلال إجراء المقارنة مع الممارسات العالمية في هذا المجال. إن اختيار هذا الموضوع يعتمد على عدة أسباب، فهو موضوع موضوعي يتطلب العمل البحثي، وهذا يجعل من الممكن استيعاب فكرة توحيد ممارسة مهنة التدقيق بشكل عام وفي الجزائر بشكل خاص يسمح لنا أيضًا برؤية الرابط بين المرجعية الدولية و الجزائرية . وهذا سيسمح بتحديد الرهان والقبض عليه تطبيق معاييرها الجزائرية الجديدة وتحدياتها. تمثلت إشكالية الدراسة في طرح السؤال الرئيسي التالي: هل سيؤدي ظهور النظام المرجعي الجديد لمراجعة الحسابات في الجزائر إلى توحيد ممارسة مراجعة الحسابات؟ وما هي تحدياته وآفاقه؟ وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

يتم وضع التدقيق في المعايير الدولية كمصدر حقيقي للتحسين وتواصل زيادة كفاءة النظام العام للاقتصاد بشكل عام والشركة بشكل خاص.

ومنذ الفضائح المالية التي تصدرت عناوين الأخبار في الولايات المتحدة وأوروبا، أصبحت عملية التدقيق أداة موحدة دوليًا داخل الشركات.

لقد تطورت وظيفة التدقيق في السنوات الأخيرة، وأصبح المدقق شريكًا استراتيجيًا في الأعمال لتقييم وتقدير درجة السيطرة على مخاطر الأعمال وذلك من خلال سياسة الرقابة الداخلية.

يجب أن يتمتع المدقق الخارجي بالصفات المهنية لممارسة حكمه الاحترافي.

في هذه الدراسة، اهتم الباحثان بالحكم المهني للمدقق الخارجي فقط قبل كل شيء، حيث إن حكمه المهني مهم جدًا في اتخاذ القرارات.

- التأسيس على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة CNC، هيئة المعايير الوطنية، وهي لجنة مسؤولة عن نسخ معايير التدقيق الدولية ISA، في اللوائح الجزائرية؛

- دمج تدريب ISA في مشروع معهد المحاسبة. يجب على هذا الأخير أن يكون لها مجلس علمي مكون من مدرّبين ذوي كفاءة عالية، وهو الذي يقرر ما يتعلق بذلك، من خلال البرامج التعليمية والتركيز على تدريب المهنيين؛

- من أجل تغيير الحالة الذهنية الجزأة للمهنيين في مفاهيم عمليات التدقيق على مر السنين ومنذ عام 1970، أصبح من الضروري إدخال مفهوم التدريب المستمر في مجال التقييم، وذلك لأن هؤلاء المهنيين يحتاجون إلى معرفة متعمقة بالقانون، الاقتصاد والإدارة.

8- دراسة زعفران منصورية 2017-2018، جودة المراجعة الخارجية - أداة لأداء الأعمال التجارية الشركات دراسة تجريبية لعينة من المدققين القانونيين ومعدّي البيانات المالية في الجزائر، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص: التدقيق والنظام المحاسبي المالي.

هدفت الباحثة من خلال هذا البحث إلى دراسة تأثير جودة المراجعة الخارجية للحسابات على أداء الشركة. وتعمل جودة المراجعة الخارجية للحسابات على زيادة جودة المعلومات المالية التي تكشف عنها البيانات المالية. حيث ان الباحثة تطرقت إلى في دراسة مدى تأثير جودة المراجعة الخارجية للحسابات على جودة المعلومات المالية، وبالتالي الحد من المعلومات غير المتماثلة لصالح مختلف مستخدمي البيانات المالية، وبالتالي المساهمة في أداء الشركة. وسعت من خلال دراستها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية التي تتماشى مع نفس المنطق وهي:

- تحديد دور المدقق القانوني بصفة عامة، وتحديد الدور الذي يقوم به المدقق القانوني الجزائري،
-دراسة مهمة المراجعة الخارجية بحكم تطبيق المعايير الدولية لمراجعة الحسابات (ISA)، وذكر حالة الجزائر من حيث اعتماد معايير المراجعة الجزائرية (NAA)؛

-مناقشة أهمية المعايير المحاسبية والمالية الدولية، مثل معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ونظام الحسابات المالية في إنتاج معلومات مالية عالية الجودة؛

-دراسة المعايير التي تميز جودة التدقيق الخارجي وعلاقتها بحوكمة الشركات؛
-توضيح أثر آليات جودة التدقيق الخارجي على أداء الشركات؛
-وضع مجموعة من التوصيات بهدف تحسين المهنة ومهمة التدقيق الخارجي في الجزائر من جهة، ومستقبل الشركات الجزائرية من جهة أخرى.

ومن هذا المنطلق، هناك العديد من المحددات التي تميز جودة المراجعة الخارجية للحسابات بما في ذلك مساهمة المعايير الدولية للمحاسبة والمالية (معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) والمعايير الدولية للمراجعة. في السياق الجزائري، فإن اعتماد المرجعية المحاسبية (SCF)، وبالتالي المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA) يسمح بتحسين ممارسة المحاسبة والمراجعة الخارجية وبالتالي جودة المعلومات المالية التي تساهم في حوكمة وأداء الشركة. وهو ما تم تأكيده من خلال الدراسة التجريبية التي قامت بها الباحثة على عينة من المهنيين في هذا المجال.

وتمثلت مشكلة البحث: في طرح الإشكالية التالية: "كيف يمكن للشركة تحقيق الأداء من خلال جودة المراجعة الخارجية للحسابات؟ وبعبارة أخرى، كيف تساهم جودة المراجعة الخارجية للحسابات بشكل إيجابي في أداء الأعمال؟ وخلصت هذه الدراسة إلى استنتاج النتائج التالية:

-جودة المراجعة الخارجية للحسابات هي مراجعة ضمان الجودة التي تهم جميع الأطراف التي تستخدم المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية؛

-تعتمد جودة المعلومات المالية على التوحيد الكامل للمحاسبة من حيث المعايير الدولية لمعايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمراجعة الخارجية من حيث المعايير الدولية (ISA)،

-مكنت المعايير المحاسبية والمالية التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي من توحيد اللغة المحاسبية وتحسين نوعية المعلومات المالية المقدمة في البيانات المالية؛

-معايير المراجعة الجزائرية الحالية (NAA) تتوافق مع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات (ISA) وتلبي توقعات المدقق الخارجي الجزائري، إلا أن المعايير المعتمدة حتى الآن (NAA 210، NAA 300، NAA 500، NAA 505، NAA، NAA 510، NAA 520، NAA 560، NAA 560، NAA 570 و NAA 580 و NAA 610 و NAA 620 و NAA 700) غير كافية لتلبية جميع احتياجات المدقق الخارجي ومهمته في ضمان الجودة،

- إن اعتماد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات في الجزائر يشجع شركات مراجعة الحسابات على إسناد أعمالها إلى شبكات دولية كبرى لمراجعة الحسابات، مما يحسن خدمات مراجعي الحسابات الخارجيين ويطور سوق المراجعة الخارجية للحسابات؛
-تستند جودة المراجعة الخارجية للحسابات على تطبيق المعايير الدولية لمراجعة الحسابات والامتثال لها، وكذلك النصوص التنظيمية، ولا سيما القانون 01-10، الذي يتكيف مع معايير المحاسبة الدولية/معايير المحاسبة الدولية/معايير الإبلاغ المالي الدولية التي اعتمدها المجلس الأعلى للمحاسبة؛

-التوحيد الدولي يعزز أخلاقيات مراجع الحسابات الخارجي ويحسن الخدمات التي يقدمها هذا الأخير؛
-تتطلب جودة مراجع الحسابات الخارجي استقلالية تامة من جانب مراجع الحسابات الخارجي، بالإضافة إلى كفاءة ومؤهلات معينة من جانب مراجع الحسابات وفريقه أو المتعاونين معه في مراجعة الحسابات. كما أن التدريب مطلوب أيضًا للحفاظ على تحديث المعرفة التقنية والتكنولوجية؛

-يساهم التدقيق الخارجي في جودة التدقيق الخارجي لأنه يزيد من الاستقلالية والكفاءة في نفس مهمة التدقيق، مما يعزز الرأي المعرب عنه في تقرير التدقيق؛

تعزز جودة المراجعة الخارجية مصداقية وشفافية المعلومات المالية وغير المالية لمختلف مستخدمي البيانات المالية، ولا سيما المستثمرين الحاليين والمحتملين؛

-يساهم التدقيق الخارجي في الأداء العام للشركة من خلال التصديق على المعلومات المتعلقة بسياساتها واستثماراتها واستراتيجياتها في مجال التنمية المستدامة، وتحسين صورتها فيما يتعلق بالمسؤولية الاجتماعية للشركات.

9- دراسة د. زعفران منصورية، لعلمي فاطمة، 2018، جودة المعلومات المالية في ظل اعتماد معايير تدقيق الحسابات المالية ومعايير مراجعة الحسابات القومية دراسة تجريبية لعينة من المهنيين في الجزائر مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة

رقم 2018/07

هدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) و ثني المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) (في رفع درجة المعلومة المالية التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة .وذلك من خلال دراسة تطبيقية لمجموعة من المهنيين في هذا المجال و التأكد أن تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) (و المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) (تميل إلى رفع جودة المعلومة المالية الواردة في القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية.

حيث تمثلت إشكالية الدراسة في طرح السؤال التالي: "إلى أي مدى يتم ضمان جودة المعلومات المالية من خلال تطبيق نظام المحاسبة المالية ومعايير المراجعة الجزائرية". وبعبارة أخرى، كيف يمكن لمساهمة ومعايير الجمعية الوطنية للمحاسبة تعزز جودة المعلومات المالية في البيانات المالية؟

وقد كانت نتائج فرضيات هذا البحث حول جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق نظام المحاسبة المالية (SCF) وتطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA)، تبين بوضوح أن هناك علاقة قوية بين جودة المعلومات المالية وتوحيد المحاسبة والمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

واستنادا على هاته النتائج التجريبية لهذه الدراسة، خلص الباحثان إلى نتائج رأيا انه من المهم توصيلها نكر منها:

-إن جودة المعلومات المالية هي منتج نهائي يهتم جميع الأطراف التي تستخدم البيانات المالية. لا يمكن أن تكون جودة المعلومات المالية إلا يمكن أن تتحقق إلا من خلال مجموعة من العوامل التي تشكل جزءاً من عملية المعلومات المالية.

أولاً، إطار محاسبي متطور فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية (ISA) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

وجد الباحثان أن وجود هذه المعايير قد حسّن من جودة التقارير المالية من حيث التوحيد والقابلية للمقارنة.

حيث أتاحت المعايير الدولية لمعايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي اعتمدها المجلس الأعلى للمحاسبة إمكانية نقل معلومات مالية تتسم بالملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة، مما أدى هذا التوحيد القياسي للمحاسبة إلى تقليل عدم التماثل بين المستثمرين.

لقد كان للقيمة العادلة تأثير أكبر على تقييم الأصول والخصوم والمطلوبات. ومن هذا المنطلق، يواجه المهنيون طريقة جديدة من طريقة التقييم المحاسبي التي تتطلب قدرًا لا بأس به من المعرفة من جانب هؤلاء المهنيين، والتي لا يمكن تطبيقها إلا في وجود أسواق مالية نشطة. هذه الطريقة خلقت نقطة صراع بين المهنيين، بالنظر إلى أن الغالبية العظمى من غالبية الشركات الجزائرية غير مدرجة في البورصة، وتقييمها في التكلفة التاريخية تقاوم بشكل متزايد، مما يعيق التطبيق بحسن نية للطرق الموضحة في المعايير الدولية للمعايير الدولية للإبلاغ المالي.

وعلاوة على ذلك، فإن تطبيق التكلفة التاريخية التي تتضمن المعايير الدولية لمعايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي يعكس الواقع الاقتصادي. وبالإضافة إلى قياس القيمة العادلة، فقد أتاحت إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ظهور تغيير هام جديد، وهو مبدأ غلبة المضمون على المظهر، وهو مبدأ غلبة الجوهر على المظهر. وهذا يعطي الأولوية للواقع الاقتصادي للمعاملات على مظهرها القانوني. بالنسبة للشركات ومستخدمي البيانات المالية؛

ومن ناحية أخرى، أدى تطبيق هذه المعايير إلى تسهيل قراءة البيانات المالية، وقد أعربت هذه الأخيرة عن ارتياحها لمخرجات نظام المحاسبة المالية (FAS)، من حيث محتوى المعلومات، وقابلية المقارنة بين المعلومات المالية، وما إلى ذلك. بالإضافة إلى اعتماد نهج مراجعة الحسابات، والذي يأخذ في الاعتبار المخاطر الناشئة عن الأساليب والتقييمات المختلفة التي تفرضها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتعزيز الحكم المهني في هذا المجال؛

ثانياً، تطبيق معايير التدقيق الجزائرية (معايير التدقيق الوطنية) (ISAs) وأثرها على جودة المعلومات المالية.

المعلومات المالية. تساعد المعايير الدولية لمراجعة الحسابات (ISAs) على زيادة جودة المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات. وهي مساعدة مدقق الحسابات الخارجي على التحكم بشكل أفضل في المخاطر التي قد تنشأ أثناء التدقيق، وبشكل أكثر تحديداً أثناء عملية التدقيق.

تتمثل مهمة مراجع الحسابات في تحديد المخاطر التي يمكن أن تغير المعلومات المالية.

، يجب عليهم التأكد من تطبيق القوانين واللوائح، كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي 250 (النظر في القوانين واللوائح في مراجعة البيانات المالية)، من أجل اكتشاف عن أي عدم امتثال قد يؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية. وبالتالي، فإن المخاطر من أعمال الغش والفساد على النحو المبين في معيار المحاسبة الدولي للمحاسبة 240، وبالمثل، يجب على اللجنة الاستشارية لمراجعة الحسابات تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

الأخطاء الجوهرية (المعيار الدولي للمحاسبة 315)، وتحديد الأهمية الجوهرية (المعيار الدولي للمحاسبة 320)، وتصميم استجابات لهذه المخاطر (معيار المحاسبة الدولي 330). في هذه المرحلة، تساعد معايير التدقيق مدقق الحسابات على اكتشاف المخاطر من أجل التحقق من صحة جودة المعلومات المالية التي أعدها مُعدّي البيانات المالية.

وعلاوة على ذلك، اثبتنا ان هناك علاقة تكاملية بين المعايير الدولية لمراجعة الحسابات (ISAs) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSs). نحن يمكن ملاحظة هذا التكامل في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق (ISAs) على تدقيق البيانات المالية. معايير الهيئة الوطنية لمراجعة الحسابات الحالية ليست كاملة فيما يتعلق بالمصدر المعايير الدولية لمراجعة الحسابات (ISAs). ومع ذلك، هناك انطباع لاعتماد بقية المعايير الناقصة من خلال استكمال المعايير الثمانية (08) الحالية من معايير التدقيق الوطنية وهي : NAA 210 ، NAA 300 ، NAA 500 ، NAA 505 ، NAA 510 ، NAA 560 ، NAA ، وهي 580، و NAA 700.

10- دراسة بحيري قادة، دخيسي نور الدين، 2021، مكان-مكانة-معايير-التدقيق-الجزائرية-في-عملية-مهمة-التدقيق-المالي، مجلة العلوم الإنسانية-جامعة أم البواقي المجلد. 08 العدد 03-ديسمبر 2021 .

تتناول هذه الدراسة مكانة معايير المراجعة الجزائرية في مشاركة التدقيق القانوني من بداية المشاركة إلى إعداد التقرير من قبل المدقق القانوني. في الجزائر حيث تم تحديث للمهنة في الجزائر وذلك بإصدار 16 معيارًا لمراجعة الحسابات منذ عام 2016. 08 معايير في 2016، و 04 معايير في عام 2017، وأخيرًا 04 معايير في عام 2018. تمثلت إشكالية الباحث في طرح السؤال التالي: ما هو الدور الذي تلعبه المعايير في إجراء وأداء مهمة التدقيق التدقيق؟ (بتصرف)

وقد خلصت الدراسة إلى نتائج نذكر منها:

- معايير التدقيق المعمول بها تلي اهتمامات مهنة المحاسبة والتدقيق . ومع ذلك، فإن الطريق لم يكتمل بعد، حيث أن عددًا من الممارسات مثل تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال معرفة الكيان وبيئته.
- أن إصدار معايير التدقيق الجزائرية قد ملأت الفراغ في ممارسة المهنة منذ إصدار القانون 10-01 المتعلق بمهنة المحاسب القانوني والمراجع القانوني والمحاسب القانوني والمحاسب القانوني. وبعبارة أخرى، يتم التحقق من صحة الفرضية الأولى. إلا أن منهج التدقيق يفتقر إلى معايير التدقيق الأخرى مثل تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم الكيان وبيئته في مرحلة التخطيط وتقييم المخاطر ، مما يعني قبول الافتراض الثاني.
- لم يعد مجال التدقيق في الجزائر كما كان عليه من قبل، أي منذ عام 2016، لأنه أصبح أكثر ثراءً مما كان عليه في السنوات السابقة.
- ومن خلال قراءة مهام واختصاصات مدقق الحسابات يتضح بأن هذا الأخير يلعب دورًا حاسمًا في الحفاظ على تنظيم مهنة المحاسبة بحكم مكانته وبصفته الضامن لتطبيق مبادئ وقواعد المحاسبة خاصة وأن معايير المراجعة الجزائرية قد صدرت من أجل أن يكون لمهنتي المحاسبة والتدقيق وزناً أكبر.
- أن معايير المراجعة الجزائرية للمحاسبة تفي بشكل أو بآخر بجميع المتطلبات التي يجب أن يستوفيهها مدققو الحسابات. بالنسبة للدراسات الاجنبية المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية فاننا لم نجد اية دراسة من طرف الباحثين الاجانب غير الجزائريين ولا بالغتین تطرقت لمعايير التدقيق الجزائرية.

المبحث الثاني: الدراسات المتعلقة بالأداء المهني للمدققين والممارسة المهنية لمهنة التدقيق ؛
اولا الدراسات اقليمية المتعلقة بالأداء المهني للمدققين والممارسة المهنية لمهنة التدقيق في الجزائر؛

باللغة العربية:

1-دراسة تليلي طارق،2020،تقييم جودة خدمة التدقيق الخارجي وقياس رضا أطراف بيئة التدقيق عن أداء محافظي الحسابات في الجزائر -دراسة ميدانية تحليلية-

هدف الباحث من خلال هذا البحث إلى دراسة واقع جودة خدمة التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال تحليل العوامل المحددة لهذه الجودة وقياس أثرها في رضا عملاء التدقيق. قصد تحقيق أهداف البحث، تمت بلورة الإطار المفاهيمي بالاستناد إلى مراجعة إجابات النظرية والتطبيقية،

وتمثلت إشكالية البحث في طرح السؤال الأتي: ما هي محددات جودة خدمة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية؟ وما هو مستوى رضا عملاء التدقيق عن جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في الجزائر؟

وقد تم اختبار فرضيات البحث من خلال دراستين ميدانيتين عن طريق توزيع استبيانين على عينتين من المدققين الخارجيين (62 فردا) ومعدي القوائم المالية (42 فردا). تم تحليل الاستبيانات باستخدام SPSS 20 وقد خلص البحث إلى النتائج التالية: -تتأثر جودة التدقيق الخارجي بعدد المتغيرات مثل خصائص المدقق الخارجي ومكتب التدقيق، خصائص عميل التدقيق، خصائص مهمة التدقيق، وخصائص بيئة التدقيق.

-إن أكثر العوامل تأثيرا على جودة التدقيق الخارجي هي تلك المتعلقة باستقلالية المدقق الخارجي والتشريعات الخاصة بها، الكفاءة والسمعة الجيدة، وتتجسد هذه الجودة عمليا عند إنجاز مهام التدقيق بالجودة المطلوبة في مراحل التخطيط والتنفيذ والتقرير، كما أن الوصاية الحكومية على المهنة لا تساهم في تحقيق جودة التدقيق الخارجي.

-إن معدي القوائم المالية راضون عن جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات الجزائريين، حيث تعتبر هذه الجودة محددات أساسية لرضاهم، وخاصة المكونات التالية: الاعتمادية، نتائج التدقيق، الاستقلالية، والضمان.

كما استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على وصف خصائص الظواهر أو الوقائع المدروسة وتحليل اتجاهاتها و العلاقات الموجودة بين متغيراتها،

و اعتمد ايضا على الطريقة الافتراضية-الاستنتاجية من خلال تقديم مقارنة نظرية لمفاهيم ومتغيرات الدراسة ومراجعة الدراسات السابقة التي تناولتها بالبحث، ومن ثم بناء مجموعة من الفرضيات ليتم اختبارها عن طريق الاستقصاء الميداني لعينة من مجتمع البحث والوصول إلى نتائج يمكن تعميمها على مجتمع البحث عن طريق الاستقراء.

2-دراسة ممي إسماعيل 2020-2021 أثر ممارسة المراجعة الخارجية في الجزائر وفق المعايير الدولية للتدقيق على جودة المعلومة المحاسبية-دراسة ميدانية- أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (ل. م. د) في العلوم المالية والمحاسبية تخصص - محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبية ،

وتهدف دراسة الباحث إلى التطرق إلى هذه المهنة (المراجعة الخارجية)، وهذا من خلال معرفة الأثر المترتب عن ممارستها في البيئة الجزائرية وفق معايير التدقيق الدولية وهذا على جودة المعلومة المحاسبية، حيث تطرق إلى أثر معايير التدقيق الدولية على ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، كما وقف أيضا على أثر معايير التدقيق الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، وأيضا أثر ممارسة المراجعة

الخارجية في الجزائر على جودة المعلومة المحاسبية، وقد تمحورت إشكالية دراسة الباحث في الإشكالية التالية: ما هو أثر ممارسة المراجعة الخارجية في الجزائر وفق معايير التدقيق الدولية على جودة المعلومة المحاسبية؟ وقد خلصت دراسة الباحث إلى عدة نتائج من أبرزها أن ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية وفق معايير التدقيق الدولية كان له انعكاس إيجابي على جودة المعلومة المحاسبية، حيث أن تلك المعايير أثرت بشكل إيجابي على كل من ممارسة المراجعة الخارجية في الجزائر وجودة المعلومة المحاسبية، فهي من جهة تسمح بتطوير وكذا تحسين ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، ومن جهة أخرى تعد من أبرز السبل المتاحة التي تضمن رفع مستوى جودة المعلومة المحاسبية. كما قد اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والذي سيساعدنا في معرفة الأثر المترتب على ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية وفق معايير التدقيق الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، وفي هذا الصدد سوف نعتمد على أداة الاستبيان من خلال استهداف عينة تتمثل في ممارسي مهنة المراجعة الخارجية وكذا الأكاديميين وهذا في ولايات الجنوب الشرقي (الوادي، بسكرة، ورقلة) وبعض ولايات الوسط.

3-دراسة بودونت أسماء 2016/2015، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق - دراسة ميدانية في الجزائر - ، جامعة

محمد خيضر - بسكرة - كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم العلوم التجارية

استهدفت هذه الدراسة محاولة صياغة مؤشرات لقياس جودة التدقيق في الجزائر، و لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام استمارة الاستبيان والتي تم تطويرها استنادا إلى الإطار النظري لموضوع الدراسة ومجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة به، وقد تم توجيه وتوزيع هذه الاستمارة على المهنيين بهدف معرفة مدى إدراكهم لأهمية قياس جودة التدقيق ودرجة تأييدهم لمجموعة من المؤشرات التي يمكن اعتمادها لقياس جودة التدقيق في الجزائر. وقد كانت إشكالية الدراسة تتمحور حول السؤال الرئيسي الأتي: ما هي المؤشرات التي يمكن اعتمادها لقياس جودة التدقيق في الجزائر؟

حيث تم توزيع الاستمارة على عينة مكونة من 93 فردا، وتم استرجاع 81 استمارة صالحة لأغراض التحليل،تبلغ نسبة استجابة العينة 86.13% وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها:

- أن هناك إدراكا ووعيا لدى المهنيين في الجزائر بأهمية قياس جودة التدقيق بدرجة عالية، وبخاصة فيما يتعلق بمساعدة مكتب التدقيق بالحفاظ على سمعته ومكانته بين مكاتب التدقيق الأخرى، تأييد غالبية أفراد العينة للمؤشرات المقترحة وكان أهمها: كفاءة العاملين؛

عدد العملاء؛ الخبرة وتنوع الاختصاصات لدى فريق العمل؛

تعزيز علاقة التعاون بين المدقق وفريقه، عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 5\%$ بين اتجاهات أفراد العينة حول أهمية قياس جودة التدقيق تعزى إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل، الوظيفة، الخبرة)، عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 5\%$ بين اتجاهات أفراد العينة حول المؤشرات المقترحة لقياس جودة التدقيق في الجزائر تعزى إلى متغير المؤهل العلمي والوظيفة، في حين وجدت فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 5\%$ تعزى إلى متغير الوظيفة. وقد تم تقديم عدد من المقترحات والتوصيات بناء على نتائج الدراسة لتوجيه اهتمام مكاتب التدقيق، المؤسسات والهيئات المنظمة للمهنة بقياس جودة التدقيق.

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، قامت الباحثة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي لعرض الجوانب المتعلقة بالتدقيق وجودة التدقيق وذلك بالاعتماد على الدراسات وإجابات التي تناولت هذا الموضوع، أما فيما يتعلق بالجانب الميداني فقد تم استخدام المنهج الإحصائي وذلك من اجل تحليل بيانات الدراسة.

4-دراسة طابري فارس، 2019، إصلاح مهنة محافظ الحسابات وأثرها على جودة عملية تدقيق الحسابات في الجزائر "دراسة ميدانية لعينة من مهنيي ولاية عنابة"، رسالة دكتوراه جامعة عبد الحميد بن باديس كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية،

ومن خلال هذه الدراسة حاول الباحث من خلال دراسته التطرق إلى معرفة مدى رضا محافظي الحسابات على جملة الإصلاحات التي باشرتها وزارة المالية مطلع العقد الحالي، ولا زالت مجال أخذ ورد بين المهنيين والوزارة الوصية لغاية اليوم، خاصة فيما يتعلق برفض المهنيين لإشراف السلطة التنفيذية على المهنة والذي يعد ضربا لمصداقيتها واستقلاليتها، كما أبانت الدراسة الهوة بين الجهات المشرفة والمهنيين من خلال إقرار بعض الممارسات التي لم يستصغها المهنيين، كمسألة منح الاعتماد لمكاتب أجنبية، والذي لاقى معارضة كبيرة من قبلهم، كما لا يخفى أن العديد من هذه الإصلاحات لم ترى النور إلى غاية الآن نظرا للوتيرة البطيئة التي تجسد بها هذه الأخيرة، كما هو الشأن بالنسبة لفتح معهد التكوين المتخصص و مباشرة اللجان المتساوية الأعضاء لمهامها التي ينتظر التعويل عليها في خدمة عملية التدقيق، خاصة ما تعلق منها برقابة الجودة.

غير أن المهنيين يرون بأن هذه الإصلاحات على عمومها سيكون لها أثر كبير على جودة أداء مكاتب محافظي الحسابات في حال تطبيقها، خاصة في ظل توجه الجزائر إلى تبني معايير تدقيق تحكم المهنة كما هو معمول به في باقي الدول، وخاصة في ظل بروز بوادر التوافق مع معايير التدقيق الدولية، التي قد تلغي هيمنة السلطة التنفيذية على مهنة تستمد قداستها من استقلاليتها. تمثلت إشكالية الدراسة في طرح السؤال الرئيسي الأتي: ما مدى نجاعة الإصلاحات التي مست مهنة محافظ الحسابات في الجزائر وما أثرها على جودة التدقيق؟

وقد خلص الباحث إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- 1-تتوقف جودة عملية التدقيق على مدى توفر العوامل المساعدة على المساهمة في الأداء الجيد، من الكفاءة والتأهيل العلمي، وبمدى تحلي محافظي الحسابات بالموضوعية والحياد سواء فيما يتعلق بأداء أعمال التدقيق أو تقاريره التي يعدها، بالإضافة على الخبرة التي يتمتع بها المهنيين ومساعدتهم والتي تتطلب التدريب والتحديث المستمر للمعارف.
- 2-تعتبر الجودة تدقيق مطلباً عالمياً، خاصة بعد انهيار بعض الشركات العالمية الكبرى، والتي كان له الأثر الإيجابي على التوجه نحو تعزيز جودة الأداء في التدقيق، للتصدي لحالات التلاعب والغش.
- 3-يعتبر إقرار معايير لرقابة الجودة من أهم الآليات للرفع من جودة ممارسة التدقيق، وهو النهج الذي تم انتهاجه في عديد الدول، وكان للجزائر نصيب منه، غير أن الإصدار المتقطع للمعايير أخر صدور هذا المعيار لغاية الآن.
- 4-هناك تباين كبير بين المستفيدين من عملية التدقيق حول مفهوم الجودة وهو الشيء الذي يقود إلى صعوبة إقرار مقاييس تحكم عملية قياسها، مما يدفع الباحثين للاعتماد على مدى توفر جملة من العوامل الدالة على وجودها.
- 5-اعتمدت الجزائر على معايير التدقيق الدولية في صياغة معايير التدقيق الجزائرية، وهو ما يبرز جدية الجهات الوصية في تدويل والنهوض بمهنة التدقيق، والرفع من مستوى أدائها بالنظر للدور المحوري الذي تلعبه هذه المهنة في النشاط الاقتصادي للبلد؛
- 5-دراسة مبسوط هوارية 2015-2016فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية و الحاسبية الدولية في الجزائر - دراسة عينة لمعدي القوائم المالية و مدققي الحسابات - جامعة جيلالي لباس سيدي بلعباس كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير،

قد هدفت دراسة الباحثة إلى معرفة مدى فعالية التدقيق في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المبني على المعايير المالية و الحاسبية الدولية و الذي ساهم في رفع كفاءة العمل المحاسبي و تحسين نوعية المعلومة المالية رغم تعدد العوائق، و تطلب إصلاح التدقيق بما

يتوافق معه ،إلا أن ذلك لم يتحقق بتبني معايير التدقيق الدولية نظرا لارتباطها بالمعايير المالية و المحاسبية الدولية و كما توقعه أغلبية المهنيين ،بل تم من خلال إصدار القانون (01-10)و الذي تضمن مجموعة من التغييرات و التي تعلقت بتنفيذ المهمة و إعادة هيكلة المنظمات المشرفة على المهنة، و استحداث مجموعة من التقارير ،هذا بالإضافة إلى عصرنة المحاسبة توافقا و التكنولوجية الحديثة و إدخال مفهوم القيمة العادلة كبديل للقياس ،و قد أجمع المهنيين من خلال إجابتهم على الإستبيان أن جل هذه الأمور ساهمت في تفعيل ممارسة التدقيق بما يتلاءم و احتياجات مستخدمي المعلومة المالية في انتظار اكتمال الإصلاحات.

وعلى هذا الأساس تبرز الإشكالية الرئيسية لهذا الموضوع و التي يمكن صياغتها على النحو التالي: ما مدى فعالية التدقيق في الإجابة عن الاحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المتعددة والمستخدمه للمعلومات المالية و هذا في ظل حتمية تطبيق المعايير المالية و المحاسبية الدولية في الجزائر؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة في هذا البحث و لاختبار مدى صحة أو نفي الفرضيات، قامت الباحثة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، الذي يعتبر طريقة من طرق التحليل و التفسير بشكل علمي منظم من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة، من خلال هذا البحث خلصت الباحثة إلى النتائج التالية:

- حيث أظهرت نتائج الدراسة أن ما نسبته (79.2% من المهنيين المستجوبين بصفة معدي القوائم المالية أو مدققي الحسابات يرون أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بحاجة إلى معايير محاسبية وطنية تتناسب و الواقع الحالي للبيئة المحاسبية، و حسب ما أكده المستجوبين أن هناك بعض العمليات لم

يأخذها بعين الاعتبار الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ،كما أنه لا يمكن معالجتها من خلال الاستناد إلى المعايير المالية و المحاسبية الدولية و ذلك نظرا لأنها عمليات استثنائية تتعلق بالبيئة المحلية، ولهذا يفضلون أن تخصص لها معايير محلية وطنية غير مخالفة للمرجع المحاسبي الدولي و المتمثل في المعايير المالية و المحاسبية الدولية.

- كما أظهرت نتائج الدراسة أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المالية و المحاسبية الدولية إلى حد كبير فتطبيقه ملائم و قد ساهم في رفع كفاءة العمل المحاسبي لكن ليس بالسهولة، إذ تعترضه عدة مشاكل و عوائق لحد الساعة كون الإقتصاد الجزائري لا يزال يفتقد الأسس التي تتطلبها المعايير المالية و المحاسبية الدولية، كبورصة فعالة و أسواق متخصصة و نشطة تتوفر فيها شروط المنافسة وهذا ما لمسناه من خلال استجوبنا للمهنيين ،إذ أن رغم دور و إسهام المعايير المالية و المحاسبية الدولية في تحسين و تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المالية و هذا ما أكدته أكثر من (72.36% إلا أن مانسبته) (27.62% لا ينكرون فضل المعايير بل يؤكدون أن العوائق التي تكلمنا عنها سابقا هي التي تحولن تحقق بعض الخصائص النوعية للمعلومات المالية في البيئة المحلية مع عدم وجود فروق ذات إحصائية تعزى لاختلاف طبيعة المهنة (معدّي القوائم المالية ،مدققي حسابات). -أظهرت نتائج الدراسة أنه رغم اعتراف مختلف الأطراف بدور المعايير المالية و المحاسبية الدولية في تحسين نوعية المعلومات المالية ،الا أن الطلب عليها يزيد بعد مصادقة المدقق و هذا ما أكدته (92.7% من المهنيين ،كون أن أي نظام يحتم حدوث أخطاء و تجاوزات أو تلاعبات ،و لذلك يجب أن تكون متابعة و تشخيص محكم لاكتشاف الثغرات.

6-دراسة خيراني العيد، 2013، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لحافضي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة دراسة حالة الجزائر، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية هدفت هذه الدراسة إلى معالجة موضوع العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لحافضي الحسابات ودورها في ضبط مخاطر المراجعة ،وبالتالي التقليل من حدوث عمليات الغش والأخطاء الجوهرية، وذلك من خلال البحث في دراسة وتحليل العوامل التي رأينا ان لها تأثير على ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر؛ تصنيف العوامل التي تؤثر على أداء المحافظين إلى عوامل ترتبط بمكتب المراجعة وأخرى بعملية المراجعة وعوامل خارجية.

بعد استعراض تاريخي لتطور مهنة المراجعة والمحاسبة في الجزائر والتطرق للإصلاحات الأخيرة التي تمت على مستوى المهنة، إضافة إلى دراسة بيئة المراجعة في الجزائر، وقد جاءت الدراسة الإحصائية متكاملة للموضوع من خلال مقابلات شخصية واستقصاء لعينة من محافظي الحسابات وهذا للوقوف على آرائهم وتوجهاتهم ووجهات نظرهم حول مشكلة الدراسة.

تمحورت إشكالية الدراسة في السؤال التالي: ما مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة؟

المنهج المستخدم استخدم الباحث المنهج الوصفي وذلك من خلال العرض المفاهيمي المتعلق بجودة المراجعة ومخاطر المراجعة، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمد على منهج دراسة حالة بهدف دراسة تجربة الجزائر حول مشكلة الدراسة، وذلك بالاستعانة ببعض المصادر كالنصوص التشريعية والتنظيمية وبعض الإحصائيات، إضافة إلى المقابلات الشخصية واستمارة الاستقصاء المقدمة للعينة المختارة كأدوات بحث واستخدام الاختبارات الإحصائية اللازمة من خلال البرنامج EXCEL وذلك من أجل اختبار الفرضيات الموضوعية في البحث.

قد أظهرت نتائج الدراسة مايلي:

- يعتبر كل من التأهيل العلمي والعملي من أهم العوامل التي تؤثر على جودة أداء محافظي الحسابات، حيث لها دور كبير في تقليل مخاطر المراجعة، إلا أنّ جانب التأهيل العلمي بحاجة إلى تطوير مستمر نظرا لتطور بيئة المراجعة باستمرار؛

- يعتبر توافر عنصر الاستقلالية من أهم العوامل التي تقوم عليها مهنة محاسبة الحسابات، وبينت الدراسة أن هناك عدة عوامل تهدد هذا الاستقلال على غرار التهديد، الأتعاب، مراجعة الذات، الدعاوى القضائية، المصلحة الشخصية، الصداقة والألفة؛

- إنّ للعوامل الخاصة بتخطيط وإجراءات عملية المراجعة، أثر بالغ على جودة أداء محافظي الحسابات؛

- من خلال قراءتنا للنصوص القانونية المنظمة لمهنة محاسبة الحسابات وكذا دراستنا لبيئة المراجعة، لاحظنا أنّ هناك نقاط توافق جاء بها القانون 01-10 مع معايير المراجعة الدولية، خاصة فيما يتعلق بالرقابة على جودة خدمات مكاتب المراجعة وكذلك التقارير، إلا أنّ القانون لم يتطرق إلى مخاطر المراجعة وإجراءات الاختبارات الانتقائية وحجم العينات، وكذا مراعاة عمل المراجع الداخلي والاستفادة من عمل خبير؛

- في ظل غياب سوق مالي نشيط وكفاء، يبقى دور محافظ الحسابات مقتصرًا على حماية أصول المؤسسة، إضافة إلى اعتبارات جباية؛

7- دراسة خيراني العيد، 2018-2019، أهمية دعم جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات بالاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق للحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي- حالة الجزائر نموذجًا- جامعة قاصدي مرباح-وقلة- كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير،

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أهمية معايير التدقيق الدولية في الرفع من جودة أداء مراجعي الحسابات وبالتالي التصدي لظاهرة الفساد، وهذا من خلال البحث في دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وبالأخص معايير التدقيق. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استعراض إجابات النظرية المتعلقة بالموضوع وعرض الدراسات السابقة، ثم جاءت الدراسة الإحصائية من أجل اختبار الفرضيات الموضوعية وهذا للوقوف على آراء المستجوبين، توجهاتهم ووجهات نظرهم حول مشكلة الدراسة، حيث تمت الاستعانة بأسلوب النمذجة بالمعادلات البنائية من خلال استخدام برنامج SMART-PLS بهدف تحديد مختلف العلاقات السببية والتأثيرات بين متغيرات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن لمعايير التدقيق الدولية دور إيجابي في الرفع من جودة خدمات المراجعين ويمكن أن تساعدهم في الكشف والبحث والوقاية من بعض حالات الفساد.

تمحورت إشكالية الدراسة فيما يلي: إلى أي مدى يمكن أن يساهم جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في التصدي لظاهرة الفساد الإداري والمالي بالمؤسسة الاقتصادية وفق معايير التدقيق الدولية؟

و في هذا البحث تم الإعتماد فيه على المنهج الوصفي التحليلي من خلال عرض المفاهيم المتعلقة بالإطار الفكري للمراجعة وجودة المراجعة وفجوة التوقعات ومسؤولية مراجع الحسابات اتجاه قضايا الفساد.

كما تم الاعتماد أيضا على اللقاءات الشخصية وكذلك استمارات للاستقصاء تقدم للعينة المختارة كأدوات بحث، كما يتم استخدام الاختبارات الإحصائية اللازمة من خلال برنامج SPSS.19 وذلك لحساب متوسطات إجابات عينة الدراسة وكذلك لإجراء تحليل استكشافي لنموذج الدراسة، كما تم الاستعانة ببرنامج SmartPls.3 وذلك لتبني النمذجة بالمعادلات البنائية من أجل تحليل العلاقات السببية بين متغيرات الدراسة، ما يساعد كثيرا في اختبار الفرضيات.

وقد خلص الباحث إلى مجموعة من النتائج نذكر منها انه:

- يعتبر مفهوم وقياس جودة خدمات المراجعة أمرا صعب لكون أن الخدمة غير ملموسة، بالإضافة إلى أنها متعددة الأطراف وكل طرف يقيمها من منظوره الخاص؛

- تداخل مصطلحات كل من الغش والفساد والأعمال غير قانونية مما صعب تحديد مفاهيم المصطلحات، بالإضافة إلى صعوبة تحديد مسؤولية مراجعي الحسابات اتجاهها؛

- تمثل معايير التدقيق المهنية عنصرا مكونا للإطار النظري للمراجعة، لأنه يحدد ممارسات المهنية وتطبيق هذه النظرية ميدانيا؛

- مراجعة الحسابات تتطور بتطور بيئة الأعمال، فإذا كان هذا التطور أفقي (توسع في المسؤوليات) فيجب أن يقابله تطور عمودي (الإجراءات والأساليب)؛

- رغم تأكيد العديد من الدراسات أن مراجع الحسابات غير مسؤول عن أعمال الفساد بالمؤسسات إلا أن الواقع يثبت عكس ذلك، حيث أن هناك العديد من القضايا التي تخص أعمال الفساد في المحاكم، وأصابع الاتهام توجه مباشرة لمراجعي الحسابات لعدم قدرتهم في كشفها.

8- دراسة أحمد محمد صالح الجلال، 2010، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، جامعة الجزائر - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - قسم علوم التسيير،

وقد هدف الباحث من خلال دراسته إلى تحقيق الأهداف التالية:-

- ♣ مناقشة الإطار النظري لمفهوم جودة المراجعة وعناصر تحسينها وأساليب الرقابة عليها.
- ♣ التعرف على أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في كل من مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.
- ♣ التعرف على أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في كل من مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.
- ♣ تحديد مدى معنوية الفروق بين آراء مفردات عيني الدراسة في كل من مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بشأن تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

- ♣ إثراء المكتبة العربية بصفة عامة والمكتبتين اليمنية والجزائرية بصفة خاصة بدراسة حول أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية. وقد تم صياغة إشكالية الدراسة في طرح التساؤلات التالية:-
- ♣ ما المقصود بمفهوم جودة المراجعة، وما هي أهم عناصر تحسينها وما هي أهم أساليب الرقابة عليها؟
- ♣ ماهي أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكاتب المراجعة، وما مدى تأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات؟
- ♣ ما هي أهم متغيرات بيئة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة، وما مدى تأثيرها على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات؟
- ♣ ما مدى معنوية الفروق بين آراء المراجعين في كل من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بشأن تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية؟ توصلت الدراسة في جانبها النظري إلى عدد من النتائج أهمها:-
- ♣ تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم جودة المراجعة، نظراً لتعدد الأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة وتباين مستويات إدراكها وتقييمها لجودة المراجعة، حيث اعتمدت بعض جهات النظر في تعريف جودة المراجعة من حيث علاقتها بمدى مقدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة،
- ♣ تسعى مختلف الأطراف ذات الصلة بعملية المراجعة إلى تحقيق مستويات مرتفعة من جودة المراجعة، حيث تسعى المنشآت محل المراجعة إلى الحصول على خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، بهدف إضفاء درجة أعلى من الثقة على قوائمها المالية المنشورة وزيادة اعتماد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على محتويات تلك القوائم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والتمويلية المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة.
- ♣ يتطلب تحسين جودة المراجعة توافر عدد من العناصر من أهمها التزام المراجعين بتنفيذ عملياتهم وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني خلال جميع مراحل عملية المراجعة لدورها في ضمان الحد الأدنى من جودة المراجعة،
- ♣ يتطلب تحسين جودة عملية المراجعة وجود رقابة فاعلة على أداء مكاتب المراجعة، لدورها في المحافظة على سمعة مهنة المراجعة، خاصة في ظل الاتهامات التي وجهت لمهنة المراجعة، نتيجة الزيادة في معدل إفلاس الشركات وارتفاع حجم الخسائر التي لحقت بالمنشآت محل المراجعة أو غيرها من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية نتيجة اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات، والتي صاحبها ارتفاع في معدل الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراجعي الحسابات بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عمليات المراجعة.
- ♣ ساهمت التطورات الاقتصادية في الجمهورية اليمنية وتوجه الدولة نحو تخفيض حجم إنفاقها الجاري والاستثماري، والسعي نحو تشجيع استثمارات القطاع الخاص المحلي وتشجيعاً للشركات العربية والأجنبية للاستثمار في الاقتصاد الوطني إلى زيادة الاهتمام بمهنة المراجعة، وتأكيد الدور المتوقع لمهنة المراجعة في توفير معلومات مالية تتسم بدرجة عالية من الثقة تساعد مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في اتخاذ قراراتها الاستثمارية والتمويلية المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة.
- ♣ تعاني مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية من قصور في التشريعات القانونية التي تنظمها، ومحدودية الاختصاصات الممنوحة لجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، وعدم وجود جهاز فني مستقل يختص بإصدار معايير محلية للمحاسبة والمراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، وعدم تفعيل أسلوب الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة.

9- دراسة مسعودي عمر، 2019، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر، جامعة أحمد دراية - أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، فرع تدقيق،

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تخطيط عملية التدقيق وقياس أثرها في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق في ظل اعتماد المعايير الدولية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم أخذ عينة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة وبعض المتدخلين ذوي العلاقة بنشاط التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين تخطيط عملية التدقيق وفق المعايير الدولية وتحسين جودة الأداء المهني في ظل وجود مجموعة من المعايير الشخصية خاصة ما تعلق منها بالسن الوظيفة والخبرة المهنية وتوصي بضرورة اتباع خطة محكمة من طرف المدققين ابتداء من الدخول في المهمة إلى غاية كتابة التقرير النهائي وإبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة محل عملية التدقيق.

وتمحورت الإشكالية الرئيسة للدراسة في طرح السؤال التالي: ما مدى فعالية تخطيط عملية التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات؟

ولقد اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي، فالوصفي استخدم في الاطلاع على الجانب المفاهيمي لبعض الأجزاء المرتبطة بالتأصيل العلمي للتدقيق وكذا كل ما تعلق بعملية التخطيط وجودة عملية التدقيق أما المنهج التحليلي فهو يعد الأنسب لتحليل واشتقاق مختلف الاستنتاجات ذات الدلالة بالنسبة للمشكلة التي يعالجها الباحث، وذلك من خلال ما توفر من معطيات وبيانات، وتفسيرها والوقوف على دلالاته.

ولقد اختار الباحث بصفة عشوائية عينة تمثلت في 90 استبانة وزعت على عدة مؤسسات اقتصادية ومكاتب المحاسبة والتدقيق بعدد من الولايات و تم استعادة 85 منها أي ما نسبته 94.44% تقريبا من الاستبيانات الموزعة والصالحة للتحليل منها عددها 81 أي ما نسبته 90 %، وقد استخدمت مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات، وهي النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، معاملات الاختلاف، تحليل التباين بالإضافة إلى إيجاد معاملات الارتباط ومعاملات التحديد لتفسير العلاقة بين المتغيرات، وقد تم تنفيذ هذه المعالجات الإحصائية باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وقد خلص الباحث إلى مجموعة من النتائج يمكن إيجازها فيما يلي:

__ أن تخطيط عملية التدقيق عبارة إجراء جوهري يتمثل في مجموعة من الخطوات العملية التي يقوم بها مدقق الحسابات بغرض الوصول إلى إبداء رأي فني محايد على قوائم مالية محل عملية التدقيق؛

__ يساهم تخطيط عملية التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف مؤسسات التدقيق ومن ثم تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات؛

__ يعمل تخطيط عملية التدقيق على زيادة الموثوقية والمعقولية من خلال إعداد التقرير النهائي للمدقق والذي يحتوي على مدى الإفصاح عن كل المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ومن ثم المساهمة في تحسين جودة الأداء المهني.

- يساهم التأهيل العلمي المستمر في تطوير مستوى مدققي الحسابات بغية مسايرة التطورات الحديثة من خلال الإلمام بمعايير التدقيق؛

- يتم القيام بالإجراءات التحليلية الأولية من قبل المدقق لفهم مجال عمل المؤسسة، وبغرض فهم نظام الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر التدقيق قد يلجأ المدقق إلى استفسار الإدارة وآخرين من داخل المؤسسة؛

-توجد عدة وسائل تعمل على تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات تتمثل في لجنة معايير التدقيق وفحص النظر، وباستعمال مجلس الإشراف والتغيير الإلزامي للمدقق؛

-تعمل عدة متغيرات مرتبطة ببيئة مكاتب التدقيق كحجم المكتب وشهرته على تحسين الأداء المهني؛

-إن تحسين جودة الخدمات المقدمة من طرف مكاتب التدقيق والنهوض بمهنة التدقيق ينتج عن اتباع تلك المكاتب لسياسات وإجراءات رقابة الجودة؛

_أظهرت الدراسة وجود علاقة بين تخطيط عملية التدقيق وتحسين جودة الأداء المهني وذلك من خلال مساهمة عملية التخطيط في التقليل من الوسائل المتطلبة في عملية التدقيق.

10- دراسة ديلمي عمر، 2017، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، جامعة حسيبة بن بوعلي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،

وقد هدفت دراسة الباحث إلى:

-محاولة تشخيص الواقع العملي لتنظيم مهنة المراجعة المالية في الجزائر، ومحاولة ترقيته من خلال معالجة الآليات والمعايير الداعمة لتحسين أداء خدمات المراجعين بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

تحسين أداء مكاتب المراجعة المالية في الجزائر كي تكون قادرة على المنافسة على المستوى الدولي.

-دفع مكاتب المراجعة المالية إلى محاولة تطبيق معايير المراجعة الدولية، مما يعطي للمعلومات بالقوائم المالية ثقة أكبر، خاصة في ظل وجود الشركات الأجنبية.

-الخروج بنتائج واقتراحات تساهم في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر على ضوء مرجعية معايير المراجعة الدولية، بهدف تقليص فجوة التوقعات في عملية المراجعة، بالإضافة إلى تقديم بعض الإرشادات للهيئات المشرفة على تنظيم المهنة.

وتم طرح السؤال الرئيس الذي تجيب عليه دراسة الباحث وهو كالأتي: ما هي الآليات التي يمكن اقتراحها لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها أخذا بعين الاعتبار على معايير المراجعة الدولية ؟

وقد تم استخدام المنهج التاريخي بهدف عرض وتتبع نشأة وتطور مهنة المراجعة سواء على المستوى الدولي أو في الجزائر. كما تم استخدام المنهج الوصفي لغرض وصف متغيرات الدراسة من جوانبها المختلفة، من خلال جمع الأفكار والمعلومات حول هذه المتغيرات لعرضها وترتيبها وفق تسلسل منطقي، وكذلك استخدام المنهج التحليلي لتحليل وتفسير المعلومات والأفكار الواردة في مضمون الدراسة للحصول على استنتاجات موضوعية.

إضافة إلى استخدام منهج دراسة الحالة بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) بهدف تحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور وفقرات الاستبيان المصمم لغرض الدراسة.

وقد اظهرت نتائج الدراسة النظرية والميدانية النتائج الآتية:

1. تحتوي مهنة المراجعة على إطار نظري ينظم ويحدد الممارسة العملية لها، من خلال المفاهيم المتعلقة بالمراجعة، وكذلك أهمية المراجعة وأهدافها بالنسبة لكل الأطراف ذات العلاقة بها، بالإضافة إلى الإطار النظري للمعايير المهنية .
2. تحتوي مهنة المراجعة على إطار تطبيقي يحدد ما يأتي:

-الخطوات العملية التي يجب على المراجع إتباعها لتنفيذ عملية المراجعة، من خلال التخطيط والإشراف على المساعدين، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، جمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة.

- الإجراءات العملية الواجب إتباعها عند مراجعة العناصر والمعلومات المالية التي تحتوي عليها القوائم المالية للمؤسسات كالأستثمارات والمحزونات ورؤوس الأموال وغيرها، وكذلك مراجعة الدورات المختلفة التي يقوم على أساسها نشاط المؤسسة كدورة المشتريات، المبيعات، التمويل، الأجور وغيرها.

- الأدوات الكمية والإحصائية التي يمكن استخدامها لأداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية، كاستخدام الإجراءات التحليلية وأسلوب المعاينة وتقنيات بحوث العمليات، بالإضافة إلى أدوات دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات كخرائط التدفق وقوائم الاستقصاء.

3. يتطلب القيام بعملية المراجعة توفر الكفاءة العلمية في الشخص المهني، من خلال الحصول على الشهادة العلمية حسب القوانين والتشريعات الصادرة عن الجهات المنظمة للمهنة، بالإضافة إلى المعرفة الكافية بالعلوم والمجالات ذات العلاقة بالمهنة كالحاسبة، الضرائب، الإعلام الآلي، الإحصاء وكذلك الإلمام بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية الصادرة عن الهيئات الدولية.

4. هناك مجموعة من التطورات الحاصلة في مجال المراجعة أخذت أبعادا مختلفة في التأثير على مهنة المراجعة على المستوى الدولي، كفجوة التوقعات بين توقعات الأطراف المستفيدة من الخدمات المهنية المقدمة لمستوى الأداء وبين الأداء الفعلي الذي يقوم به المراجعون فعلا، الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة وتأثيرها على رأي المراجع، جودة المراجعة، استقلالية المراجع وتحديد أعباءه.

5. لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في أي دولة يجب معرفة المستوى الذي وصلت إليه المهنة، وبالتالي التعرف على المشاكل والنقائص التي تواجه القائمين على أدائها والتي تنعكس آثارها على أداء المراجع بصفة خاصة والمهنة بصفة عامة،

11-دراسة بملولي نور الهدى "2017" والمعونة ب: «أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر-دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين»- هذا البحث عبارة عن رسالة دكتوراه تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية من خلال الوقوف على واقع تنظيم هذه المهنة بالجزائر، وتحديد أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA) لتلبية المتطلبات الاقتصادية والمحاسبية الراهنة، ولتحديد مدى كفاية هذه التشريعات في ضمان ممارسة جيدة للمهنة ومدى لجوء ممارسي المهنة إلى معايير التدقيق الدولية، وقد هدفت أيضا إلى فهم آراء محافظي الحسابات ومستخدمي تقارير التدقيق القانونية لنصوص جودة التدقيق القانونية والعوامل المؤثرة فيها من جهة ومعرفة العوامل التي تساعد في نجاح عملية التدقيق .

وقد أظهرت هذه الدراسة أن التشريعات الحالية المحلية لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة وقسمت الدراسة إلى جزئين، الجزء الأول يتجزأ بدوره إلى ثلاث فصول تتناول الجانب النظري متغيرات الدراسة، حيث ان الفصل الأول يتناول الإطار العام لمعايير التدقيق ، اما الفصل الثاني فيتناول تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير التدقيق الدولية، في حين ان الفصل الثالث يتناول تطور مهنة التدقيق المحاسبي، والجزء الثاني من هذه الدراسة كذلك ينقسم إلى ثلاث فصول تتناول الدراسة الاستقصائية الموجهة لعينة من محافظي الحسابات، حيث ان الفصل الرابع يتناول مكونات، أما الفصل الخامس يتناول اختبار الفروض الفرعية والجزئية للدراسة، كما ان الفصل السادس يتناول مناقشة نتائج الدراسة من خلال إسقاط ما جاءت به التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر على ما تتطلبه معايير التدقيق الدولية، أظهرت نتائج النموذج الإحصائي ان تبني معايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر من خلال الرفع من مستوى ممارسة المهنة إلى المستوى الدولي.

الدراسات باللغة الأجنبية:

1-دراسة: كاتب كريم، 2023، منهج ومهمة مراقب الحسابات في الجزائر، مجلة البحوث المالية والمحاسبية العدد 08 المجلد 01، ص: 751-765.

(Vol08, *comptables Revue des recherches en sciences financieres et* /n°01(2023/(P751-765)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ومهمة مراقب الحسابات في الجزائر، وكذلك النهج المتبع في أداء مهمته. حيث تطرق الباحث فيه إلى ملف العمل المعياري المتاح للمدقق مع الاعتماد على المستودع المعياري الصادر بتاريخ 4 ديسمبر 2019 للمجلس الوطني للمحاسبة، لجنة مراقبة الجودة لملف العمل المعياري، المتعلق بتنفيذه والذي يشكل مستودع الوثائق لمهمة التدقيق. وتمثلت إشكالية الدراسة في طرح التساؤل التالي: كيفية تطوير مهمة التدقيق؟

وللإجابة على مشكلتنا طرح الباحث الفرضيتين التاليتين:

الفرضية 01: يشكل ملف العمل القياسي للمدقق مستودعًا للوثائق الخاصة بمهمته.

الفرضية 02: يلعب المدقق دورًا مهمًا في تدقيق الشركة ومراقبتها ومراقبتها.

وقد خلصت الدراسة إلى نتائج هي :

انه لكي يقوم المدقق بممارسة مهمته، يتم منح عدة صلاحيات وحقوق ، التعيين، الحق في الحصول على المعلومات، وحق التحقيق، وحق الاستدعاء الذي تقرره معايير الممارسة المهنية بشأن مسؤولية مراقب الحسابات.

يقوم المدقق القانوني (CAC) بدور المدقق القانوني. والتحقق من صدق وامتثال محاسبة الشركة للمعايير المعمول بها.

ويصادق على الحسابات السنوية للشركة أو المؤسسة عن طريق إجراء تدقيق قانوني. ولذلك، فإن دور CAC هو مراقبة انتظام وصدق الحسابات السنوية (الميزانية العمومية، بيان الدخل، الملاحق) للكيانات التي تسيطر عليها.

يتحقق المدقق ويضمن أن الحسابات السنوية عادلة وتعكس أصول الشركة ومركزها المالي ونتائجها.

ونهاية الدراسة خلص الباحث ان صفات المدقق الجيد ضرورية وهي السلطة، والدقة، والاستجابة، والشعور بالعلاقات الإنسانية. تتطلب الوظيفة توفراً عالياً.

ومنه فإن مهمة المدقق هي التأكد من انتظام حسابات الشركة وصدقها وأمانة تمثيلها، وهو جوهر مهمته. وبالتالي فهو يساعد على الحفاظ على ثقة الشركاء الاقتصاديين ويعزز النمو.

واوصى الباحث بان على الشركات الجزائرية العمل بإخلاص وشفافية وأخلاق، ومراعاة الأنظمة الجزائرية المعمول بها لمعرفة حقوقها والتزاماتها.

ولكي تقوم الشركة بتطوير وضمان استدامتها، يجب عليها اختيار أفضل CACs مدقق حسابات حتى تكون لديها صورة صادقة عن حساباتها ولتطوير نشاطها من خلال تنوع منتجاتها أو خدماتها، وزيادة حجم مبيعاتها.

2 -دراسة فلة عياشي، 2019" العوامل المؤثرة على جودة التدقيق القانوني "تحليل يستند إلى سياق المراجعة القانونية في الشركات في الجزائر المجلة الجزائرية للاقتصاد والتسيير المجلد 02 ، العدد12 ، 2019.

من أجل ضمان جودة المعلومات المالية، وضع المشرع الجزائري المراجعة القانونية كواحدة من أهم آليات حوكمة الشركات. لهذا السبب، ونظرا لأهميتها، تبرز مسألة جودة المراجعة القانونية بشكل حاد. ولهذا السبب تهدف هذه المقالة إلى فهم رأي مراجعي الحسابات القانونيين ورؤساء اللجان المشتركة حول هذه المسألة والعوامل التي تؤثر عليها.

وقد اعتمدت الباحثة في دراستها على تحليل المقابلات والاستبيانات. وخلصت إلى مجموعة من النتائج منها : أن جودة عمليات التدقيق القانوني تتأثر بعدة عوامل: الاستقلالية، والكفاءة، ومبلغ أتعاب التدقيق، والتدخل الحكومي من خلال المجلس الوطني للمحاسبة.

ولقد مكنت هذه الدراسة الاستقصائية التي أجريت من خلال سلسلة من المقابلات مع الأمين العام ورؤساء اللجان المشتركة للمجلس الوطني للمحاسبة حول جودة المراجعة القانونية في الجزائر ، من تسليط الضوء على قدر معين من العمل الذي قامت به هذه المنظمة في مجال معايير المحاسبة والمراجعة بهدف الوصول بالنظم المرجعية الوطنية ذات الصلة إلى مستوى المعايير الدولية. إضافة إلى تسليط الضوء على العديد من العوامل والحالات التي يمكن أن يكون لها تأثير على جودة المراجعة القانونية والتي هي قريبة جداً من العوامل المدرجة في الدراسات التي أجريت في أماكن أخرى.

ومع ذلك، فإن الحالة الحادية عشرة (تحييد المدقق القانوني) هي حالة مثيرة للاهتمام بشكل خاص لأنها تؤثر على معظم الشركات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية.

في الواقع، إن غالبية الشركات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر هي شركات عائلية، وبالتالي فإن مشكلة الحوكمة تنشأ بطريقة مختلفة وان طرق تعيين مراجع الحسابات القانوني فيها يتم فقط من أجل تلبية القيد القانوني، أي بمعنى أن جودة التدقيق ليست مهمة. ومع ذلك، فقد رأت الباحثة أنه من الضروري تقديم بعض التوصيات التي من شأنها، أن تحسن مهنة مدقق الحسابات القانوني، وفي الوقت نفسه تحسن جودة المراجعة القانونية في الجزائر:

- مراجعة القانون 10-01 لتعزيز استقلالية مراجع الحسابات القانوني وإعادة صياغة مسؤولياته،
- إدخال التدريب الإلزامي المستمر لضمان رفع مستوى مراجعي الحسابات باستمرار والحفاظ على المستوى العالي من الكفاءة والجودة التي تتطلبها المهنة.
- تطبيق نظام مراقبة الجودة لشركات التدقيق بهدف تحسين جودة الخدمات المقدمة من أجل تعزيز مناخ الثقة بين مدقق الحسابات ومستخدمي القوائم المالية.
- يجب ان تولى السلطات العامة، وفي أقرب وقت ممكن، مسؤولية تدريب الفئات الجديدة من مدققي الحسابات القانونيين الجدد.
- ضمان أن تكون الأتعاب المدفوعة لمدققي الحسابات القانونيين متناسبة مع جهودهم المهنية واجتهادهم، بحد أدنى يصون كرامة وسمعة مدقق الحسابات القانوني.

ثانيا الدراسات الاجنبية المتعلقة بالأداء المهني للمدققين والممارسة المهنية لمهنة التدقيق ؛

باللغة العربية:

1- دراسة مصباح محمد يوسف البر، موسى محمد احمد، 2014، مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 1 العدد 17،

ISSN (Print):1858- Volume 17(1) 2016 Journal of Economic Sciences

:6740 e-ISSN (Online)p:1858-6759

البر، مصباح محمد يوسف وأبو تمّة، موسى محمد أحمد. 2016. مؤشرات جودة تدقيق الحسابات و دورها في ترقية الأداء المهني : دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخروطوم-2014 م. مجلة العلوم الاقتصادية، مج. 17، ع. 1، ص ص. 158-175.

هدفت دراسة الباحثان إلى معرفة مؤشرات جودة تدقيق الحسابات وأثرها على الأداء المهني لمكاتب لتدقيق في السودان، وكذا تحديد الأهمية النسبية لكل عنصر منها، وقد تمحورت إشكالية الدراسة حول طرح التساؤلات التالية: هل تؤثر سمعة مكتب التدقيق وشهرته وعلاقاته مع عملائه على جودة أدائه في عملية التدقيق؟ هل يؤثر التأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات والممام بمعايير المحاسبة والتدقيق على جودة أداء عملية التدقيق والتدقيق؟

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم اتباع المنهج الإستنباطي والوصفي و الاستقرائي من قبل الباحثان ،حيث تم تصميم وتوزيع إستبانة محكمة على عينة عشوائية ممثلة لمجتمع الدراسة، وتحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها، توصلنا وخلصت دراستهما إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن التأهيل العلمي والخبرة العملية للمدقق والممام بمعايير المحاسبة والمراجعة تساهم في تحقيق جودة لعملية التدقيق ، على ضوء هاته النتائج قاما بتقديم مجموعة من التوصيات التي تساهم في تحسين جودة الأداء المهني بمكاتب التدقيق، وخلصت إلى مجموعة من النتائج نذكر من أهمها:

1. يعتبر كلاً من التأهيل العلمي، والخبرة العملية لمدقق الحسابات، وإلمام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها من المؤشرات الهامة لجودة تدقيق الحسابات. إلا أن جانب التأهيل العلمي بحاجة دائمة إلى عملية تطوير دائم لقب من الجامعات والمتخصصين، بغرض مواكبة التطورات العلمية الحديثة وخاصة في الأمور المهنية كمعايير التدقيق والمحاسبة الدولية، وقواعد وآداب سلوكيات المهنة، ومن أجل تقليل الفجوة بين التأهيل العلمي، والناحية العملية، حيث تبين وجود نقص حاد من حملة الشهادات العليا كالمجستير والدكتوراه ممن يمارسون مهنة التدقيق.

2 أن سمعة مكتب المراجعة، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه يؤثر إيجاباً على جودة تدقيق الحسابات، حيث أن سمعة ومكانة هذا المكتب تجعله أكثر حرصاً على توظيف مدققين ذوي كفاءة وخبرة عالية ليعزز مكانته بين مكاتب التدقيق الأخرى.

3 . أن تبني مكاتب التدقيق والتدقيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة، من قبل المكاتب، ويؤدي إلى رفع مهنة التدقيق والنهوض بها، مع تقليل رفع قضايا وشكاوي ضد هذه المكاتب.

4 . أن تبني مكاتب التدقيق والتدقيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة، من قبل المكاتب، ويؤدي إلى رفع مهنة التدقيق والنهوض بها، مع تقليل رفع قضايا وشكاوي ضد هذه المكاتب.

2- دراسة أبوبكر عبدا لله احمد عبد الله 2020/1442 إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودورها في جودة الأداء المهني للمراجعة(دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان) رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا

هدفت دراسة الباحث إلى التحقق من إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودورها في تحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة ، وذلك بالاستناد إلى الابعاد الايجابية للتخصص المهني للمراجع بسوق خدمة المراجعة في السودان وذلك للارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي. وتمثلت مشكلة الدراسة في دور المراجع الخارجي المتخصص في جودة الأداء المهني للمراجعة في ظل حالات التقاضي والدعاوى ضد أعضاء المهنة نتيجة انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة وانعدام الثقة والمصادقية في التقارير المالية . وكانت أهمية الدراسة في سعي مكاتب المراجعة إلى رفع مستوى خدماتها للعملاء لزيادة الكفاءة المهنية للمراجع المتخصص وزيادة حد المنافسة بينهما.

وقد تمحورت إشكالية الدراسة في طرح السؤال الرئيسي التالي: ماهو دور إستراتيجية التخصص المهني للمراجع المتخصص في تحقيق هذا الهدف جودة الأداء المهني للمراجعة؟

ولتحقيق ذلك أستخدمت الدراسة المنهج الإستقرائي للتحديد محاور الدراسة وصياغة المشكلة والمنهج التحليلي لإختبار فرضيات الدراسة التي يتضمنها النموذج البحثي ، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية عن عينة من مكاتب المراجعين القانونيين. ولتحقيق

أهداف الدراسة تم تصميم إستبانه من (6) أجزاء وزعت على المراجعين القانونيين وبلغ عددها (164) إستبانه وبلغت الردود (152) إستبانه صالحة للتحليل أى بنسبة (93%) . وقد أظهرت النتائج على أن إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي لها تأثير أيجابي على نظام الرقابة الداخلية والتاهيل المهني وتعمل على تخفيض الإستعانة بالخبير وتساعد في استخدام التقنيات الإلكترونية وتعمل على تكوين هيكل معرفة ملائم حول صناعة العميل وتعمل على تمكينه من إبداء راية الصحيح عن القوائم المالية وذات تأثير كبير على جودة الأداء المهني للمراجعة كما أشارت النتائج على مصداقية المعلومات الواردة بالتقارير المالية والمتمثلة في مبدا الإفصاح التام في تقريره ومصداقية في القوائم المالية وصحتها تؤدي إلى تلبية احتياجات المستخدمين. وملائمة وموثوقية التقارير المالية لاتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب. وعدم الإفصاح الكافي في تقريره يزيد من الشكوك حول جودة عالية أوصت الدراسة أن تحرص المنشآت على التعاقد مراجعين متخصصين في مجال تخصصهم عند اختيار المراجع الخارجي. كما توصى بضرورة تبنى مكاتب المراجعة لمفهوم التخصص المهني للمراجع الخارجي وذلك لما يقدمه من فوائد من أهمها زيادة قدرات وخبرات المراجع بطبيعة النشاط الذي يتخصص فيه .

3- دراسة إيمان علي أحفيظ ، 2011، "قياس أثر تقدير مخاطر التدقيق على الأداء المهني للمدقق الخارجي "

Measuring the Effect of Assessing Audit Risk on the Professional Performance of External Auditor

وقد قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات منح درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تقدير مخاطر التدقيق على الأداء المهني للمدقق الخارجي، وتهدف هذه الدراسة بالدرجة الأولى إلى تحقيق مجموعة من الاهدان منها:

- 1-إيضاح مفهوم مخاطر التدقيق وأهميته.
- 2-توضيح مشكلة مخاطر التدقيق وحصصها من أجل تدعيم رأى المدقق.
- 3-قياس أثر تقدير مخاطر التدقيق (المخاطر الطبيعية، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف) على الأداء المهني للمدقق الخارجي.
- 4محاولة رفع مستوى كفاءة المدققين من خلال النتائج التي سوف تتوصل إليها الدراسة لنشرها وتعميمها؛ حيث تركزت إشكالية حول تحقيق الهدف الرئيسي ألا وهو قياس أثر تقدير مخاطر التدقيق على الأداء المهني للمدقق الخارجي وكذلك من خلال طرح الاسئلة الفرعية التالية:

- 1-هل يقوم المدقق بتقدير مخاطر التدقيق عند تدقيق البيانات المالية للشركات والمؤسسات الأردنية؟
- 2هل يوجد أثر لتقدير مخاطر التدقيق على إجراءات التدقيق للاستجابة للمخاطر المقيمة عند تدقيق البيانات المالية للشركات والمؤسسات الأردنية ؟
- 3-هل يوجد أثر لتقدير مخاطر التدقيق على تقييم كفاية أدلة التدقيق وملاءمتها عند تدقيق البيانات المالية للشركات والمؤسسات الأردنية ؟

- 4-هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ (بين آراء فئات عينة الدراسة حول تأثير تقدير مخاطر التدقيق على الأداء المهني للمدقق تعزى إلى المؤهل العلمي، والخبرة العملية، والتخصص العلمي، وعدد الشركات والمؤسسات التي تم تدقيقها ؟

كما اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في وصف مخاطر التدقيق والتعرف على أثارها على الأداء المهني للمدقق الخارجي، ومن أجل تحقيق ذلك قامت الباحثة بتصميم استبانه مكونة من (52)فقرة موجهة إلى المدققين

الخارجيين الممارسين للمهنة في مكاتب التدقيق الخاصة، حيث قامت بتوزيع (113) استبانة وتم استرداد (102) استبانة وإخضاع 100 استبانة إلى التحليل الإحصائي أي ما نسبته 88% واستبعاد استبانتين لعدم اكتمال البيانات فيها. وقد استخدمت الباحثة الإحصاء الوصفي المتمثل في المتوسطات، والانحرافات المعيارية، والتكرارات، والنسب المئوية، وذلك لوصف خصائص عينة الدراسة، كما تم استخدام الإحصاء الاستدلالي حيث تم استخدام اختبار (One Sample T- test) لاختبار الفرضية الأولى والثانية والثالثة للدراسة واختبار (ANOVA) (Scheffe) (اختبار الفرضية الرابعة من فرضيات الدراسة).

وقد خلصت الدراسة نتائج وهي التي بينتها نتائج التحليل الإحصائي نذكر من أهمها :
أن المدقق الخارجي في الأردن يقوم بالإجراءات اللازمة لتقدير مخاطر التدقيق عند القيام بعملية التدقيق، ووجود أثر لتقدير مخاطر التدقيق على إجراءات التدقيق اللازمة للاستجابة للمخاطر المقيمة عند تدقيق البيانات المالية، وجود أثر لتقدير مخاطر التدقيق على تقييم كفاية أدلة التدقيق وملاءمتها عند تدقيق البيانات المالية، وبناء على ذلك يتضح أنه يوجد أثر لتقدير مخاطر التدقيق على الأداء المهني للمدقق الخارجي، أي يوجد أثر لتقدير المخاطر على إجراءات المدقق حول الاستجابة العامة والاستجابة على مستوى الإثبات للبيانات المالية، وكذلك على مقدار الإجراءات الأساسية والإجراءات الإضافية، وجود تأثير لتقدير المدقق لمخاطر التدقيق على تقييم كفاية وملاءمة أدلة التدقيق التي يقوم المدقق بجمعها أثناء القيام بعملية التدقيق، وكذلك على رأي المدقق حول مدى صحة وسلامة وعدالة القوائم المالية وتمثيلها الحقيقي للوضع المالي للمؤسسة محل عملية التدقيق، يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة تعزي إلى المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والمنصب الوظيفي، وعدد الشركات والمؤسسات التي قاموا بتدقيقها.
وبناء على نتائج الدراسة قامت الباحثة بتقديم عدد من التوصيات من أهمها:
ضرورة الاهتمام بعقد المزيد من الدورات المتخصصة لمدققي الحسابات الخارجيين، والتي تتعلق بالتشريعات والقوانين المهنية وكذلك التطور المهني المستمر والرقابة الداخلية.

4-دراسة أسامة الأزرق وسيمر البهلول"2014" بعنوان: «العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي وأثرها على كفاءة الأداء المهني» (دراسة ميدانية)

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة مهمة التدقيق الخارجية في ليبيا وأثرها على كفاءة الأداء المهني، وذلك من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المحاسبة والتدقيق في مدينة طرابلس، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أذكر أهمها: هناك اختلاف جوهري ذو دلالة إحصائية بين المدققين الليبيين حول العوامل المؤثرة في جودة التدقيق وأهميتها النسبية، وان حجم مكتب التدقيق وات. برة بصناعة ونشاط العميل أكثر العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، وان الخبرة بصناعة ونشاط العميل وسعة وشهرة مكتب التدقيق هي أكثر العوامل استخداما مقارنة بباقي العوامل.

5-دراسة التميمي جمانة حنظل "2013" بعنوان: «العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية: دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة، دراسات إدارية، مح5، ع:10، ص:193-219.

هدفت هذه الدراسة لتحديد العوامل المؤثرة في تدقيق جودة التدقيق في العملية التدقيقية من خلال جمع آراء المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات التعليمية والبحثية في جامعة البصرة (العراق)، ولتحقيق اهداف الدراسة قامت الباحثة بجمع آراء عينة من الأساتذة في العلوم المحاسبية، أي ان عينة الدراسة تكونت من آراء المهنيين والاكاديميين في مجال التدقيق، وذلك لتحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، وقد خلصت الباحثة في نهاية هذه الدراسة إلى تصنيف أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، وقد

قسمتها إلى أربع مجموعات رئيسية وهي على النحو التالي: مجموعة العوامل تنظيمية؛ مجموعة العوامل السلوكية؛ مجموعة العوامل الشخصية؛ مجموعة العوامل التي تتعلق بالأساسيات العامة.

6-دراسة عبد الرحمن علي تويجري وحسين محمد النفعالي "2008" المعنونة ب: " جودة خدمة المدققة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المدققين(السعودية.)

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة آراء المدققين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة التدقيق والمؤداة بواسطة مكاتب التدقيق القانونية وتحديد العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب على آخر. وقد توصلت الدراسة إلى ان يوجد هناك أكثر ثلاث عوامل تأثيراً على جودة التدقيق والمتمثلة في: الخبرة العملية لأعضاء المكاتب؛ الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة؛ الكفاءة العلمية لأعضاء المكاتب.

أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار تفضيل بين مكاتب التدقيق من طرف الزبائن وهي: التعامل السابق مع المكتب، الأتعاب، السمعة والشهرة.

7- سابقة دراسة جميل: 2008 -جميل، دريد حسام. "تأثير عامل الخبرة في تحسين جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات»، بحث مقدم لنيل شهادة المحاسب القانوني، بغداد، 2008 .

وقد هدفت دراسة الباحث إلى بيان تأثير عامل الخبرة لمراقب الحسابات في تحسين جودة أدائه المهني وبيان الخبرات اللازمة التي يجب إن يتصف بها مراقب الحسابات(المدقق) لمواكبة التطورات الحاصلة بالمهنة والمجتمع وبيان دور زيادة المعرفة ببيئة الرقابة في خبرة مراقب الحسابات. وتأثير هذه الخبرة في تحسين جودة الأداء ، أو الحكم الشخصي والمهني لمدقق الحسابات، وذلك من خلال تجميع الخبرات من المهارة والمعرفة والمشاركة في الندوات العلمية والتدريب المهني المستمر وتخصص مدقق الحسابات في تدقيق نشاط قطاع عمل معين.

وأهم ما توصل إليه الباحث في نهاية دراسته من استنتاجات نذكر منها:

إن هناك فجوة بين الدراسة النظرية واحتياجات الواقع العملي التي تجعل مراقب الحسابات بحاجة إلى خبرة أكبر، وذلك للوصول إلى مستوى الكفاءة المهنية. ومن أهم التوصيات التي قام الباحث بتقديمها هي:

قيام المنظمات المهنية بتشريع القوانين والانظمة التي تحث المهني على زيادة مستوى كفاءته المهنية، والمحافظة عليها من خلال المشاركة في برنامج التدريب المهني المستمر، وعقد الدورات التدريبية والمؤتمرات والندوات؛

8-دراسة محمد سالم سبتي، لبنى زيد إبراهيم، 2019، "مؤهلات المدقق ودورها في جودة الأداء المهني"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية"

Journal of Economics and Administrative Sciences 2019; Vol. 25, No.112

"Pages: 551-575

هدفت دراسة الباحث إلى بيان متطلبات تأهيل المدقق الخارجي في العراق ومدى تأثيرها على جودة الأداء المهني لعملية التدقيق واستند البحث في الجانب العملي على تحليل وعرض نتائج استمارة الاستبيان المعدة لمعرفة تأثير مؤهلات المدقق الخارجي على جودة الأداء المهني.

تمحورت إشكالية الدراسة في طرح السؤال التالي (بتصرف): ما دور واهمية مؤهلات المدقق في تحقيق جودة الأداء المهني للمدقق؟ حيث ان المدقق يعتمد على المؤهلات العلمية والمهنية التي يتوجب ان يتمتع بها من اجل توفر وتحقيق جودة الأداء المهني في كافة جوانب العمل التدقيقي و بالمقدار الذي يضمن قيامه بمسؤولياته وضمانا لعدم التعرض للمسائلة القانونية ، ونظرا للمنافسة

الشديدة للحصول على أكبر عدد ممكن من فرص العمل لا سيما في ظل دخول شركات التدقيق الأجنبية والتي يعمل لديها مدققين مؤهلين وفقاً للمتطلبات الدولية، الأمر الذي أدى بالجهات المهنية المتعددة على العمل والاهتمام بتأهيل المدققين في البيئة المحلية والعمل على توفير مخرجات كفوءة من المدققين بما يتلاءم مع الإيفاء بمتطلبات السوق الدولية وكذا العمل على تطويرها بشكل مستمر للإيفاء بمسؤولياتهم تجاه المجتمع والمهنة .

وقد خلص الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات نذكر من أهمها:

- إن المدقق الذي يتمتع بمؤهلات عالية ولا تتوفر فيه المبادئ الأخلاقية يكون تأثيره السلبي أكبر على جودة الأداء المهني من الذين يتمتعون بمؤهلات منخفضة. وعلى ضوء ما سبق قدم الباحث بعض التوصيات تمثلت فيما يلي:

- ضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني وخاصة تدقيق النظم الحديثة التي تحتاج إلى مهارات خاصة لما له من أثر فعال في تحسين الكفاءة المهنية عن طريق المصادر والتقنيات الحديثة وأخر الإصدارات للمنظمات المهنية الدولية في التدريس ومواكبة المناهج الدراسية للتطورات الحديثة في المهنة واعتماد المواد الدراسية التي يتم تدريسها في المعاهد العالمية والاستعانة بأساتذة وأكاديميين ذوي خبرة عملية .

خلصت الدراسة إلى بعض الاستنتاجات من أهمها:

1- إن المتطلبات المهنية للمدققين بحاجة مستمرة إلى عملية تطوير من الجامعات والمعاهد المختصة والمنظمات المهنية بغرض مواكبة التطورات الحديثة في جانب المواد الدراسية من جهة والأمور المهنية من جهة أخرى .

2- إن المدقق الذي يتمتع بمؤهلات عالية ولا تتوفر فيه المبادئ الأخلاقية يكون تأثيره السلبي أكبر على جودة الأداء المهني من الذين يتمتعون بمؤهلات منخفضة

3- افتقار شركات ومكاتب التدقيق المحلية إلى التخصص في نشاط معين إذ إن التخصص المهني للمدققين في نشاط معين يؤدي إلى الحصول على أكبر حصة ممكنة وإلى تكوين خبرات جديدة حول هذا النشاط يستطيع من خلالها المدقق اكتشاف الغش بالمقارنة مع غيره من أصحاب الخبرة القليلة ومن ثم توفير مدققين بكفاءة وخبرة عالية ويساعد على الرقي بمستوى المهنة .

4 - ضعف أو عدم إيلاء الأهمية القصوى في البيئة المحلية لبرامج التعليم المهني المستمر لمنشآت التدقيق وعدم الالتزام بالساعات المحددة إذ حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عدد ساعات التعليم المهني المستمر 120 ساعة كل ثلاث سنوات على الأقل،

9-دراسة الشاطري والعنقري (2014) بعنوان: "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني". المملكة العربية السعودية.

هدفت دراسة الباحث إلى التعرف على تأثير انخفاض أتعاب التدقيق على كل من جودة التدقيق واستمرارية مكاتب التدقيق في العمل وزيادة التجاوزات المهنية، وقد اعتمد الباحث في دراسته على استبانة تم توزيعها على عينة مؤلفة من 72 مكتب تدقيق حسابات في المملكة العربية السعودية.

و قد خلص الباحث في نهاية هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أبرزها:

عدم وجود تأثير لأتعاب التدقيق على جودة التدقيق، إلا أن انخفاض أتعاب التدقيق تؤدي إلى عزوف المدققين عن المهنة وزيادة المنافسة والتجاوزات المهنية، كما أن هناك ارتفاع لدرجة تأثير ظاهرة انخفاض أتعاب التدقيق لمكاتب التدقيق الصغرى عن درجة تأثيرها بالنسبة لمكاتب التدقيق متوسطة وكبيرة الحجم.

1- دراسة وفاء المصمودي عيادي * 2013 آليات الحوكمة وجودة التدقيق الخارجي: الحالة الفرنسية، كلية العلوم

الاقتصادية والتصرف بصفاقس، جامعة صفاقس، تونس.

هدفت الباحثة من خلال هذا البحث إلى دراسة تأثير آليات الحوكمة (أي مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق، وهيكل الملكية و المالية) على جودة التدقيق الخارجي، مثل قياسها من خلال العضوية في واحدة من شركات التدقيق الكبرى "الأربعة الكبار" ومبلغ التدقيق مصاريف تعاب. وقد اظهرت النتائج الخاصة بالانحدار اللوجستي أن اجتهاد مجلس الإدارة فقط هو الذي يؤثر بشكل إيجابي الطلب على تحسين جودة التدقيق. وبالرغم من ذلك، فإن نتائج الانحدار الخطي أكثر إثارة للاهتمام والتي قد اظهرت وجود هياكل حوكمة معينة (نسبة المديرين المستقلين، ووجود لجنة التدقيق، ومستوى الدين والملكية المؤسسية) مثل المحددات المحتملة والمؤثرة على جودة التدقيق الخارجي. كما اشارت النتائج إلى أن جودة التدقيق ترتبط بعوامل أخرى تؤثر فيها مثل حجم الشركة والبعد الدولي.

حيث أن اجتهاد مجلس الإدارة هو العامل المحدد لجودة التدقيق الخارجي. المتغيرات الأخرى ليس لها أي تأثير على اختيار المستمع. إن نتائج الانحدار اللوجستي ليست مرضية ويمكن تفسيرها بعدم كفاية هذا المتغير في السياق الفرنسي نظرا للتشريع الوقائي الذي يضمن للمدقق المعين ولاية مدتها ست سنوات مالية. كما ان نتائج الانحدار الخطي هي أكثر إثارة للاهتمام وتظهر وجود هياكل حوكمة معينة كمحددات محتملة لجودة التدقيق الخارجي. وفي الواقع، فإن نسبة المديرين المستقلين، ووجود لجنة التدقيق ومستوى الدين، كلها عوامل تساهم في زيادة جودة التدقيق الخارجي وزيادة الرسوم. وان لهذه الآليات اثرا إيجابيا على جودة التدقيق، الامر الذي يؤكد فرضية التكامل بين هذه الآليات وجودة التدقيق الخارجي. ومن جهة أخرى، فإن مساهمة المستثمرين المؤسسيين لها اثر سلبي على جودة عملية التدقيق، وهو ما يتماشى مع فرضية الاستبدال بين المشاركة المؤسسية والطلب على جودة افضل للتدقيق. اما فيما يخص بمتغيرات المراقبة، فإن حجم الشركة محل عملية للتدقيق والانفتاح الدولي يعدان العاملان الوحيدان المحددان لجودة التدقيق في فرنسا.

2- دراسة بدر الدين، سريانتو، فاماساري 2022، الاحتراف والخبرة العملية في الرضا الوظيفي وأداء المراجع، معهد

التكنولوجيا وبيسنيس نوبل إندونيسيا، مدينة ماكاسار، جنوب سولاويزي، 90221، إندونيسيا

Vol 5, Issue 1, (2022), 152 – ATESTASI: JURNAL ILMIAH AKUNTANSI

165

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد وتحليل أثر الاحتراف والخبرة العملية على الرضا الوظيفي ومدققي الحسابات وانعكاس ذلك على أدائهم في شركات المحاسبة العامة في ماكاسار. وقد استخدم في هذا البحث أسلوب المسح لجمع البيانات، وذلك من خلال توزيع عدد من الاستبيانات على عينة الدراسة. ويتألف مجتمع عينة هذه الدراسة من 50 مدققاً، ولكنه قد تم أخذ 38 مشاركاً فقط منها. و باستخدام برنامج Smart PLS 3.0، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لتحليل البيانات، حيث أشارت نتائج الدراسة إلى أن الخبرة والكفاءة المهنية لهما تأثير إيجابي وذو دلالة إحصائية على الرضا الوظيفي للمدققين. وإن لمتغير خبرات العمل أثر إيجابي وذو دلالة إحصائية على أداء المدقق. وفي الوقت نفسه فإن للاحترافية أثراً سلبياً وكبيراً على أداء المدقق؛ وان توجد علاقة إيجابية بين الرضا الوظيفي وأداء المدقق.

حيث خلصت الدراسة إلى أن الخبرة والكفاءة المهنية لهما تأثير إيجابي وكبير على مستوى الرضا الوظيفي للمدقق. إن لمتغير خبرات العمل أثر إيجابي وذو دلالة إحصائية على أداء المدقق. وفي حين أن لمتغير المهنية تأثير سلبي وكبير على أداء المراجع، فإن أداء

المدقق سوف ينخفض مع انخفاض التصورات المهنية. وتوجد علاقة إيجابية بين الرضا الوظيفي وأداء المدقق. سيتم تعزيز أداء المدقق من خلال شعور قوي بالوفاء عند إبداء الرأي. ويوصي الباحث بأن تولي قيادة KAP في ماكاسار اهتمامًا وثيقًا بمجال خبرة الموظف أو المدقق لتحسين الأداء الناتج عن تقديم وإبداء الرأي. وقد خرجت ببعض التوصيات وهي ان يجب اجراء دراسات وبحوث إضافية للتحقيق في مدى اتساع أداء المدقق.

3- دراسة جنفييف كوس، وفيت ها تران فو، أبعاد الأداء في شركات التدقيق القانوني - من وجهة نظر مدققي الحسابات، مجلة المحاسبة - الرقابة - المراجعة / المجلد 18 - المجلد 3 - ديسمبر 2012 (ص 97 إلى 144).

هدفت دراسة الباحثان إلى تسليط الضوء على أبعاد أداء شركة التدقيق والتي اختارها مدققو الحسابات الفرنسيون. او كما يراها مدققو الحسابات أنفسهم. وبناء مقياس لقياس مؤشرات أداء شركات التدقيق القانوني في فرنسا، كما يراها مدققو الحسابات، وبالتالي تطوير النموذج الذي يعتبرونه مثاليًا. وتتخذ أداة تحليل الأداء شكل لوحة متابعة إستراتيجية متكاملة. والمتمثلة في لوحة القيادة. ويتبع بناء مقياس القياس النهج الذي أوصى به تشرشل (1979).

تمثلت إشكالية الدراسة في السؤال التالي: ما هي شركة التدقيق عالية الأداء؟ ما هي سمات وأبعاد أداء شركة التدقيق وفقًا لموظفي الشركة وشركائها؟

خلصت الدراسة إلى النتائج نذكر من أهمها: ان النموذج المثالي. وبالمقارنة مع الأعمال السابقة في مجال التدقيق، حيث ان أهم ما يميزه هو أكثر تحيداً لتحديد لمفهوم الأداء وبمعناه الأوسع، ومن ثم اختيار شركات التدقيق باعتبارها شركات التدقيق بدلاً من نشاط التدقيق.

ولقياس الأداء، استخدم الباحثان نظريات وأدوات قياس مختلفة، والاختصاص اداة بطاقة الأداء المتوازن. وبعد الأخذ والرد بين إجابات والدراسات السابقة، والميدان قاد الباحثان إلى تطوير نموذج نظري هو عبارة عن لوحة متكاملة لأبعاد الأداء وهي المحاور الأربعة وهي: المالية، والعملاء والبيئة، ورأس المال البشري والتعلم، والعمليات الداخلية والابتكار. وقد تم استخدام المقابلات الأولية لاقتراح استبيان على عدد من المدققين استبياناً يتعلق بالمحاور الأربعة. وقد أسفرت معالجة البيانات المستقاة من استبيان مراجعي الحسابات القانونيين عن بناء نموذج شامل يسلط الضوء على الأبعاد التي تعتبر مهمة في ثلاثة من المجالات الأربعة. ولم يتم إدراج البعد المالي في التحليل النهائي، مما يؤكد حقيقة أن نشاط التدقيق القانونية له خصوصياته ومميزاته الخاصة به.

وان البعد المالي ليس ممثلاً لأداء شركات التدقيق حسب نتائج الاستبيان. ومن جهة أخرى، تؤكد النتائج أن الحجم والسمعة من السمات المهمة للأداء.

وقد تمكن الباحثان من تحسين البحث من خلال وضع تصنيف للشركات. ويبدو أن الأبعاد التي تم أخذها في الاعتبار تختلف وفقاً للخيارات الإستراتيجية للشركات، حيث برزت أربع مجموعات من الشركات وهي: الشركات ذات السمعة الطيبة، والشركات ذات السمعة الجيدة، والشركات التكيفية، والشركات السلبية.

4-دراسة يونان سونوتو، 2020، خبرة المدقق، الالتزام المهني، والمعرفة بشأن أداء التدقيق المالي في إندونيسيا مجلة الدولية للاقتصاد وإدارة الأعمال المجلد الثامن، العدد 2، 2020

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير الخبرة والالتزام المهني و المعرفة بأداء مراجع الحسابات في إندونيسيا.

ولاختبار هذا التأثير، شملت الدراسة 295 مشاركاً من المدققون العاملون في شركات المحاسبة العامة في إندونيسيا باستخدام تحليل الانحدار

و تشير نتائج الدراسة إلى أن أداء المدقق يتأثر بأداء المدقق خبرة ومعرفة المدقق، في حين أن الالتزام المهني مثبت تجريبياً ألا يكون لها تأثير جوهري على أداء المراجع.

الآثار العملية: من الناحية العملية، تشجع هذه النتائج المدققين على التحسين الكفاءة بما يتوافق مع عملهم و أداء مهام المراجعة وذلك من خلال زيادة الخبرة الكافية لذلك تحسين ذلك الأداء .

وان هذه النتائج من الناحية النظرية لها آثار على الإجراءات اللازمة لتحقيقها وتحسين أداء المدقق بما في ذلك معرفة المدقق وخبرته في القيام بواجباته المهنية.

⁴ دراسة (Moroney & Carey (2011):¹

Moroney, R., & Carey, P., 2011, "Industry-versus Task- Based Experience and Auditor Performance", Auditing: A Journal of Practice and Theory, vol. 30, no. 2, pp. 1-18.

والمعنونة ب: "الخبرة التي أساسها الصناعة مقابل الخبرة التي أساسها المهمة، وأداء المدقق". وقد هدفت دراسة الباحثين إلى بيان التأثير النسبي لكل من الخبرة التي أساسها الصناعة، والخبرة التي أساسها المهمة على أداء المدقق، وكذلك التحقيق فيما إذا كان التعامل المتزايد مع عملاء ينتمون إلى الصناعة نفسها يحسّن من أداء المدقق.

ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتصميم تجربة شاركت فيها ثماني منشآت محاسبة عامة لا تنتمي إلى منشآت المحاسبة الأربعة الكبار، وتتضمن هذه الحالة التجريبية مهاماً شائعة يقوم بها المدققون بتدقيق عملاء ينتمون إلى نوعين مختلفين من الصناعات، وقد بلغ عدد المشاركين في التجربة 83 مدققاً من المدققين غير المختصين صناعياً.

وقد كانت من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي النتائج التالية :

إن الخبرة التي أساسها الصناعة لديها تأثير جوهري كبير على أداء المدقق مقارنة بالخبرة على أساس المهمة، كما أن الخبرة التي أساسها الصناعة تؤثر على أداء المدقق بصرف النظر عما إذا كان لدى المدقق خبرة على أساس المهمة.

. يتحسن أداء المدقق من خلال التعامل المتزايد مع عملاء ينتمون إلى مجال صناعة واحدة، كما أن تخصيص فريق التدقيق لعملاء عدد أقل من الصناعات ينعكس على أداء المدقق.

6-دراسة باتريك فيليتي، 2023، أثر مراجعي الحسابات الخارجيين على عمليات إعادة البيانات المالية للشركات: مراجعة للدراسات الأرشيفية والآثار المترتبة عليها، مجلة الأبحاث المستقبلية المراجعة الإدارية الفصلية (2023) العدد: 73 ص: 959- 985.

تمثلت هذه الدراسة في مراجعة منهجية للأدبيات والدراسات الأرشيفية(69 دراسة) حول تأثير مراجعي الحسابات الخارجيين على إعادة البيانات المالية للشركات، استناداً إلى نظرية الوكيل الرئيسي. بمزيد من الفصل بين حوافز مدققي الحسابات وكفاءات مدققي الحسابات لتوفير جودة تدقيق عالية. وتمثل عمليات إعادة البيانات المالية أحد أهم وكلاء جودة التدقيق في أبحاث التدقيق الأرشيفية، مع التأكيد على زيادة الأهمية في البحوث التجريبية والممارسات التجارية والمبادرات التنظيمية. وتسلط المراجعة الضوء على أن العديد من الدراسات حول حوافز مراجعي الحسابات وكفاءاتهم تُظهر نتائج غير حاسمة بشأن إعادة البيانات المالية للشركات (على سبيل المثال، دراسات الرسوم والتناوب). ولكن هناك مؤشرات على أن خبرة مدققي الحسابات وحجم شركة

التدقيق تقلل بشكل كبير من عمليات إعادة البيانات المالية. عند مناقشة الأبحاث المستقبلية المحتملة، نؤكد على الحاجة إلى إجراء تحليل أكثر تفصيلاً لبدائل إعادة البيانات، وضوابط مخاطر التدقيق، وإدراج آليات الحوكمة (المؤسسية) كوسائط أو وسطاء محتملين، وقضايا الاستدامة لفريق التدقيق.

ومن خلال مراجعتنا للأدبيات والدراسات قادننا إلى صياغة إشكالية الدراسة المتمثلة في طرح الأسئلة البحثية التالية: تمثلت في طرح التساؤلات التالية:

1. هل تؤثر حوافز مراجعي الحسابات المحددة على عمليات إعادة البيانات المالية للشركات؟
2. هل تؤثر كفاءات مراجعي الحسابات المحددة على عمليات إعادة البيانات المالية للشركات؟
3. ما هي القيود الرئيسية للدراسات الأرشيفية السابقة في هذا المجال البحثي؟
4. ما هي التوصيات البحثية التي يمكن صياغتها من منظور المحتوى والمنهجية؟

خلصت الدراسة إلى نتائج نذكر أهمها:

تشير مراجعتنا لـ 69 دراسة أرشيفية إلى أن العديد من الدراسات حول حوافز مراجعي الحسابات وكفاءاتهم تُظهر نتائج غير حاسمة بشأن إعادة البيانات المالية للشركات (على سبيل المثال، دراسات الرسوم والتناوب)؛ يجب تحليل أحداث إعادة البيانات المالية بشكل أفضل فيما يتعلق بطبيعتها. يجب أن تتضمن الدراسات المستقبلية مزيداً من عمليات إعادة البيانات المالية وغيرها من وكلاء سوء السلوك (مثل إجراءات الإنفاذ أو الاحتيال) وتقييم ما إذا كانت حوكمة الشركات وجودة الأرباح تخفف أو تتوسط الصلة بين مراجعي الحسابات وإعادة البيانات المالية. يجب على الباحثين أن يكونوا أكثر وعياً بتطبيق متغيرات مخاطر التحكم في الدراسات الأرشيفية والمخاوف الرئيسية المتعلقة بالتجانس الداخلي في تصميمات أبحاثهم.

ينبغي على الباحثين في المستقبل إدراج كل من حوكمة الشركات ومتغيرات الحوكمة المتعلقة بالبلدان في تصميم أبحاثهم. وبمزيد من التفصيل، فإن تكوين مجلس الإدارة، على سبيل المثال، لجان التدقيق وهيكل الملكية لهما أوجه ترابط رئيسية مع واجبات مراجعي الحسابات الخارجيين ودوافعهم للكشف عن سوء السلوك المالي للشركة (Velte 2021a).

يجب أن تكون قضايا الاستدامة، مثل الأخلاقيات والنوع الاجتماعي والثقافي، في فرق شركات التدقيق يجب دمجها في الدراسات المستقبلية حول تأثيرها على إعادة البيانات المالية للشركات بما يتماشى مع البحوث السابقة حول إدارة الأرباح.

ينبغي للهيئات التنظيمية في المستقبل أن تعترف بأن مراجعي الحسابات الداخليين ولجان مراجعة الحسابات ومراجعي الحسابات الخارجيين "المثلث الذهبي" للإشراف، وينبغي عليهم تعزيز التعاون فيما بينهم. المنظمون أيضاً في الآونة الأخيرة، ما إذا كان ينبغي توسيع نطاق التدقيق المالي "التقليدي"

ينبغي على غير المديرين التنفيذيين تنفيذ حوافز كافية لكبار المديرين لتعزيز جودة التقارير المالية وتقليل حالات الإبلاغ الخاطئ المتعمد.

يجب ربط سوء السلوك المالي للشركات بالمسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) (Velte 2021b) وأنظمة إدارة الامتثال في المستقبل.

7-دراسة ثابت محمد ناصر 2003، مبادئ وممارسات المراجعة القانونية وممارساتها مجلة العلوم التجارية والإدارية المجلد 1،

العدد 1، الصفحات 59-72

هدفت دراسة الباحث إلى عرض والتعرف على المبادئ والاساسيات التي يتبعها المدقق عند ممارسته مهنة التدقيق، من خلال القيام بتدخلات منتظمة من أجل تقييم، في البداية، والتأكد ما إذا كانت أدوات الرقابة الداخلية محترمة بشكل جيد، مثل الوثائق

القانونية والمحاسبية والتوصيات الخاصة بتحسين مختلف جوانب الإدارة. وقيامه بفحص العناصر الأساسية للميزانية العمومية وحسابات الأرباح والخسائر، وتقييم الأصول والخصوم على وجه الخصوص، وتحديد أي أوجه قصور وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين الإدارة المحاسبية. لإضافة إلى تقييم النظام المحاسبي الرسمي، حيث انه يتوجب على مدقق الحسابات تقييم العناصر المادية لأصول الشركة، أي الأصول الموجودة مقارنة بالسجلات المحاسبية والنتائج المرتبطة بها.

وخلص في نهاية الدراسة بانه يجب على المدقق في ختام تقرير اللجنة الاستشارية، الإشارة إلى النقاط التالية

- نوع التدقيق القانوني الممارس ومدى احترام تطبيق المعايير المحاسبية ؛

- المستندات والدفاتر المحاسبية، ولا سيما الميزانية العمومية وجدول بيان الدخل المنسوخ من دفتر الجرد (المواد 10 و 11 و 13 من القانون التجاري)، أي المستندات الموجزة للسنة المالية وملاحقها، ودفتر اليومية (المادة 9 من القانون التجاري) والتي يجب أن تكون مدرجة وموقعة بالأحرف الأولى من قبل قاضي المحكمة "بالشكل العادي"؛

- التوصيات المحددة والعامّة التي تثير التحفظات بشأن إدارة أنشطة الشركة، والتي يتعين على الشركة أن تأخذها بعين الاعتبار في السنة التالية للسنة قيد عملية التدقيق

8-دراسة فضيل أذجود، شكري ماموغي، فاطمة سيالة، سمعة المراجعة الخارجية للحسابات وآليات الحوكمة: التفاعلات والتأثير على الأداء، المؤتمر الثامن والعشرون للجمعية الفرانكوفونية للمحاسبة في بواتيه في مايو 2007.

هدفت هذه الدراسة هو تحليل أثر الجمع بين سمعة المراجعة الخارجية للحسابات وآليات الحوكمة الداخلية على الأداء . وتدعم الاختبارات التي أجريت على عينة من 289 شركة كندية على مدى ثلاث سنوات تدعم فرضية الاستبدال المقترحة في إجابات . وتظهر نتائجنا أن السمعة الأفضل للتدقيق الخارجي قد لا تكون امتيازاً للمساهمين والمدراء على حد سواء، بل قد تكون أيضاً امتيازاً لمجلس الإدارة كما هو الحال بالنسبة للمديرين، وذلك بفضل تأثير الاستبدال بين فعالية الرقابة التي تمارسها بعض الآليات الداخلية واختيار مدقق حسابات مرموق. وبالتالي تدعم نتائجنا أن الشركات ذات هيكل الحوكمة الداخلية القوية تضحي بالحوكمة الخارجية.

وقد كان الهدف من هذه الدراسة تحليل أثر التفاعل بين سمعة مراجع الحسابات الخارجي ومختلف آليات الحوكمة الداخلية للشركات على فعالية حوكمة الشركات.

حيث قام الباحثين بفحص ما إذا كان الطلب على سمعة أفضل مراجع الحسابات الخارجي مكماً أو بديلاً لآليات الرقابة الداخلية المختلفة للتخفيف من مشاكل الوكالة وبالتالي إنتاج أداء جيد.

وقد أكدت نتائجهم فرضية الإحلال التي اقترحها ويليامسون (1983) وتبناها العديد من الباحثين الآخرين، بما في ذلك أندرسون وآخرون (1993)، وأوسوليفان ودياكان (1999)، ويوه وجوب (2001) وفرنانديز وأرونو (2005).

وخلصت الدراسة إلى نتائج تمثلت في الكشف عن وجود تأثير استبدالي بين سمعة المراجعة الخارجية للحسابات من ناحية، وبين سمعة المراجعة الخارجية للحسابات ونسبة المستقلين في مجلس الإدارة، كما أظهروا أيضاً أن سمعة المدقق الخارجي قد لا تكون من صلاحيات كل من المساهمين والمديرين على حد سواء، وذلك بفضل تأثير الاستبدال بين فعالية بعض آليات الرقابة الداخلية واختيار مدقق حسابات ذي سمعة عالية، وبالتالي، توفر نتائج هذه الدراسة تفسيراً معقولاً لعدم وجود توافق في الآراء والأبحاث السابقة التي تدرس تأثير آليات الحوكمة المختلفة على الأداء .

كما أظهرت هذه الدراسة إلى أن عدم التوافق في نتائج الدراسات التجريبية القابلة للمقارنة التي تناولت موضوع حوكمة الشركات.

يعود إلى وجود تفاعل بين آليات الحوكمة، فضلاً عن وجود اختلاف في قياس الأداء من دراسة إلى أخرى.

يمكن أن يؤدي هذا الخط من البحث إلى عدة تطورات. أحد الاحتمالات يتمثل في زيادة تحسين هذا العمل من خلال تقسيم الشركات وفقاً لمستوى تركيز الملكية، وكذلك حسب قطاع الأعمال. وهناك احتمال آخر يتمثل في تضمين هيكل الحوكمة الأخرى من أجل تقييم العلاقة المحتملة بشكل أفضل بين جودة التدقيق الخارجي (مثل المستثمرين المؤسسيين ونشاط مجلس الإدارة)، وللتحكم في التأثير المحتمل للعوامل الخارجية الأخرى (مثل نمو الشركة وقطاع النشاط). هذه هي الموضوعات التي ينبغي أن تعالجها الأبحاث المستقبلية من أجل تحسين فهمنا لحوكمة الشركات.

9 دراسة نداو أسان 2011 - IEMN-IAE - جامعة نانث، "الرقابة الإدارية على أنشطة الخدمات" مفهوم الأداء في شركات المحاسبة العامة، مركز البحوث والدراسات في الإدارة في جامعة باو وبايز دي أدور (CREG).

هذه المقالة عبارة عن دراسة للإطار المفاهيمي للأداء التنظيمي في شركات المحاسبة العامة. وقد حددنا سبعة جوانب للأداء: الشرعية مع مهنة المحاسبة، وقيمة الموارد البشرية، والإستراتيجية، والعملاء، والعمليات الداخلية، والتمويل، والتعلم التنظيمي. يعتمد هذا البحث على طريقة نوعية باستخدام مقابلات شبه منظمة. تم التحقق من المحاور السبعة للأداء في الشركات الكبيرة. في الشركات الأصغر حجماً، تم تقليل عدد المحاور لأن الإستراتيجية غالباً ما تكون ضمنية وغير رسمية، والتعلم التنظيمي قليل الإدراك.

والسؤال الذي تمحورت حوله هذه الدراسة هو طرح التساؤل التالي: إذا كان بالإمكان تحسين التنظيم في قطاع التصنيع من خلال دمج نظم قياس الأداء، فلماذا لا يمكن تحسين قطاع الخدمات بنفس الطريقة (فان بيما وغرينوالد، 1997). يكمن التحدي في تحديد المقاييس المناسبة لمراقبة الأداء. يقترح هذا المقال نموذجاً لقياس الأداء التنظيمي في قطاع الخدمات، وبشكل أكثر تحديداً في شركات المحاسبة.

وتعتبر هذه الدراسة مساهمة في الدراسات التي أجريت بالفعل على شركات الخدمات. وكان الهدف هو تقديم نموذج لقياس الأداء التنظيمي في شركات المحاسبة.

وقد وجد الباحث بأنه بالنسبة للشركات الكبيرة، يتم الاحتفاظ بمحاور الأداء السبعة. تمتلك هذه الشركات موارد كبيرة وهيكلية تمكنها من ترسيخ سمعتها في السوق. أما في الشركات الأصغر حجماً، فإن الإستراتيجية ضمنية وغير رسمية للغاية. فهي معروفة للمدراء فقط.

ونتيجة لذلك، فإن هذه الشركات لا تستفيد حقاً من هذه الفرصة لتحسين مؤسستها باستمرار. هناك أيضاً درجة عالية من التنوع بين الموظفين. وتلعب هذه الشركات على قريتها من عملائها من أجل الاحتفاظ بهم.

ومع ذلك، فقد رأى الباحث ان هذه الدراسة محدودة في نهجها، حيث أننا نقترح فقط منهجية نوعية استكشافية. ولتوسيع نطاق الدراسة، سيكون من المثير للاهتمام التحقق من صحة النموذج بدراسة كمية.

في ختام الدراسة، حاول الباحث تقديم تعريف أولي لأداء شركة محاسبة. باختصار، بحيث يمكن وصف الشركة بأنها فعالة وذات أداء جيد إذا كانت تقدم خدمة عالية الجودة ضمن إطار زمني يتوافق مع متطلبات العميل، أي ان جودة الخدمة تعني تزويد العملاء بمعلومات موثوقة، وضمان توافق هذه المعلومات مع المعايير المعمول بها.

10- دراسة سوهارني، إندار بيتورينجسيه، 2017، تأثير الكفاءة والأخلاقيات المهنية للمراجعين على الأداء الوظيفي والعاطفي للمراجعين، المؤتمر الدولي والدعوة إلى تقديم الأوراق البحثية، ديسمبر 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى تأثير الكفاءة، وأخلاقيات المهنة، وحاصل الذكاء، والحاصل العاطفي على أداء مراجع الحسابات في إحدى جزر سومباوا كانت وقد أجريت هذه الدراسة على جميع مراجعي الحسابات في مكاتبهم في إحدى جزر سومباوا، حيث

بلغ العدد الإجمالي لمراجعي الحسابات شخصاً. العينات المستخدمة 124 شخصاً باستخدام طريقة أخذ العينات القصدية. تقنية التحليل المستخدمة هي تحليل الانحدار الوسيط (MRA). واستناداً إلى التحليل واختبار الهيبوتيسيس، وتمحورت إشكالية الدراسة في هذا البحث في طرح التساؤلات التالية: هل الذكاء الفكري والذكاء العاطفي قادر على تقوية العلاقة بين الكفاءة والأخلاقيات المهنية على أداء مراجعي الحسابات؟ ما هي الكفاءة، الكفاءة المهنية أخلاقيات المهنة وهل لها تأثير إيجابي على أداء مراجعي الحسابات؟ وخلصت الدراسة إلى نتائج منها:

أن هناك تأثير إيجابي على أداء مدققي الحسابات. الأخلاقيات المهنية لها تأثير إيجابي على أداء المدققين. حاصل ذكاء مراجعي الحسابات غير معتدل (تعزيز) تأثير الكفاءة على أداء مراجعي الحسابات. حاصل الذكاء ليس معتدلاً (تعزيز) تأثير أخلاقيات المهنة على أداء مراجعي الحسابات. الحاصل العاطفي معتدل (يقوي) تأثير الكفاءة على أداء مراجعي الحسابات. على أداء المدققين. الحاصل العاطفي معتدل (يقوي) تأثير أخلاقيات المهنة على أداء مراجعي الحسابات. ان للأخلاقيات المهنية تأثير على أداء المدققين.

11-دراسة فرقان رمضان جزادي، 2023، تنفيذ أخلاقيات المهنة وموقع السيطرة على أداء مراجع الحسابات، مجلة جانيك سوارا المجلد 17، العدد 4، ديسمبر 2023 جامعة سانغا بوانا.

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم لمحة عامة عن تطبيق أخلاقيات المهنة وموقع الرقابة على أداء المدققين الداخليين في الشركة أو مراجعي الحسابات في شركة محاسبة عامة. الرقابة على أداء المدققين سواء من قبل المدققين الداخليين في الشركة أو المدققين في شركة محاسبة عامة. يستخدم هذا البحث طريقة المراجعة المنهجية للأدبيات (SLR). ويتم تنفيذ هذه الطريقة من خلال مراجعة العديد من الدراسات السابقة من المجالات المعيارية الوطنية والدولية. أظهرت النتائج أن جودة أداء مراجع الحسابات تتأثر في الغالب بالعديد من العوامل الظرفية وخصائص مدقق الحسابات، على سبيل المثال: الأخلاقيات المهنية وموقع السيطرة الموجودة لدى جميع مراجعي الحسابات.

هذا الموضوع الداخلي للرقابة له تأثير إيجابي على جودة التدقيق، فكلما زاد موضع الرقابة الداخلية، زادت جودة التدقيق. أما موضع السيطرة الخارجي فله تأثير سلبي على جودة التدقيق وتنخفض جودة التدقيق. المدققون المعتمدون الذين يتمتعون بأخلاقيات مهنية جيدة سيكون له تأثير إيجابي على أداء المدقق. فكلما كانت الأخلاقيات المهنية لمراجع الحسابات أفضل، كلما كان أداء المدقق أفضل عند مراجع الحسابات الذي يتمتع بأخلاقيات مهنية أفضل من مراجع الحسابات الذي لا يتمتع بأخلاقيات مهنية، حيث ان موضع السيطرة الخارجي لمراجع الحسابات، والذي يميل إلى التصرف بشكل غير أخلاقي.

وقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج نذكر منها:

أن جودة نتائج تدقيق الأداء يمكن أن تتأثر بالعديد من العوامل والخصائص الظرفية لمراجع الحسابات، ومن هاته العوامل على سبيل المثال: موضع السيطرة، والأخلاقيات المهنية المتأصلة في كل مدقق حسابات على حدة. موضع السيطرة الداخلي هذا له تأثير إيجابي على جودة التدقيق، فكلما زاد موضع السيطرة الداخلي، زادت جودة التدقيق، حيث انه كلما زاد موضع السيطرة الخارجي، كان له تأثير سلبي على جودة التدقيق وكلما انخفضت جودة التدقيق.

يستخدم موضع الرقابة الداخلية خبرة المهام والمعرفة والمهارات في تنفيذ إجراءات التدقيق والعثور على جودة التدقيق والإبلاغ عن حالات الاحتيال والإبلاغ عنها، بحيث تكون نتائج التدقيق ذات جودة أعلى عند استخدام موضع فحص نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد؛

يحتاج المدققون الداخليون إلى تدريب كافٍ وسنوات من الخبرة. فكلما زادت المعرفة والخبرة التي يمتلكها المدقق كلما كانت جودة الأداء أفضل. بصرف النظر عن موقع السيطرة، الأخلاقيات المهنية يجب أن يتحلى كل مدقق حسابات بالأخلاقيات المهنية. فالأخلاقيات الجيدة ترشد الشخص للوصول إلى بوابة النجاح.

12-دراسة *ميشيل كريستيان،"تأثير استخدام التدقيق بمساعدة الحاسوب في مراجعة الحسابات التقنية والأخلاقيات المهنية والدوافع المهنية على أداء المدققين"،مجلة التقدم في بحوث الاقتصاد والأعمال والإدارة، المجلد 145.

كان الهدف من هذه الدراسة هو دراسة أثر استخدام تقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب على أداء مراجعي الحسابات (CAAT) والأخلاقيات المهنية ودوافع المدقق على أداء المدققين، حيث كان الغرض من هذا البحث. قدرة المدقق على تقديم تقرير التدقيق ونتائج تدقيق الجودة تعكس أداء مدقق الحسابات. كانت أهداف هذا البحث من خلال دراسة موضوع البحث على كبار مراجعي الحسابات والمشرفين والمدراء، والشركاء العاملين في KAP (شركة المحاسبة العامة) في منطقتي تانجيرانج وجاكرتا.

وقد أجريت الدراسة باستخدام طريقة المسح التي وزعت الاستبيانات على المدققين في شركات المحاسبة العامة. وكان المستهدفون من هذا البحث المديرين والشركاء في شركات المحاسبة العامة في منطقتي تانجيرانج وجاكرتا. وقد تم إجراء أخذ العينات باستخدام أسلوب أخذ العينات الملائمة وكان إجمالي العينة التي تم الحصول عليها 109 مستجيبين. وكانت طريقة تحليل البيانات هي الانحدار الخطي المتعدد. وكانت اهم النتائج المتوصل اليها من هذا البحث نذكر اهمها: أن استخدام والأخلاقيات المهنية كان له تأثير كبير على أداء المدقق. وفي الوقت نفسه، لم يكن لدوافع المدقق تأثير على الأداء. بالإضافة إلى ذلك، يمكن لشركات المحاسبة العامة (KAP) توفير المزيد من المهام المختلفة لمراجعي الحسابات من أجل تحسين خبراتهم. وبالتالي، سيزداد أداء مراجع الحسابات.

لقد كانت تأثيرات استخدام معايير مراجعة الحسابات الاستشارية والأخلاق المهنية و كان دافع مراجع الحسابات على أداء مراجع الحسابات.؛

أن استخدام أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق كان له تأثير كبير على أداء المدقق. ومع ذلك، لم يكن لهذا الدافع أي تأثير على أداء المدقق. بالإضافة إلى ذلك، يمكن لشركات المحاسبة العامة (KAP) أن توفر المزيد من المهام المتنوعة لمراجعي الحسابات من أجل تحسين خبراتهم. وبهذه الطريقة، فإن أداء مدقق الحسابات سيزداد.

13-دراسة فاطمة الياس محمد،2020،أثر انخفاض أتعاب المراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية،مجلة التقدم في بحوث العلوم الاجتماعية،7(11) 176-186. المجلد 7، العدد 11 تاريخ النشر 25 نوفمبر 2020.

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء دراسة أثر انخفاض أتعاب مراجعي الحسابات الخارجيين على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية، بما في ذلك مراحل تطور المراجعة الخارجية ومعايير مراقبة الجودة، والعوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية والأمور التي تؤثر على أتعاب مراجع الحسابات الخارجي.

وتنبثق أهمية هذا البحث من أهمية عمل مدقق الحسابات وكيف تؤثر أحداث الانهيارات الاقتصادية على أتعاب مدقق الحسابات. وقد أثار هذا البحث عدة تساؤلات حول العوامل التي تؤثر على تحسين جودة خدمات التدقيق، ومدى تأثير استقلالية فريق عمل المراجعة وتحديد أتعابهم على جودة عملية المراجعة وتحديد العلاقة بين مراجع الحسابات الداخلي ومراجع الحسابات الخارجي ومدى موافقة الثاني على الأول.

لقد تناول هذا البحث أحد العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني؛ ألا وهو انخفاض مستوى أتعاب المراجعين الخارجيين من أجل الكشف عن العلاقة بين الرسوم والجودة المهنية، مما اثار ذلك عدة تساؤلات منها:

- ما هي العوامل المؤثرة في تحسين جودة خدمات التدقيق؟

- هل استقلالية فريق التدقيق وتحديد أتعابهم من عدمه من العوامل المؤثرة في تحسين جودة خدمات التدقيق؟
- ما هي العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي؟
- هل يمكن للمدقق الخارجي أن يعتمد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي؟
- هل سيؤثر تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة على جودة الأداء في عملية المراجعة؟
- ما هي محددات أتعاب المدقق الخارجي؟
- وفقاً للتحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفرضيات، فقد تم التوصل إلى نتائج الدراسة الاستقصائية التي توصلت إليها الدراسات السابقة من أجل تحديد تأثير انخفاض أتعاب المراجع الخارجي على جودة الأداء المهني من أجل المساهمة في تحسين الوضع الحالي في المملكة المتحدة والوصول به إلى أعلى نسبة جودة في الأداء المهني. حيث خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:
1. يراعي كلاً من: ربط مكتب مراجعة الحسابات بمكتب مراجعة الحسابات العالمي وعدد أعضاء فريق التدقيق المشاركين في مراجعة الممتلكات والدقة والتوثيق اوراق العمل مكتملة في ملف المراجعة ومدى تطبيق المبادئ الصادرة عن معايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
 2. يؤثر حجم مكتب المراجعة والمنافسة بين مكاتب المراجعة على أتعاب مراجع الحسابات، فكلما كان حجم المكتب أكبر، كلما زادت الجودة وبالتالي زاد العبء، في حين أن المنافسة العالية بين المكاتب تؤثر سلباً على عمل مراجع الحسابات، فقد يؤدي تخفيض الرسوم المرجعية إلى تنازله عن بعض الأمور التي قد تؤثر على جودة المراجعة من أجل الاحتفاظ بالعمل، خاصة إذا كانت تعتبر ذات أهمية بالنسبة لإيرادات مكتب المراجعة.
 3. كل من قبول رسوم منخفضة لجذب العملاء بأي ثمن ومحاولة تقليل العمل العائد لتخفيض التكاليف والحصول على خدمات أخرى من العميل مقابل مراجعة الرسوم المنخفضة للعملية وعدم الملاءمة بين قدرة المكتب وحاجة الشركة إلى الكفاءة وتجنب إبداء الرأي المتحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي للمحافظة على عميل المكتب كلها عوامل تساعد على زيادة التجاوزات المهنية للمراجع.
 4. النظر في مدى فعالية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفعالية نظام الرقابة الداخلية وحجم عمل المدقق الداخلي من العوامل المؤثرة في حجم عمل المراجع الداخلي من العوامل المؤثرة في حجم عمل المراجع الخارجي،
 5. اعتماد مراجعة السياسات والإجراءات الخاصة بجودة أعمال المراجعة الداخلية في المؤسسة التي يتم تنفيذها لتحسين جودة الخدمات المهنية التي تقدمها شركات التدقيق الخاضعة لرقابة شركات التدقيق المكاتب، ويؤدي إلى الارتقاء بمهنة التدقيق والنهوض بها.
- 14- دراسة نهارية جعفر، عبد العزيز بن أحمد، نور عدوى سليمان، 2023، تأثير الكفاءة في تحليل البيانات والتدين على أداء مراجعي الحسابات الخارجيين في ماليزيا [الإصدار 2؛ مراجعة النظراء مراجعة الأقران مجلة F1000Research، العدد: 10، 2022 آخر تحديث 23 مايو 2023].** يمكن لتحليلات البيانات أن تدعم أحكام مراجعي الحسابات الخارجيين. ومع ذلك، لا يُعرف إلا القليل عن كفاءة المدققين الخارجيين في تحليل البيانات. وبالمثل، فإن للتدين دوراً هو الآخر في تعزيزه، كما لم يتم التحقيق بشكل كافٍ في أداء المدققين الخارجيين. وقد تناولت هذه الدراسة: تأثيرات كفاءة تحليل البيانات على أداء المدققين الخارجيين، والتأثيرات المعتدلة للتدين على كفاءة تحليل البيانات وأداء المدققين الخارجيين (علاقة الأداء).

وقد أجريت هذه الدراسة على 201 مدقق خارجي. تحليل البيانات أبعاد كفاءة تحليل البيانات، وهي القدرات الشخصية، الخبرة المهنية والمهارات الفنية والتقنيات والأدوات من خلال فحص الخبرة، كما تم قياس التدين حسب المستوى والبعد (الإيمان، والفضيلة، والاختياري)، وخلصت الدراسة إلى نتائج منها أن :

كفاءة تحليل البيانات (القدرات الشخصية) لها تأثير إيجابي كبير على أداء المدققين الخارجيين المسلمين، في حين أن كفاءة تحليل البيانات (التقنيات والأدوات) لها تأثير إيجابي كبير هي أيضا على أداء المدققين الخارجيين غير المسلمين.

وفي النهاية خلصت الدراسة إلى أن : كفاءة القدرة على تحليل البيانات والتدين يمكن أن يؤثر على أداء المدققين الخارجيين. حيث ان مستوى التدين له تأثير إيجابي معنوي معتدل على العلاقة بين كفاءة تحليل البيانات (التقنيات والأدوات) وخبرة المدققين الخارجيين المسلمين. (أداء المدققين الخارجيين المسلمين).

حيث إن مستوى التدين ليس له تأثير معتدل على العلاقة بين كفاءة تحليل البيانات وأداء المدققين الخارجيين المسلمين. و أداء المدققين الخارجيين غير المسلمين. التدين (الفضيلة) أي أن مستوى التدين له تأثير معتدل كبير على العلاقة بين كفاءة القدرة على تحليل البيانات (القدرات الشخصية) وأداء المدققين الخارجيين المسلمين. وفي الوقت نفسه، فإن التدين (الإيمان) له تأثير معتدل كبير على العلاقة بين كفاءة القدرة على تحليل البيانات (القدرات الشخصية) (التقنيات والخبرة في الأدوات) وأداء المدققين الخارجيين غير المسلمين أيضا.

15-دراسة فوري وينداري، رينا بوكيت، تاي أنداساري لوبيس، بدون سنة نشر، " تحليل العوامل التي تؤثر على أداء مراجعي الحسابات للامتثال للمعايير المهنية المحاسبون العموميون (SPAP) كمتغير معتدل " (دراسة في مكتب المحاسبين العموميين في ميدان) جامعة سومطرة الشمالية إندونيسيا

ولقد كان الهدف من هذا البحث هو معرفة وتحليل:

التأثير المتزامن والجزئي لمتغيرات مثل الالتزام التنظيمي، واستقلالية المدقق، والكفاءة، وأسلوب القيادة، الثقافة التنظيمية وأخلاقيات المهنة على أداء مراجعي الحسابات مع الامتثال للمعيار المهني للمحاسب العام (SPAP) باعتباره متغير الاعتدال (دراسة في مكاتب المحاسبين العموميين في الميدان)؛

إذا كان الامتثال للمعيار المهني للمحاسبة العامة قادراً على تعديل تأثير الالتزام التنظيمي واستقلالية المدققين وكفاءتهم وأسلوب القيادة والثقافة التنظيمية والأخلاقيات المهنية على أداء المدققين.

وكان مجتمع البحث هو مكاتب المحاسبين العموميين المتواجدين في الميدان.

وقد أخذت العينات باستخدام طريقة أخذ العينات المشبعة (طريقة التعداد). تم تطبيق تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار البيانات؛ واستُخدم اختبار F-Test واختبار t-Test لاختبار الفرضية بشكل متزامن وجزئي، واستُخدم الاختبار المتبقي لاختبار المتغير المعتدل.

وقد أظهرت نتائج الدراسة مايلي:

أن الالتزام التنظيمي واستقلالية مراجعي الحسابات في آن واحد، والكفاءة، وأسلوب القيادة، والثقافة التنظيمية، والأخلاقيات المهنية قد كان لها تأثير كبير على أداء مراجعي الحسابات وجزئياً كان لكل من الالتزام التنظيمي والكفاءة وأسلوب القيادة والأخلاقيات المهنية تأثير إيجابي كبير على أداء مراجعي الحسابات في حين أنه لم يكن للاستقلالية والثقافة التنظيمية أي تأثير على أداء مراجعي الحسابات.

لقد كان للامتثال لبرنامج مراجعي الحسابات الخاص تأثير إيجابي كبير على أداء مراجعي الحسابات؛

كان للالتزام التنظيمي، واستقلالية مراجع الحسابات، والكفاءة، وأسلوب القيادة، والثقافة التنظيمية والأخلاقيات المهنية على أداء مراجعي الحسابات في مكاتب المحاسبين العموميين في الميدان

المبحث الثالث: موقع الدراسات الحالية من الدراسات السابقة ومناقشتها والقيمة المضافة؛

بعد استعراضنا لمختلف الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع دراستنا " اثر الالتزام بالمعايير الجزائرية NAA على زيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية "، سنحاول في هذا المبحث مناقشة هذه الدراسات وتحديد ما تتميز به الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة وعليه قد قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين هما:

المطلب الأول: مناقشة الدراسات السابقة ، وذلك من خلال توضيح أوجه التشابه والاختلاف ؛

فبعد الاطلاع على مضمون الدراسات السابقة التي بحثت في الموضوع نجد أن الدراسات السابقة تناولت التنظيم المهني للمراجعة المحاسبية ومتطلبات تطبيق معايير المراجعة الدولية وحاولت ربط تحسين جودة الممارسة المهنية للمراجعة بتطبيق معايير المراجعة الدولية (IAS) في إطار توحيد التوافق الدولي من أجل تحسين الأداء المهني للمراجعة، كما أننا وجدنا أن بعض الدراسات قد عاجلت متغير معايير التدقيق الجزائرية أو الأداء والممارسة المهنية لمهنة التدقيق او احد جزئياتهما، في حين ركزت دراستنا على مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية (NAA) مع معايير المراجعة الدولية (ISA) ومدى تطبيقها في الواقع المهني حيث تتفق الدراسة في الهدف وهو تطوير الممارسة المهنية لمهنة التدقيق ومسايرتها للتطورات العالمية.

حيث تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة باختلاف معايير التدقيق المطبقة في بعض البلدان ، حيث ان بعض هاته الدول مازالت تطبق معايير التدقيق الدولية، ولم تقم بإصدار معايير تدقيق خاصة بها ، بالإضافة إلى اختلاف البيئة المحاسبية لبعض الدراسات الأجنبية، إلا أن جوهر الاختلاف يكمن في عدم تركيز بعض الدراسات السابقة على الأثر بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق والأداء المهني والممارسة المهنية لمهنة التدقيق، إضافة إلى الاختلاف في عينة ومجتمع الدراسة.

المطلب الثاني: فقد قمنا في هذا المطلب بعرض أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة والقيمة المضافة لها؛ وذلك

من خلال التطرق لموقع الدراسات الحالية من الدراسات السابقة وما يميزه عنها (القيمة المضافة).

ولهذا فان هذه الدراسة تعتبر من الدراسات الحديثة التي تطرقت لموضوع معايير التدقيق الجزائرية وعلاقة اثر الالتزام بتطبيقه على الأداء المهني والممارسة المهنية لمهنة التدقيق، حيث أنها تتميز عن الدراسات السابقة باختلاف المتغيرات التي تم تضمينها في نموذج الدراسة عن المتغيرات الموجودة في بقية الدراسات مع الأخذ بعين الاعتبار جميع المتغيرات التي من المتوقع أن يكون لها أثر واضح على الأداء المهني للمدققين.

من جهة أخرى تمتاز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات باعتمادها على الدراسة الميدانية وذلك بإجراء استبيان على عينة من ممارسي مهنة التدقيق والاكاديميين المهتمين بمجال التدقيق (ولايات الوسط)، وتحليل نتائجه، باستثناء العينة التي لم تنطبق عليها شروط حدود الدراسة، وقد ركزنا في دراستنا على عدم اعتمادنا على الاستبانة أو الآراء الشخصية فقط في دراستنا، بل اعتمدنا وركزنا على نوع عينة دراسة في حد ذاتها، والتي نأمل أن تكون كبيرة نسبيا ،وتؤدي الغرض المرجو منها ، وذلك بأن تكون في مجال التخصص، مما يساهم في أن تكون النتائج دقيقة، مما يساعدنا على تحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة .

كما تأتي هذه الدراسة مكلمة لما سبقها من دراسات محلية، والتي تناولت معايير التدقيق الجزائرية و أثر الالتزام بتطبيقه على الأداء المهني والممارسة المهنية لمهنة التدقيق، كل عامل من هذه العوامل على جودة عملية المراجعة، و إن أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو التركيز على متغيرات معايير التدقيق الجزائرية لتحديد أثرها بدقة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، باعتبارها احد العوامل الخارجية الأكثر تأثيرا على مزولة مهنة التدقيق بالجزائر، وهي ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمدققين والهيئات المشرفة عليهم .

كما ان ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة ايضا هو أن الدراسة الحالية تبنت منظور تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA كمدخل لتحسين الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر، من خلال قياس مدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي، وتحليل مدى توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق ISA ودراسة الأثر المترتب عن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، كما تمتاز دراستنا عن الدراسات السابقة في الحدود الزمانية والمكانية الذي تمت فيه الدراسة، حيث انها قد جاءت بعد تاريخ الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية والتي تناولت دراسة 16 عشر معيارا على عكس بعض الدراسات السابقة التي لم تأخذ بعين الاعتبار كل الإصدارات الأربع الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة.

خلاصة الفصل:

لقد تضمن هذا الفصل إلى أهم الدراسات السابقة التي تطرقنا إليها والمتعلقة بموضوع الدراسة والتي تناولت متغيرات دراسة بحثنا الحالي والتي اعتبرناها كمحاولة للتأصيل العلمي لها سواء كانت دراسات محلية أو دولية، حيث ان موضوع دراستنا موضوع محلي بحث في دراسة متغير من متغيرات الدراسة وهو يعتبر من البحوث الحديثة والجديدة المرتبطة بمعالجته، بحيث اننا قد لاحظنا أن الدراسة الحالية و الدراسات السابقة المحلية تشتركان في البيئة التي أجريت فيها الدراسة، وتتفق إلى حد كبير في النتائج المتوصل إليها مع الدراسات العربية والأجنبية وخاصة أن بعض هذه الدراسات قد أجريت في عدة دول متشابهة للواقع الاقتصادي بينما تمتاز الدراسة الحالية عن الدراسات المحلية في تركيزها على معايير المراجعة الجزائرية (NAA) بدل معايير المراجعة (IAS) الدولية المستوحاة منها والأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق كما تميزت عن الدراسات السابقة الأخرى بأنها دراسة جديدة وحديثة، واختلفت معها في الحدود الزمنية والمكانية التي تمت فيه الدراسة والأهداف ،حيث إن اغلب الدراسات السابقة اتفقت على متغير واحد من متغيرات دراستنا اما للتطرق إلى موضوع معايير التدقيق الجزائرية او احد جزئياته او التطرق إلى الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق، وقد جاءت هذه الدراسة كإضافة وذلك من خلال التطرق إلى موضوع يربط بين متغيري الدراسة، والذي نجدان قلة من الباحثين قد تطرقوا إليه على الصعيد المحلي وكذا معرفة رأي ممارسي مهنة التدقيق بالجزائر في مدى الالتزام بتطبيقها في الواقع المهني وأثرها على تحسين ورفع من الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق بالجزائر (مكاتب التدقيق الجزائرية) .

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد الفصل:

بعد تطرقنا في الفصل الأول من الدراسة إلى الجانب النظري ودراستنا لمختلف جوانب المتعلقة بموضوع دراستنا، من خلال عرض المفاهيم النظرية معايير التدقيق الجزائرية NAA، والأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق ومهنة التدقيق، كما تناولنا في الفصل الثاني لأهم وبرزت الدراسات السابقة المحلية والاجنبية باللغتين العربية والأجنبية، سنقوم في هذا الفصل بمحاولة إسقاط للمفاهيم النظرية التي تطرقنا إليها على الواقع العملي والفعلي ومقارنة نتائج دراستنا بنتائج الدراسات السابقة التي تم تناولها في دراسة إجابات التطبيقية السابقة، وذلك من خلال معرفة مدى التزام محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بصفتهم ممارسي المهنة بالجزائر بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA من جهة، وأثر هذا الالتزام بتطبيقها على أداء مكاتب التدقيق وممارسي المهنة من جهة أخرى بالجزائر.

وقد حاولنا وبالقدر الممكن بالإحاطة والإلمام بجميع الجوانب التي تمس الجانب التطبيقي لدراستنا، حيث قمنا بالتطرق إلى عينة الدراسة، وشرح كيفية طرق جمع البيانات والمعلومات، ثم التعريف بمتغيرات الدراسة وطرق قياسها، وكذا البرامج التي استخدمت لمعالجة البيانات والمعلومات، الأدوات الإحصائية المستعملة، وكذلك عرض، تحليل، تفسير ومناقشة نتائج الدراسة، لذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث حيث تناولنا في المبحث الأول منهجية وأدوات الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني فقد تطرقنا إلى صدق وثبات عينة الدراسة وخصائصها التي تتميز بها، أما في المبحث الثالث فقد تناولنا فيه اختبار الفرضيات الموضوعة مسبقا ومناقشة نتائج الدراسة المتوصل إليها.

المبحث الأول: منهجية وأدوات الدراسة الميدانية

نتناول في هذا المبحث عرض منهجية الدراسة الميدانية والأدوات التي استخدمت في هاته الدراسة، وقد قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، حيث سنتطرق فيه في **المطلب الأول** لمنهجية ومجتمع وعينة الدراسة، أما في **المطلب الثاني** فنسعرض فيه المصادر والأدوات المستخدمة لجمع المعلومات، أما في **المطلب الثالث** فقد قمنا بعرض أدوات وأساليب المعالجة الإحصائية المستعملة في تحليل (نتائج الدراسة الميدانية) البيانات التي تحصلنا عليها من العينة محل الدراسة.

المطلب الأول: منهجية ومجتمع عينة الدراسة

سنقوم في هذا المطلب بتقديم وصف مفصل للدراسة الميدانية، بدءا من شرح المنهج المستخدم في هذه الدراسة، واستعراض متغيراتها وكذا النموذج التصوري المستخدم فيها، بالإضافة إلى استعراض المجتمع المستهدف وعينة الدراسة وحدودها الزمانية والمكانية.

الفرع الأول: منهج ومتغيرات الدراسة وفرضياتها

1. المنهج المتبع في الدراسة: بغية تحقيق أهداف الدراسة الميدانية قمنا باستخدام "المنهج الوصفي التحليلي" الذي يعد مناسباً في مثل هاته المواضيع، وذلك من خلال مساهمته في دراسة الأحداث والظواهر والممارسات بطريقة تسمح بقياسها في حالتها الطبيعية، ولتبيان وجود أثر للالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA على زيادة وتحسين الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق بالجزائر، وفي سياق هذا التحليل، ومن أجل الإلمام التام بكافة جوانب الإشكالية المطروحة، ومع مراعاتنا للانتقال من العام إلى الخاص، قمنا بصياغة فرضيات الدراسة والإجابة على إشكالياتها الرئيسية وفق ذلك.

2. متغيرات الدراسة ونموذجها:

1.2 متغيرات الدراسة: بعد تناولنا للجانب النظري للدراسة، واطلاعنا على العديد من الدراسات السابقة والتي ترتبط بموضوع دراستنا، بدت تتجلى لنا معالم المتغيرات الرئيسية لهذه الدراسة والتي يمكن تحديدها من خلال ما يلي:

➤ **المتغير المستقل:** الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA، حيث قمنا بقياسه من خلال تقسيماته وتبويبه حسب معايير التدقيق الدولية ISA المستنبطة منه:

□ الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA على زيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية باعتباره مستقلاً كلياً يرمز له ب: X.

وتفرعت عنه متغيرات فرعية وهي:

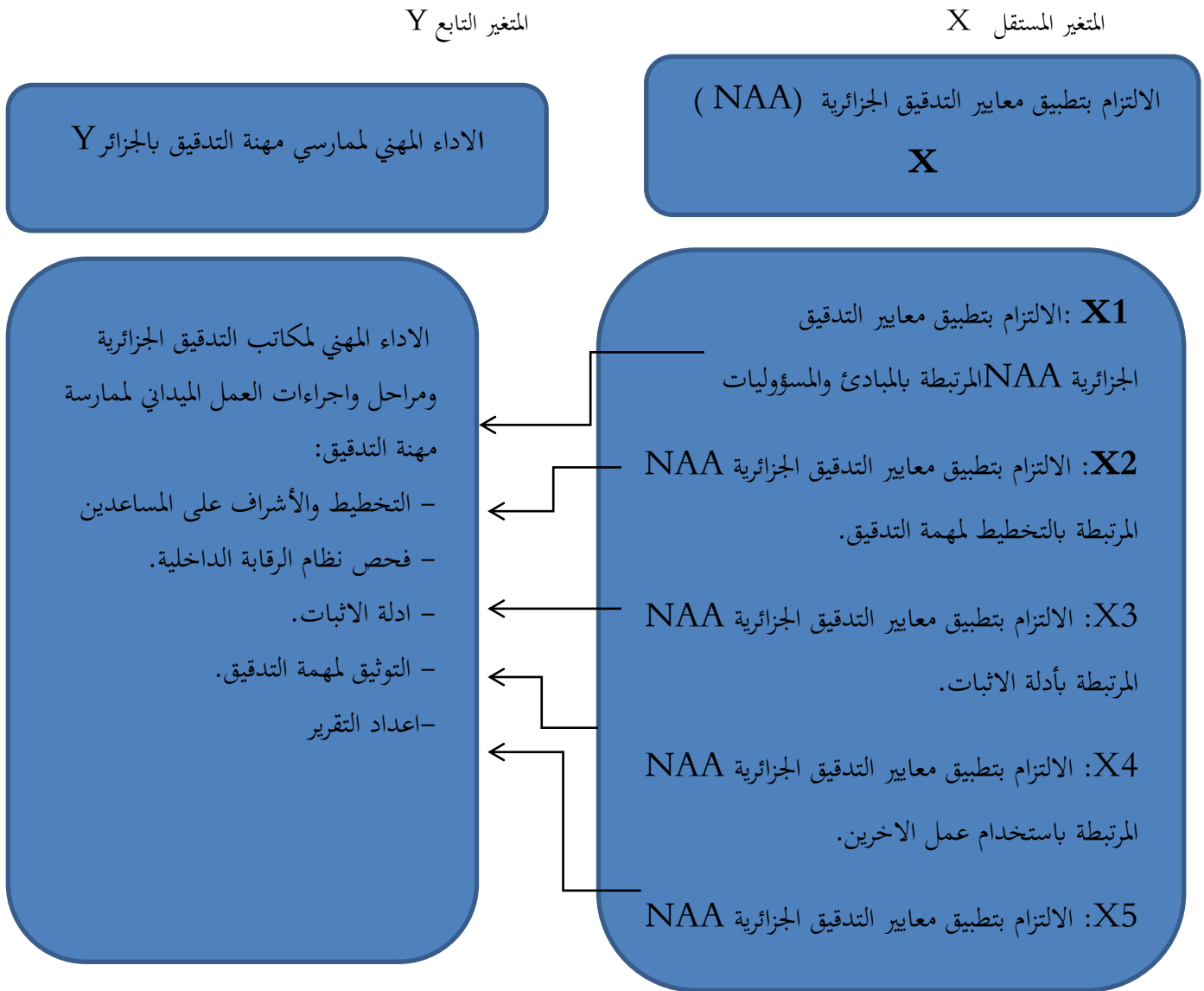
■ الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة بالمبادئ والمسؤوليات على زيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية.

■ الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة بالتخطيط لمهمة التدقيق.

■ الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة بأدلة الإثبات.

- الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة باستخدام عمل الآخرين.
 - الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة بالتقرير ورأي المدقق.
- **المتغير التابع: الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق بالجزائر،** حيث قمنا بتضمينه في بعد واحد فيه مراحل إجراءات العمل الميداني ومتطلبات أداء مهنة التدقيق عمليا وقياسه من خلال:
- متطلبات الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية؛
 - إجراءات ومراحل العمل الميداني لأداء مهمة التدقيق.
- 2.2 نموذج الدراسة:** يمكن أن تلخص العلاقة التي تربط بين متغيرات الدراسة، وذلك من خلال الشكل التالي:
- الشكل رقم (1-3): النموذج الافتراضي لمتغيرات الدراسة

نموذج الدراسة:



المصدر: من تصور الباحث

3. فرضيات الدراسة الميدانية:

وقد تم صياغة فرضية الدراسة الرئيسية وفق متغيرات الدراسة ونموذج الدراسة اعلاه وقد كانت على النحو الآتي:

□ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$) للالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA على زيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية.

وتفرعت هاته الفرضية إلى فرضيات فرعية وهي:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$) لأثر الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة بالمبادئ والمسؤوليات على زيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$) لأثر الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة بالتخطيط لمهمة التدقيق على زيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$) لأثر الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة بأدلة الإثبات على زيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$) لأثر الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة باستخدام عمل الآخرين على زيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$) لأثر الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة بالتقرير ورأي المدقق على زيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة وحدودها

في هذا الفرع من البحث، سنقوم بدراسة مجتمع الدراسة وعينتها المستهدفة، إضافة إلى التطرق إلى حدودها المكانية والزمانية.

1. مجتمع الدراسة: قمنا بحصر مجتمع الدراسة في عينة مقسمة إلى فئتين وهما فئة الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق، حيث كانت الأسباب وراء اختيار هذه الفئة، أن هذه الفئة لهم دراية وفهم اوسع بمعايير التدقيق والمتعلقة بموضوع دراستنا، وفئة المهنيين المتمثلة في خبير محاسبي، محافظ حسابات والمسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في حين يتلخص الغرض من المزاوجة بين الجانب العلمي والعملية، في طبيعة موضوع الدراسة والذي يحتوي على مفاهيم لم تصل إلى التطبيق بعد، حيث تعد مفاهيم نظرية بالنسبة للأكاديميين فقط، وعلى هذا الأساس تم حصر مجتمع الدراسة بين هاتين الفئتين (المهنيين والاكاديميين من الأساتذة الجامعيين والباحثين).

1. عينة الدراسة: تم تحديد حجم عينة الدراسة القابلة للتحليل ب 147 عينة (استبيان) ، حيث شملت كل العينة الفئات المستهدفة في كل مجتمع من المجتمعين (أكاديميين ومهنيين)، كما أننا اعتمدنا على التسليم والاستلام المباشر بالنسبة للاستثمارات الورقية الموزعة ، وكذا بالاعتماد على الاستبيان الإلكتروني، من خلال إرسال الاستثمارات إلكترونياً (نماذج GOOGLE DRIVE)، وتوزيعه عبر البريد الإلكتروني ووسائل التواصل الاجتماعي، وبفضل الزملاء المتواجدين عبر مختلف جهات الوطن الذين كان لهم دور كبير في توزيع بعض الاستثمارات في المناطق التي لم نستطع الوصول إليها، والحصول على أكبر عدد ممكن من الإجابات .

الجدول رقم (1-3): مجتمع وعينة الدراسة الإستبائية نسبة لمخرجات البرنامج

البيان	التكرار	النسبة المئوية
الاستثمارات الموزعة	160	100%
الاستثمارات المسترجعة	152	95%
الاستثمارات الغير مسترجعة	08	5%
الاستثمارات الملغاة	05	3.125%
الاستثمارات الصالحة للتحليل	147	91.875%

المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن العدد الإجمالي للاستثمارات الموزعة هو 160 استمارة منها 152 مسترجعة من حجم العينة الكلي، في حين لم تسترجع 08 منها من العدد الإجمالي، وبعد فرز الاستثمارات المسترجعة توجب إلغاء 05 منها بسبب عدم ملائمتها وتوفرها على الشروط اللازمة للمعالجة والتحليل أو عدم الإجابة عن بعض الاسئلة فيها، وبعد عملية الفرز وتجميع الاستثمارات، بلغ عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل 147 استمارة قابلة للتحليل.

3. حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

1.3 الحدود المكانية: بحكم ان هذه الدراسة تسلط الضوء على اثر الالتزام بتطبيق المعايير الجزائرية NAA على زيادة وتحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية (أداء ممارسي مهنة التدقيق بالجزائر) ، فهي دراسة محلية بحتة، لذا فان حدود فتمت الدراسة قد كانت في حدود النطاق الجغرافي للجمهورية الجزائرية، حيث أنها قد مست عدة ولايات من الوطن، وبالأخص قمنا بالتركيز على ولايات الوسط (الاغواط-غرداية-ورقلة).

2.3 الحدود الزمنية: اهتمت دراستنا بكل ما يتعلق بالمهنة من أول ظهور لها إلى غاية 2023، إلا أن الحدود الزمنية للدراسة قد كانت منذ بداية البحث واختيار مواضيع دراسة الدكتوراه سنة 2021، اما بالنسبة للدراسة الميدانية والتحليلية فقد امتدت تزامنا

مع فترة البحث ككل، بحيث انه قد قمنا بإعداد وتوزيع الاستبيان منذ جانفي 2024 إلى غاية بداية عملية التحليل في ماي 2024.

3.3 الحدود البشرية: اعتمدت هذه الدراسة على آراء وإجابات ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر المهنيين، (محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين)، وكذا على آراء وإجابات الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق من أساتذة وباحثين.

3.4 الحدود الموضوعية: اهتمت الدراسة بالمحاور التي تتعلق بمعايير التدقيق الجزائرية NAA، والأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق في الجزائر، دون سواها من المواضيع الأخرى التي لها علاقة بالتدقيق.

المطلب الثاني: مصادر وأدوات جمع البيانات والمعلومات

من خلال هذا المطلب سنتناول المصادر والأدوات التي استخدمت في عملية الجمع والحصول على البيانات والمعلومات، والتي اعتمدنا عليها في دراستنا التطبيقية.

الفرع الأول: مصادر جمع والحصول على البيانات والمعلومات

تحصلنا على المعلومات النظرية من مجموعة من الدراسات والمراجع التي اعتمدنا عليها في بنا التصور النظري عن موضوع دراستنا، والتي اعتمدنا عليها في عملية صياغة مفردات وأسئلة الاستبيان الذي يعد أساس دراستنا التطبيقية، إضافة إلى البيانات وإجابات أفراد العينة المدروسة التي حصلنا عليها، وذلك عن طريق الاستبيان المعد، وقيامنا بمعالجة وتحليل هاته البيانات المتحصل عليها باستخدام البرنامج الإحصائي للتحليل SPSS إصدار 26.

الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات والمعلومات (أداة الدراسة وخطوات تصميمها)

بالنظر لطبيعة موضوع دراستنا الذي يجمع بين متغيرين، وبغرض تحقيق هدف هذه الدراسة، قمنا بتصميم واستخدام أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان لجمع المعلومات والبيانات الضرورية من عينة الدراسة والمتمثلة في الأكاديميين من اساتذة وباحثين ومهنيين من ممارسي مهنة التدقيق بالجزائر (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) الناشطين في الجزائر، وقد كانت أسئلة الاستبيان واضحة، بسيطة، سلسلة، ومتسلسلة، مترابطة ومغلقة، بحيث يختار المستقضي أحد البدائل الخمسة الموضوعة أما العبارة المعنية، وقد مرت عملية إعداد الاستبيان وتوزيعه بمجموعة من المراحل تتمثل فيما يلي:

1. أولاً: تصميم الاستبيان: سوف نتطرق في هذا العنصر إلى كل مرحلة من مراحل تصميم الاستبيان وتركيبته.

1.1 مراحل تصميم الاستبيان: اعتمد الباحث في تصميم استبانة الدراسة على مجموعة من الخطوات تمثلت فيما يلي:

- الاطلاع على إجابات والدراسات المرتبطة بموضوع الدراسة، والتي من خلالها تجلت ملامح دراستنا وبالاعتماد عليها تم تشكيل مجموعة من العبارات التي تخدم متغيرات الدراسة؛

- الصياغة الأولية لعبارات الاستبيان بحيث تم تنظيم العبارات على شكل محاور وأبعاد متناسقة، كما ان العبارات كانت تميزت بالبساطة والوضوح، مما سهل على المستقصين الإجابة على الأسئلة بكل سلاسة؛
- تحكيم الاستبيان، وذلك من خلال عرضه على المشرف ومجموعة من الأساتذة الأكاديميين المتخصصين في كل من المجال الإحصائي ومجال المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى بعض المهنيين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق ممارسي المهنة (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين).
- تعديل الاستبيان بناء على توصيات الأساتذة المحكمين.

1.2 هيكل الاستبيان: قمنا بتقسيم الاستبيان إلى جزأين، فضلا عن فقرة تمهيدية التي تنصدر الاستبيان التي تتضمن نوع الدراسة والموضوع الذي تعالجه، بالإضافة إلى هدفه والجهة التي يوجه لها، والتأكيد على سرية المعلومات المقدمة، وأنها لن تستخدم إلى لأغراض البحث العلمي، وختمت الاستمارة بشكر وتقدير أفراد العينة على تعاونهم، مع ذكر إسم الطالب في الأخير وبريده الإلكتروني ورقم هاتفه.

1.1.2 الجزء الأول: يشمل البيانات الشخصية والمهنية لأفراد عينة الدراسة والمتمثلة في العمر، المؤهل العلمي، التخصص، المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية، كما تم طرح ثلاثة اسئلة للمستقصين من خلال معرفتهم فيما يتعلق بمدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية ومدى توافر متطلبات الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق، من خلال الاجابة ب **منعدم** أو **سطحي** أو **مقبول** أو **جيد** أو **ممتاز**، ومدى مساهمة على تحسين وزيادة الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق من خلال الإجابة بنعم أو لا.

2.2.2 الجزء الثاني: يتكون الجزء الثاني من الاستبيان من الأسئلة التي تعكس قياس فرضيات الدراسة وعددها الإجمالي ثلاثة وأربعون (43) سؤالاً، والتي قمنا بتوزيعها على محورين، حيث يعبر كل محور مجموعة من الأبعاد، ماعدا المحور الثاني الذي لم يقسم لأبعاد، والتي يمكن عرضها من خلال ما يلي:

- **المحور الأول:** يتضمن العبارات التي تبين مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA، وقد احتوى هذا المحو على 30 عبارة، حيث تم تقسيم أبعاد هذا المحور إلى خمسة أبعاد، يحتوي كل بعد على ستة (06) أسئلة، وهي الظاهرة من خلال العناصر المبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-3): محتوى المحور الأول

المحور الأول	الأبعاد	عدد العبارات
مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA	معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالمبادئ والمسؤوليات	06
	معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالتخطيط	06
	معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بأدلة الإثبات	06
	معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة باستخدام عمل الآخرين	06
	معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة برأي وتقرير المدقق	06

المصدر: تم إعداد هـ باعتماد على الملحق رقم (02)

- المحور الثاني: يتضمن العبارات التي تبين متطلبات الأداء المهني لممارسة مهنة التدقيق والمراحل والاجراءات الميدانية لأداء مهمة التدقيق، وقد احتوت على 13 عبارة، وهذا المحور غير مقسم إلى أبعاد، فقد خصصناه في بعد واحد، وتضمن هذا البعد على 13 عبارة واسئلة وهي الظاهرة من خلال العناصر المبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-3): محتوى المحور الثاني

عدد العبارات	الأبعاد	المحور الثاني
13	المراحل والاجراءات الميدانية لأداء مهمة التدقيق	متطلبات الأداء المهني لممارسة مهنة التدقيق

المصدر: تم إعداد هـ بالاعتماد على الملحق رقم ()

2. مقياس الدراسة: اعتمدنا في دراستنا على مقياس ليكارت الخماسي حيث تم بناء الأسئلة المغلقة للاستبيان الخاص بدراستنا مما قد ساعدنا على تحديد آراء أفراد عينة الدراسة لفقرات الاستبيان، من خلال إعطاء كل إجابة وزن، كما أن مقياس ليكارت الخماسي يعتبر من أكثر المقاييس استخداما لقياس الآراء وهذا راجع لتوازن درجاته، كما انه يسمح بتحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح مثلما ما هو مبين في الجدول أدناه، الذي قمنا بإعداد هـ وذلك بمراعاة الاعتبارات الآتية:

- المدى = أعلى درجة على المقياس - أدنى درجة على المقياس، أي ان المدى = 5-1، والتالي فان المدى = 4.

حيث ان عدد الفئات يمثل 5 وهو عدد إجابات المقياس، و4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة الأولى، من 2 إلى 3 مسافة ثانية، من 3 إلى 4 مسافة ثالثة، من 4 إلى 5 مسافة رابعة).

- طول الفئة = المدى / عدد الفئات، أي ان طول الفئة = 4 / 5، ومنه طول الفئة = 0.8.

ومن اجل لتحديد المتوسط الحسابي الأول تم إضافة قيمة 8.0 إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1)، وتكرر عملية الاضافة وبنفس القيمة (0.8) على بقية القيم، وبالتالي يصبح شكل التوزيع كما موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-4): توزيع الاتجاهات وفقا لمقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	موافق بشدة
الدرجة (الوزن النسبي)	1	2	3	4	5
طول الفئة	0.8	0.8	0.8	0.8	0.8
المتوسط الحسابي	1-1.80	1.81-2.60	2.61-3.40	3.41-4.20	4.21-5

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ما سبق

1.2 طرق توزيع الاستبيان: اعتمدنا في توزيع الاستبيان على طريقتين وهما:

2.1 الطرق التقليدية: قمنا بإعداد نسخة ورقية للاستبيان والتي وزعت مباشرة عن طريق التسليم والاستلام المباشر لأفراد عينة الدراسة، والمتكونة من مهنيين وأكاديميين في مقر إقامتنا والولايات القريبة لنا، كما اننا قمنا بالاستعانة ببعض الزملاء من المتواجدين عبر الجهات المختلفة من أنحاء الوطن في عملية توزيع الاستبيان.

2.2 الطرق الحديثة: وذلك بإرسال الاستبيان إلكترونيا عن طريق البريد الإلكتروني (E-mail) او من خلال مواقع التواصل الاجتماعي (Facebook) للأساتذة والباحثين والمهنيين المهتمين بمجال التدقيق، كما قمنا بالتأكيد على ضرورة الإجابة على الاستبيان المرفق، وذلك من خلال الاتصال هاتفيا بهم، مما أدى بذلك إلى تسهيل العملية واختصار الوقت والجهد، مما أدى إلى الحصول أكبر عدد من الإجابات على هذا الاستبيان.

2. جمع قوائم الاستبيان: بعد إتمام إرسال الاستبيان تم من خلال هذه المرحلة جمع الاستبيانات الممكنة بنفس طرق

توزيعها تقريبا في الاستبيان الورقي اما الاستبيان الإلكتروني فقد أخذ بعضا من الوقت في الحصول على الردود. للإشارة ايضا اننا قد قمنا بتصميم الاستبيان في نسختين الأولى باللغة العربية والثانية باللغة الفرنسية، مراعين بذلك اعتماد العديد من المهنيين على اللغة الفرنسية اثناء مزاولتهم لنشاطهم المهني.

المطلب الثالث: الأدوات وأساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات ونتائج إجابات عينة الدراسة

سنقوم في هذا المطلب بتناول عرض عن مختلف الأدوات وأساليب المعالجة الإحصائية التي استخدمت في هذه الدراسة.

الفرع الأول: الأدوات المستخدمة في معالجة البيانات وإجابات عينة الدراسة

حيث اننا قمنا باستخدام أداتين إحصائيتين لتحليل البيانات التي تحصلنا عليها من خلال الدراسة الميدانية، والتي أجريت على عينة من الأكاديميين والمهنيين، وتمثلت هاتين الأداتين في:

1. برنامج المعالجة الإحصائية SPSS: الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية: حيث استخدمنا برنامج SPSS

إصدار 26، وقد استخدمت هذه الاداة لمعالجة البيانات الإحصائية وتحليل النتائج المتحصل عليها.

2. برنامج Excel: وهو أحد برامج مايكروسوفت اوفيس MICROSOFT OFFICE، وقد ساعدنا

هذا البرنامج كثيرا في عملية ترميز إجابات عينة الدراسة، بحيث ان استخدامه قد سهل علينا تفرغ المعطيات على برنامج SPSS.

الفرع الثاني: المعاملات وأساليب المعالجة الإحصائية للبيانات المستخدمة لتحليل النتائج المتحصل عليها

حيث قمنا أثناء دراستنا الميدانية باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية، وذلك من اجل معالجة وتحليل النتائج التي تحصلنا عليها، وتمثلت هذه الأساليب فيما يلي:

1. مقاييس النزعة المركزية: وهي مقاييس تستخدم عند القيام بتحليل وعرض توزيع أفراد العينة حسب الخصائص

الشخصية والديمغرافية الظاهرة في الجزء الأول من الاستبيان، وأن من بين أهم مقاييس النزعة المركزية التي قمنا باستخدامها هي: التوزيع التكراري (Fréquences) والنسب المئوية (Percentages).

2. معامل الارتباط بيرسون (Pearson): وهو معامل يستخدم لقياس مدى الاتساق الداخلي لعبارات

الاستبيان، بحيث اننا قمنا باستخدام معامل الارتباط بيرسون، وذلك من اجل التأكد من الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان، ومعرفة مدى صدق أداة الدراسة، كما انه يستخدم لتحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة.

3. معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach): حيث اعتمدنا على معامل ألفا كرونباخ وذلك بغية التأكد

من ثبات الاستبيان ومدى الاتساق الداخلي لمجمل فقرات ومحاور وابعاد هذا الاستبيان.

4. المتوسط الحسابي (Moyenne): تم استخدام هذا المقياس بغرض وصف آراء أفراد العينة حول متغيرات الدراسة،

كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات الاستبيان.

5. الانحراف المعياري (Ecart type): ويعتبر من احد مقاييس التشتت والذي تم استخدامه من اجل معرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي لوزلك لكل عبارة من عبارات الاستبيان.

6. معامل الانحدار الخطي البسيط (Simple Liner Regression): ويستخدم هذا المعامل لقياس الاثر حيث اننا قد قمنا باستخدام معامل الانحدار الخطي البسيط لقياس أثر المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.

7. تحليل التباين الأحادي (One Way Anova): وقد قمنا باستخدام أسلوب تحليل التباين الأحادي بهدف التأكد من تأثير المتغيرات المستقلة X على المتغير التابع Y.

8. اختبار كولموجروف سمرنوف (sample kolmogorov-smirnov): اعتمدنا على هذا الأسلوب والمخصص لاختبار التوزيع الطبيعي بهدف التأكد من إمكانية استخدام الاختبارات المعملية.

المبحث الثاني: اختبار صدق وثبات عينة الدراسة وخصائصها

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى اختبار صدق وثبات عينة الدراسة، ومن ثم خصائص أفراد عينة الدراسة، وفي الأخير سنتطرق إلى اختبار توزيعها الطبيعي.

المطلب الأول: اختبار صدق وثبات الاستبيان

نتناول في هذا المطلب مدى صلاحية أداة الدراسة، حيث يتضمن نتائج صدق الظاهري والصدق البنائي للاستبيان، ومن ثم ثبات الاستبيان الذي يتضمن معامل ألفا كرونباخ.

الفرع الأول: اختبار صدق الاستبيان

1. اختبار الصدق الظاهري لأداة الدراسة: من اجل التأكد من صدق الاستبيان المعد، ومدى ملائمتها لقياس متغيرات الدراسة وتفحص مدى واقعية ووضوح عبارتها، قمنا بعرضها على مجموعة من المحكمين والبالغ عددهم 05 محكمين، وهم وعلى اختلاف توجهاتهم، فمنهم الأكاديميين (المتخصصون في مجال المحاسبة والتدقيق، والمجال الإحصائي)، إضافة إلى بعض المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق من ممارسي مهنة التدقيق (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين)، وذلك بهدف التأكد من وضوح وملائمة العبارات، وصحتها اللغوية، إضافة إلى التأكد من ان تركيبة الاستبيان متوازنة من حيث المحاور والأبعاد وحتى عدد العبارات، وبناء على الملاحظات المقدمة لنا من قبل المحكمين، قمنا بتعديل بعض عبارات الاستبيان، وذلك من خلال إعادة صياغة بعض فقراته، وإضافة وحذف عبارات أخرى، وذلك من أجل إعداد استبيان يتناسب مع أهداف وطبيعة موضوع الدراسة، ليكون في شكله النهائي والمقبول لتوزيعه على عينة الدراسة.

1.2 اختبار الاعتدالية والصدق البنائي (صدق الاتساق الداخلي) لأداة الدراسة: تم اختبار صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة بحساب معامل الارتباط لبيرسون بين درجات كل عبارة من عبارات محوري الاستبيان والدرجة الكلية للمحور الذي

تنتمي إليه العبارة، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS إصدار 26، وهذا ما سوف يتم توضيحه من خلال ما يلي:

1.1.2 صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول: "مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA"

الملحق رقم (3-3): معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الأول من الاستبيان

اولا البعد الاول: مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA (210-230) الخاصة بالمبادئ العامة والمسؤوليات في الممارسة المهنية لمهنة التدقيق من خلال:

رقم العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة sig
01	0.395	.0000
02	0.370	.0000
03	0.253	.0020
04	0.902	.0000
05	0.820	.0000
06	0.851	.0000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS 26 **دالة عند 0.05

نلاحظ من نتائج الجدول السابق أن جميع معاملات الارتباط لبيرسون بين عبارات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور الأول دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05، حيث قدر الحد الأدنى لمعاملات الارتباط لعبارات المحور الأول ب 0.253 وهو موافق للعبارة رقم 03، فيما قدر الحد الأعلى ب: 0.902 وهو موافق للعبارة رقم 04، وعليه فإن جميع عبارات البعد الاول التابعة للمحور الأول هي متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه، وهذا يدل على صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الأول.

ثانيا البعد الثاني: مدى الالتزام بتطبيق معيار التدقيق الجزائري NAA (300) الخاص بالتخطيط وفحص نظام الرقابة الداخلية.

رقم العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة sig
01	0.770	.0000
02	0.390	.0000
03	0.532	.0000
04	0.854	.0000
05	0.758	.0000

0.0000	0.779	06
--------	-------	----

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS 26 ***دالة عند 0.05

نلاحظ من نتائج الجدول السابق أن جميع معاملات الارتباط لبيرسون بين عبارات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور الثاني دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05، حيث قدر الحد الأدنى لمعاملات الارتباط لعبارات المحور الثاني ب 0.532 وهو موافق للعبارة رقم 03، فيما قدر الحد الأعلى ب: 0.854 وهو موافق للعبارة رقم 04، وعليه فإن جميع عبارات البعد الثاني هي متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه ، وهذا يدل على صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني.

ثالثا البعد الثالث: مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائية NAA (500- 501-505-510-520-530- 540- 560- 570- 580) الخاصة بالعناصر المقنعة-أدلة الإثبات من خلال:

رقم العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة sig
01	0.687	.0000
02	0.912	.0000
03	0.796	.0000
04	0.771	.0000
05	0.806	.0000
06	0.698	.0000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS 26 ***دالة عند 0.05

نلاحظ من نتائج الجدول السابق أن جميع معاملات الارتباط لبيرسون بين عبارات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور الثالث دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.01، حيث قدر الحد الأدنى لمعاملات الارتباط لعبارات المحور الثالث ب 0.687 وهو موافق للعبارة رقم 01، فيما قدر الحد الأعلى ب: 0.912 وهو موافق للعبارة رقم 02، وعليه فإن جميع عبارات البعد الثالث هي متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه ، وهذا يدل على صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث.

البعد الرابع: مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائية NAA (610-620) الخاصة باستخدام عمل مدققين آخرين

رقم العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة sig
01	0.858	.0000
02	0.805	.0000
03	0.900	.0000
04	0.858	.0000
05	0.855	.0000

06	0.367	.0000
----	-------	-------

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS v26 ***دالة عند 0.05

نلاحظ من نتائج الجدول السابق أن جميع معاملات الارتباط لبيرسون بين عبارات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور الرابع دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 01.0، حيث قدر الحد الأدنى لمعاملات الارتباط لعبارات المحور الرابع ب 0.367 وهو موافق للعبارة رقم 06، فيما قدر الحد الأعلى ب:0.900 وهو موافق للعبارة رقم 03، وعليه فإن جميع عبارات البعد الرابع هي متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي إليه، وهذا يدل على صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الرابع.

البعد الخامس: مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA (700) الخاصة بالتقرير

رقم العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة sig
01	0.790	.0000
02	0.853	.0000
03	0.844	.0000
04	0.864	.0000
05	0.724	.0000
06	0.800	.0000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS v26 ***دالة عند 01.0

نلاحظ من نتائج الجدول السابق أن جميع معاملات الارتباط لبيرسون بين عبارات المحور الخامس والدرجة الكلية للمحور الخامس دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 01.0، حيث قدر الحد الأدنى لمعاملات الارتباط لعبارات المحور الخامس ب 0.724 وهو موافق للعبارة رقم 05، فيما قدر الحد الأعلى ب:0.864 وهو موافق للعبارة رقم 05، وعليه فإن جميع عبارات البعد الخامس هي متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي إليه، وهذا يدل على صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الخامس.

3. صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني: "متطلبات الأداء المهني لممارسة مهنة التدقيق"

الملحق رقم (3-4) معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الثاني من الاستبيان

رقم العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة sig
01	0.643	.0000
02	0.801	.0000

03	0.795	.0000
04	0.863	.0000
05	0.844	.0000
06	0.587	.0000
07	0.840	.0000
08	0.766	.0000
09	0.861	.0000
10	0.802	.0000
11	0.908	.0000
12	0.841	.0000
13	0.860	.0000

المصدر: تم إعداد ه بناء على مخرجات برنامج SPSS v 26 **دالة عند 0.05

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن جميع معاملات الارتباط لبيرسون بين عبارات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور الثاني دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.01، حيث قدر الحد الأدنى لمعاملات الارتباط لعبارات المحور الثاني بـ 0.586 وهو موافق للعبارة رقم 06، فيما قدر الحد الأعلى بـ: 0.908 وهو موافق للعبارة رقم 11، وعليه فإن جميع عبارات المحور الثاني متسقة داخلياً مع المحور الذي تنتمي إليه مما يدل ذلك على صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني.

الفرع الثاني: اختبار ثبات الاستبيان

يكشف اختبار الثبات مدى ثبات الأداة المستخدمة في قياس المتغيرات التي تشتمل عليها الدراسة، ويفيد الثبات أنه في حالة توزيع أداة الدراسة على نفس العينة تحت نفس الظروف والشروط يتم الحصول على نفس النتائج، كما قد تم التحقق من ثبات أداة الدراسة، من خلال استخدام معامل ألفا كرونباخ لتقدير درجة التجانس والانسجام بين مجالات الدراسة ومحاورها، والدرجة الكلية للاستبيان، حيث تكون نتيجة المقياس مقبولة إحصائياً إذا كانت قيمة ألفا كرونباخ أكبر من 0.7، مما يدل ذلك على وجود ثبات لأسئلة الاستبيان، وإن القيمة كلما اقتربت من 1 دل ذلك على ثبات عالي لأداة الدراسة، ويمكننا توضيح مختلف معاملات ثبات الدراسة م خلال الجدول التالي:

الملحق رقم (5-3): معامل ألفا كرومباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة (محاو وابعاد الدراسة)

معامل ألفا كرومباخ		محاو الدراسة
القيمة	عدد العبارات	
0.952	30	درجة ثبات المحور الأول
	06	درجة ثبات البعد الأول
	06	درجة ثبات البعد الثاني
	06	درجة ثبات البعد الثالث
	06	درجة ثبات البعد الرابع
	06	درجة ثبات البعد الخامس
0.938	13	درجة ثبات المحور الثاني
0.964	43	درجة ثبات (محاو الدراسة) عبارات الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS 26

بالنسبة لاختبار الثبات للمحور الأول:

يتضح من خلال الجدول السابق أن قيمة معامل ألفا كرومباخ للمحور الأول ككل والمتكون من 30 عبارة هي: 0.952 حيث كانت قيمة معامل ثبات البعد الأول ألفا كرومباخ والمتكون من 6 عبارات هي: 0.784 وقد كانت قيمة معامل ثبات البعد الثاني ألفا كرومباخ والمتكون من 6 عبارات هي: 0.826 اما قيمة معامل ثبات البعد الثالث ألفا كرومباخ والمتكون من 6 عبارات فقد كانت: 0.889 كما كانت قيمة معامل ثبات البعد الرابع ألفا كرومباخ والمتكون من 6 عبارات هي: 0.831 في حين كانت قيمة معامل ثبات البعد الخامس ألفا كرومباخ والمتكون من 6 عبارات هي: 0.806

بالنسبة لاختبار الثبات للمحور الثاني:

وكانت قيمة معامل ألفا كرومباخ للمحور الثاني المتكون من 13 عبارة ب: 0.938

بالنسبة لاختبار الثبات لعبارات الاستبيان ككل:

حيث بلغ معامل الثبات العام لمحاو الدراسة التي قد بلغ عدد عباراتها 49 عبارة ب: 0.938، حيث يمكن القول بأنه في حالة لو تم إعادة توزيع نفس العدد لاستمارة الاستبيان على نفس العينة أو عينة مشابهة لها من المجتمع فإن نسبة التطابق في الإجابات تكون بنسبة 93.6%، مما يدل على أن هذا الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات ويمكن الاعتماد عليه في الحصول على نتائج موثوق بها.

المطلب الثاني: عرض وتحليل الخصائص الشخصية والديمغرافية لعينة الدراسة

سنتناول في هذا المطلب عرض وتحليل الخصائص الشخصية والديمغرافية لأفراد عينة الدراسة، والظاهرة في الجزء الأول من الاستبيان، وذلك من خلال عرضنا لمختلف بياناتهم الشخصية والمهنية، بهدف معرفة مدى تمثيل أفراد عينة الدراسة للمجتمع، وقد ظهرت نتائج التحليل الإحصائي لخصائص عينة الدراسة كالآتي:

الفرع الأول: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر أو السن

تمت عملية اجراء توزيع الاستبانات على فئات عمرية مختلفة لأفراد العينة، وقد تم تقسيمها كما هو موضح في الجدول التالي:

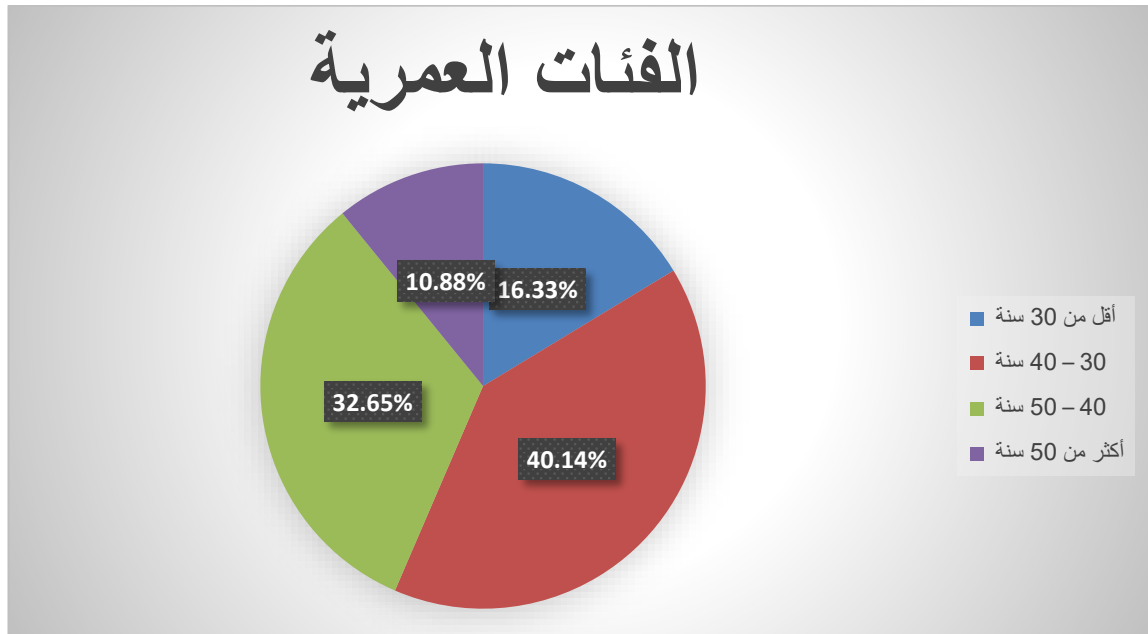
الجدول رقم (5-3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب فئة العمر

النسبة المئوية	التكرار	الفئات العمرية
16.3%	24	أقل من 30 سنة
40.1%	59	30 - 40 سنة
32.7%	48	40 - 50 سنة
10.9%	16	أكثر من 50 سنة
100	147	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS 26

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الفئة العمرية الأكثر مشاركة في هذه الدراسة هي ما بين (30 - 40 سنة) بنسبة 40.1%، تليها الفئة العمرية التي أعمارهم ما بين (40 - 50 سنة)، ثم الفئة العمرية التي هي أقل من 30 سنة، في حين الفئة العمرية أكثر من 50 سنة هي أقل الفئات مشاركة حيث حصلت 10.9% من مجموع العينة، كما يمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-3): توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية



الفرع الثاني: توزيع أفراد عينة الدراسة على حسب المستوى التعليمي أو المؤهل العلمي

تم توزيع الاستبانات على مؤهلات علمية مختلفة لأفراد العينة، وقد تم تقسيمها على النحو الظاهر في الجدول الآتي:

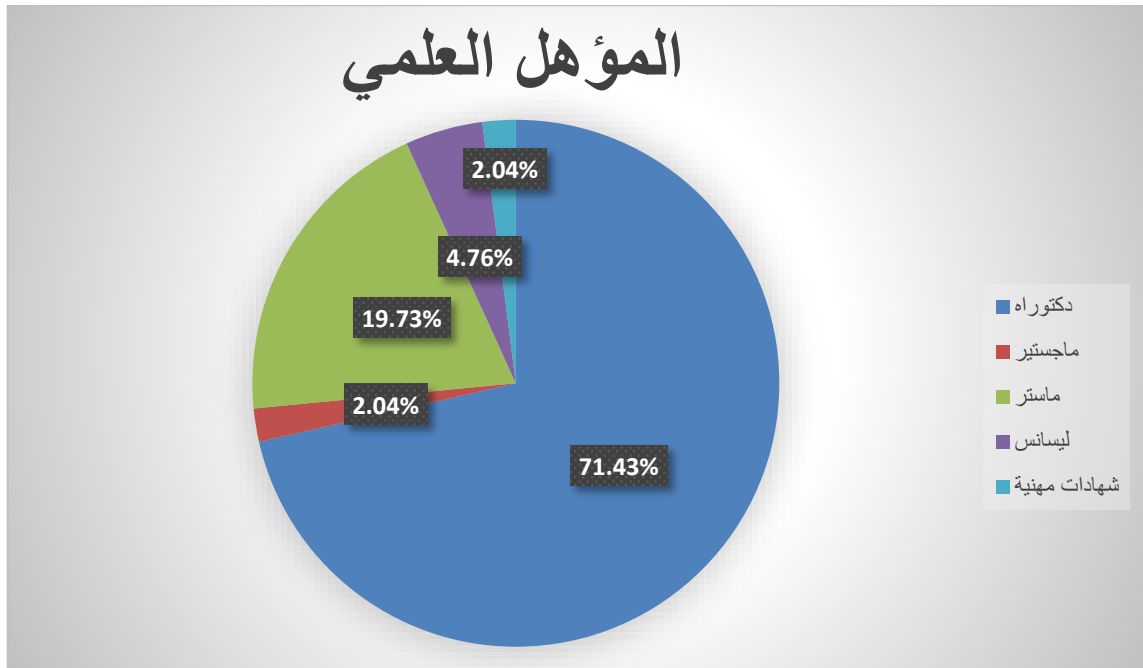
الجدول رقم (6-3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
71.4%	105	دكتوراه
2%	3	ماجستير
19.7%	29	ماستر
4.8%	7	ليسانس
2%	3	شهادات مهنية
100	147	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS v 26

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هنالك اختلاف في النسب المئوية بين المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث احتلت فئة دراسات العليا المرتبة الأولى وقد بلغت 73.4%، بينما فئة الحاصلين على الشهادات الجامعية الأخرى (ليسانس ، ماستر) فقد احتلت المرتبة الثانية بنسبة تقدر ب 22.5%، مما يعكس جودة المعلومات المقدمة من خلال هاتين الفئتين، الأمر الذي يعزز قدرة أفراد العينة على تفهم أسئلة الإسبان والإجابة عليها، واحتلت فئة الحاصلين على شهادات مهنية المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها 2.0%، وعلى كل تعتبر عينة الدراسة المستهدفة ذات مستوى معرفي وعملي يخدم أهداف متغيرات الدراسة ويساهم في الوصول إلى نتائج أكثر مصداقية ودقة، كما يمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (3-3): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS v 26

الفرع الثالث: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب تخصص التعليم الأكاديمي

وقد تم توزيع الاستبيان على تخصصات التعليم الأكاديمية لأفراد العينة التي لها علاقة بمجال دراستنا، حيث قد قمنا بتقسيمها على النحو الظاهر في الجدول الآتي:

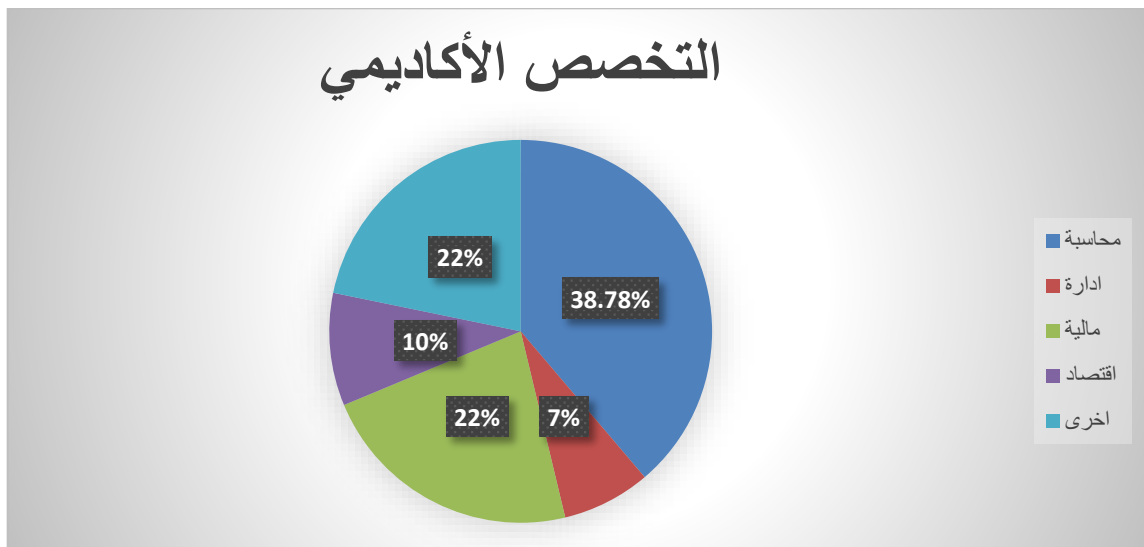
الجدول رقم (7-3) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص الأكاديمي
38.8%	57	محاسبة
7.5%	11	ادارة
22.4%	33	مالية
9.5%	14	اقتصاد
21.8%	32	اخرى
100	147	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS v 26

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ هنالك اختلاف في النسب المئوية لأفراد العينة وفق التخصص الأكاديمي، حيث احتلت فئة تخصص محاسبة المرتبة الأولى وقد بلغت 38.8%، بينما فئة تخصص مالية احتل المرتبة الثانية وقد بلغت 22.4%، في حين احتلت فئات أخرى المرتبة الثالثة بنسبة تقدر ب 21.8%، ومن خلال عرض النسب نلاحظ اهتمام تخصص محاسبة ومالية في الإجابة على الاستبيان، الأمر الذي يدل على وجود إلمام وإطلاع واسعين على فقرات الاستبيان كونهم قريبين من فهم الدراسة المحددة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA، وبالتالي يؤدي ذلك إلى الحصول على نتائج جيدة، و يمكننا توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (4-3) توزيع أفراد العينة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS v 26

الفرع الرابع: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

تم توزيع الاستبيان على حسب جنس أفراد عينة الدراسة، حيث تم تقسيمها على النحو الظاهر في الجدول الآتي:

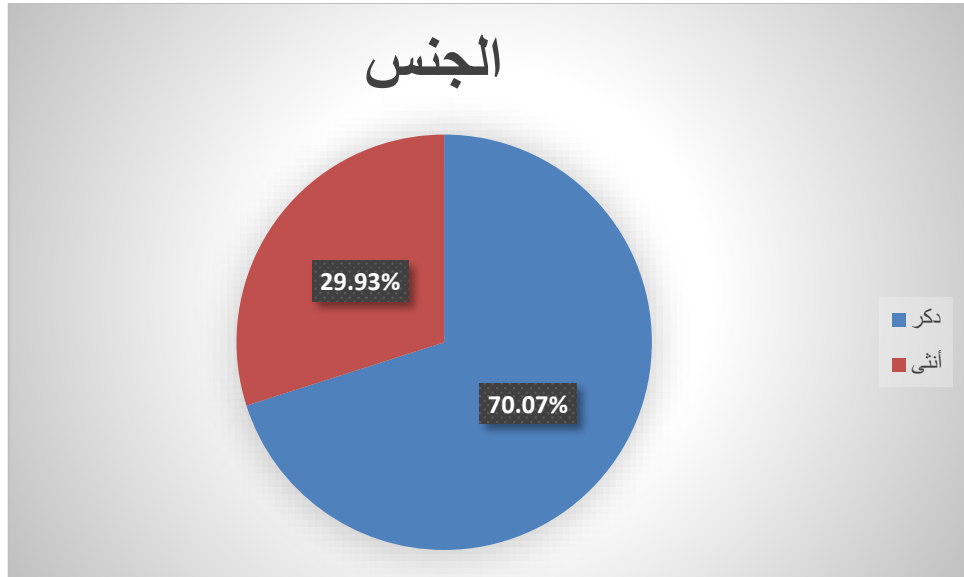
الجدول رقم (3-11): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
70.1%	103	ذكر
29.9%	44	انثى
%100	147	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS v 26

إن عدد الذكور يمثل الأغلبية وقد طغي على عدد الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 70.1% من مجموع أفراد عينة الدراسة، في حين بلغت نسبة الإناث 29.9% من مجموع أفراد عينة الدراسة والسبب راجع للتوزيع العشوائي للاستبيانات بغض النظر عن الجنس والتركيز على المؤهل العلمي مثلا أو التخصص ويمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (5-3): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS v 26

الفرع الخامس: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

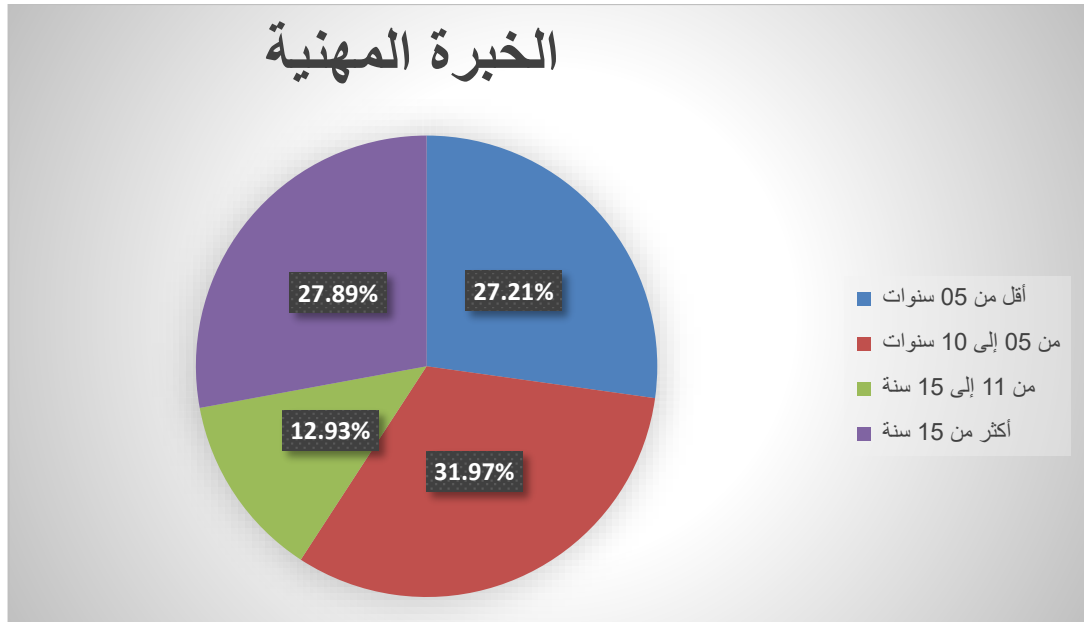
تم توزيع الاستبيانات على الخبرة المهنة لأفراد العينة، حيث تم تقسيمها على النحو الذي يظهر في الجدول الموالي:

الجدول رقم (8-3): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 05 سنوات	40	27.2%
من 05 إلى 10 سنوات	47	32.0%
من 11 إلى 15 سنة	19	12.9%
أكثر من 15 سنة	41	27.9%
المجموع	147	100%

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS v 26

الشكل رقم (6-3): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS v 26

الفرع السادس: ماهي حالة الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA من قبل ممارسي المهنة؟

وقد تم توزيع الاستبيان على أفراد العينة، وذلك لمعرفة حالة الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA من قبل ممارسي

المهنة، وقد كانت نتائج إجابات هم على النحو الظاهر في الجدول الآتي:

الجدول رقم(10-03): توزيع أفراد العينة حسب حالة الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA

النسبة المئوية	التكرار	الإجابات
2,0 %	3	منعدم
32,0 %	47	سطحي
53,1 %	78	مقبول
10,9 %	16	جيد
2,0 %	3	ممتاز
100,0 %	147	المجموع

الالتزام بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

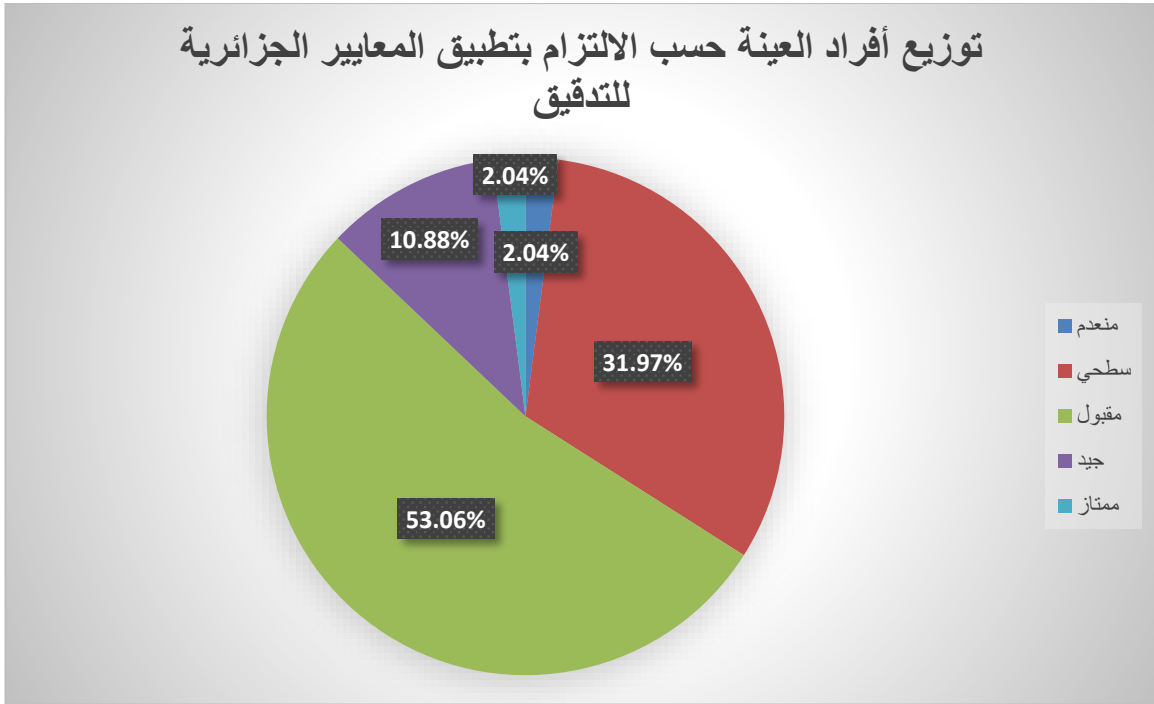
	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
منعدم	3	2,0	2,0	2,0
سطحي	47	32,0	32,0	34,0
Valid	78	53,1	53,1	87,1
e	16	10,9	10,9	98,0
جيد	16	10,9	10,9	98,0
ممتاز	3	2,0	2,0	100,0
Total	147	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v 26

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن 2 % من أفراد العينة أجابوا بان الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA منعدم ، وان 32 % أجابوا بن هناك التزاما سطحيًا، في حين أن أكثر من نصف افراد العينة قد راو ان هناك التزام مقبولا بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA، وما نسبة 10 % من افراد عينة الدراسة أجابوا بان هناك التزام جيدا بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA، اما باقي افراد العينة الذين لا تتراوح نسبتهم 2 % أجابوا بن هناك التزاما ممتازا بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA مما يدل على أن البيئة الجزائرية أعطت أهمية كبيرة لضرورة معرفة المعايير الدولية والجزائرية للتدقيق من خلال فتح

ورشات ودورات تكوينية على المستويين التعليمي والمهني، ولكل الفئات المعنية بمجال التدقيق والمحاسبة، بذلك تشكل معرفة مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية إضافة نوعية للبحث، كما يمكننا توضيح ما سبق من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (7-3): توزيع أفراد العينة حسب حالة الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA من قبل ممارسي المهنة



المصدر: تم إعداد ه بناء على مخرجات برنامج SPSS v 26

الفرع السابع: ما مدى توافر متطلبات الأداء المهني الميداني لممارسة مهنة التدقيق بالجزائر من قبل ممارسي المهنة؟

وقد تم توزيع الاستبيان على أفراد العينة، وذلك لمعرفة حالة مدى توافر متطلبات الأداء المهني الميداني لممارسة مهنة التدقيق

بالجزائر من قبل ممارسي المهنة، وقد كانت نتائج إجابات هم على النحو الظاهر في الجدول الآتي:

الجدول رقم (11-3): توزيع أفراد العينة حسب مدى توافر متطلبات الأداء المهني الميداني لممارسة مهنة التدقيق

بالجزائر

النسبة المئوية	التكرار	الإجابات
2,0 %	3	منعدم
19,1 %	28	سطحي
68,0 %	100	مقبول

16	جيد	10,9%
00	ممتاز	00%
147	المجموع	100,0%

متطلبات الأداء المهني لممارسة مهنة التدقيق

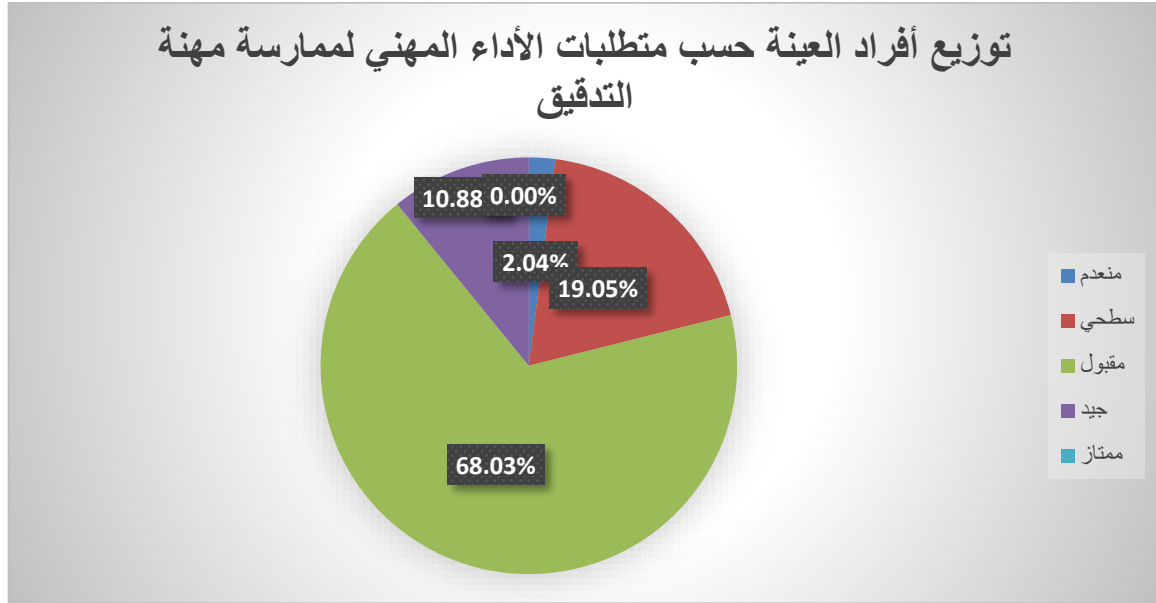
	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	منعدم	3	2,0	2,0
	سطحي	28	19,0	21,1
	مقبول	100	68,0	89,1
	جيد	16	10,9	100,0
	Total	147	100,0	100,0

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v 26

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن 2 % من أفراد العينة قد أجابوا بان متطلبات أداء وممارسة مهنة التدقيق منعدمة ، كما اجاب 19 % من افراد عينة الدراسة بان هناك توافرا سطحيا لمتطلبات أداء وممارسة مهنة التدقيق بالجزائر، في حين ان اكثرية افراد عينة الدراسة والذين تبلغ نسبتهم 68 % أجابوا بان هناك توفرا مقبولا لمتطلبات أداء وممارسة مهنة التدقيق بالجزائر، أما بقية افراد عينة الدراسة والباغة نسبتهم 10.9 % أجابوا بان هناك توفرا جيدا لمتطلبات أداء وممارسة مهنة التدقيق بالجزائر، مما يدل على ان افراد عينة الدراسة ملمون بالتغيرات التي تحدث والتي تمس ممارسة مهنة التدقيق وخاصة بالمعايير والقوانين التي تطرأ على الجانب الميداني لممارسة المهنة ، وهو ما يعزز ثقافة ومعارف ممارسي مهنة حول موضوع الدراسة، وتضييق الفجوة التي بينهم وبين الأكاديميين والباحثين بمجال منة التدقيق، الامر الذي يشكل بذلك إضافة نوعية للبحث ،و يمكننا توضيح ما سبق من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (8-3) توزيع أفراد العينة حسب مدى توافر متطلبات الأداء المهني الميداني لممارسة مهنة التدقيق

بالجزائر



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v 26

الفرع الثامن: هل يساهم الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA في تحسين وزيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية؟

وقد تم توزيع الاستبيان على أفراد العينة، وذلك لمعرفة إجابات هم حول مدى مساهمة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA في تحسين وزيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية، وقد كانت نتائج إجابات هم على النحو الظاهر في الجدول الآتي:

الجدول رقم (12-3): توزيع أفراد العينة حسب إجابات أفراد العينة حول مدى مساهمة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA في تحسين وزيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية

النسبة المئوية	التكرار	الإجابات
91,8 %	135	نعم
8,2 %	12	لا
100 %	147	المجموع

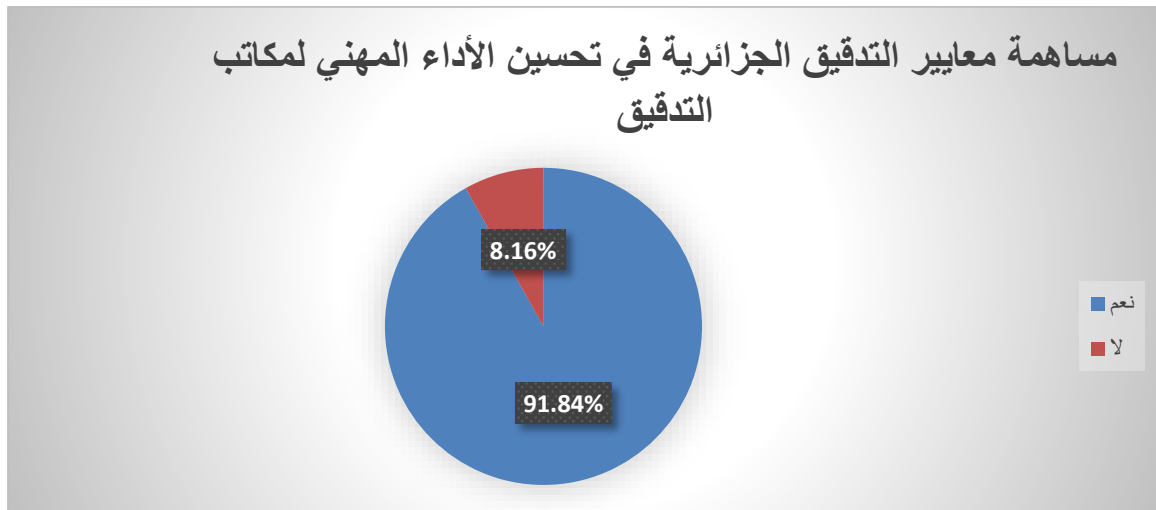
مساهمة معايير التدقيق الجزائرية NAA في تحسين وزيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	135	91,8	91,8	91,8
	لا	12	8,2	8,2	100,0
Total		147	100,0	100,0	

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن 91.4% من أفراد العينة قد أجابوا بأن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA قد ساهم في تحسين وزيادة الأداء المهني لممارسي المهنة بالجزائر، في حين أن 8.2% قد أجابوا بأن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA لا يساهم في تحسين وزيادة الأداء المهني لممارسي المهنة بالجزائر، مما يدل على أن أغلبية أفراد عينة الدراسة على دراية وانهم ملمون بالتغيرات التي تطرأ على مهنة التدقيق، و أن أغليبتهم قد تلقوا التدريب والتكوين من خلال حضورهم للعديد من الدورات التكوينية والمليقيات والندوات العلمية والندوات المهمة بمجال المحاسبة والتدقيق، مما قد ساعد ذلك على انتشار هذا النوع من المعارف الحديث والمستجد مما يشكل بذلك إضافة نوعية لموضوع بحثنا، كما يمكننا توضيح ما سبق من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (9-3): توزيع أفراد العينة حسب مدى مساهمة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA في تحسين وزيادة

الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v 26

المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي لعبارات ومحاور الدراسة

في هذا المطلب سوف يتم التطرق إلى تحديد ما إذا كانت بيانات أفراد العينة لإجابات هم عن متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، أم أنها تتبع نوعاً آخر من التوزيعات الاحتمالية، بحيث أن معظم الاختبارات المعملية (البار مترية) يشترط فيها أن يكون

توزيع البيانات فيها توزيعا طبيعيا، حيث أنه توجد عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع الذي تتبعه، نذكر منها على سبيل المثال: طريقة اختبار Kolmogorov-Smirnov، وهي التي اعتمدنا عليها في دراستنا، حيث أن هذا الاختبار يستخدم في حالة ما إذا كان عدد العينة أكبر من 50، وبما أن عدد عينة الدراسة في هذا البحث أكبر من 50، بحيث أنه توجد لدينا 160 عينة، فإننا سوف نقوم باستخدام هذا الاختبار، بحيث أنه في حالة ما إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (مستوى المعنوية Sig) أكبر من 0.05 فإن ذلك يدل على أن البيانات تتبع توزيعا طبيعيا، وعلى إثر استخدام هذه الطريقة واختبار توزيع بيانات إجابات العينة على كل محور حصلنا على النتائج التالية

الملحق رقم (6-3): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات أفراد عينة الدراسة نحو محاور الدراسة

المحور	عنوانه	عدد عباراته	قيمة Z	مستوى الدلالة	نتيجة الاختبار
01	مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA	30	0.061	0.200	يتبع التوزيع الطبيعي
02	متطلبات الأداء المهني لممارسة مهنة التدقيق	13	0.050	0.200	يتبع التوزيع الطبيعي
	كل العبارات	43	0.080	0.200	يتبع التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

تظهر لنا نتيجة اختبار التوزيع الطبيعي من خلال الجدول التوضيحي أعلاه، حيث تبين لنا من خلاله بأن بيانات إجابات أفراد العينة على كل عبارات المحاور تتبع التوزيع الطبيعي، وأنا وجدنا أن قيم مستوى المعنوية Sig المصاحبة لاختبار الإحصائي (Kolmogorov-Smirnov) هي أكبر من 0.05، مما يدل على أن البيانات تتبع توزيعا طبيعيا، الأمر الذي استوجب استخدام الاختبارات المعملية (البار مترية)

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة نتائج الدراسة

في هذا المبحث سنتناول عرضا وتحليلا لنتائج محاور الدراسة واختبار فرضياتها، كما سنتناول مناقشة النتائج التي تم التوصل إليها.

المطلب الأول: عرض وتحليل بيانات نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة

في هذا المطلب سيتم عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات الجزء الثاني من الاستبيان والموزعة على محورين، وذلك باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري (مقياس التشتت) باعتبارهما أحد المؤشرات الوصفية الملائمة للتحليل.

الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الأول مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية " NAA "

أولاً: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الأول (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA "المرتبطة بالمبادئ والمسؤوليات)

الملحق رقم (3-7): نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الأول (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA "المرتبطة بالمبادئ والمسؤوليات)، وقد حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول الآتي:

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	إتجاه الإجابة
01	مساعدة المدقق في الاتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة التدقيق الموكلة له.	3.99	.7850	4	موافق
02	تحديد الشروط المسبقة لقبول التكليف بالمهمة بالنسبة للمدقق الخارجي.	4.15	.6010	1	موافق
03	تحميل مدقق الحسابات مسؤولية القبول بشروط التكليف بالمهمة.	3.99	.8070	5	موافق
04	عملية التوثيق لعملية التدقيق. تسهل للمدقق	4.09	.5600	2	موافق
05	تساعد المدقق في معالجة الإحلال بتطبيق أحد معايير التدقيق.	3.96	.8270	6	موافق
06	الأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقريره بتوثيق يلزم المدقق	4.05	.5460	3	موافق
	عبارات البعد الأول ككل	4.03	0.537	-	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

من الجدول الظاهر أعلاه الذي يظهر لنا بأن المتوسط الحسابي لعبارات البعد ككل يساوي (4.03) بمعنى أن قيمته أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وبأن تشتت الإجابات مرتفع حيث أن الانحراف المعياري بلغ (0.537) وقد حلت العبارة رقم 2 المتعلقة ب " تحديد الشروط المسبقة لقبول التكليف بالمهمة بالنسبة للمدقق الخارجي. " في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي قدر ب: (4.15) وانحراف معياري قدره: (0.601) وباتجاه العبارة نحو الموافقة، و حلت العبارة رقم 05 المتعلقة ب " تساعد المدقق في معالجة الإحلال بتطبيق أحد معايير التدقيق. " في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ: (3.96) وانحراف معياري قدره: (0.827) وباتجاه العبارة نحو الموافقة، وبالمجمل فإن كل عبارات البعد قد حظيت باتجاه نحو

موافقة وبدرجات متفاوتة، وبصفة عامة يمكننا القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات البعد الأول ككل، مما يعني ذلك بأنهم يرون أن هناك التزاما بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA "المرتبطة بالمبادئ والمسؤوليات.

ثانيا: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثاني (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA "المرتبطة بالتخطيط، وقد حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول الآتي:

الملحق رقم (3-8): نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثاني (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA "المرتبطة بالتخطيط)

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه الإجابة
01	المتكررة التدقيق تسهيل التخطيط لعمليات	4.16	.5620	2	موافق
02	يساعد على ضمان بناء خطة سليمة لمهام التدقيق المتكررة والقادمة.	4.01	.6670	6	موافق
03	توضح متطلبات بناء خطة وبرنامج تدقيق ملائمين؛	4.12	.5910	3	موافق
04	المساعدة في تحقيق المرونة في التعامل مع التغيرات التي تطرأ في خطة وبرنامج التدقيق.	4.12	.5220	4	موافق
05	يمكن المدقق من فهم المؤسسة محل عملية التدقيق	4.05	.6120	5	موافق
06	يساعد المدقق على الإشراف الجيد للمساعدين	4.17	.4880	1	موافق
	عبارات البعد الثاني ككل	4.10	0.452		موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

من الجدول الظاهر أعلاه الذي يظهر لنا بأن المتوسط الحسابي لعبارات البعد ككل يساوي (4.10) بمعنى أن قيمته أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وبأن تشتت الإجابات مرتفع حيث أن الانحراف المعياري بلغ (0.452) وقد حلت العبارة رقم 06 المتعلقة ب "يساعد المدقق على الإشراف الجيد للمساعدين" في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي قدر ب: (4.10) وانحراف معياري قدره: (0.488) وباتجاه العبارة نحو الموافقة، وحلت العبارة رقم 02 المتعلقة ب "يساعد على ضمان بناء خطة سليمة لمهام التدقيق المتكررة والقادمة." في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ: (4.01) وانحراف معياري أعلى قدره: (0.667) وباتجاه العبارة نحو الموافقة، وبالمجمل فإن كل عبارات البعد قد حظيت باتجاه نحو موافقة وبدرجات متفاوتة، وبصفة عامة يمكننا القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات البعد الثاني ككل، مما يعني ذلك بأنهم يرون أن هناك التزاما بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA "المرتبطة بالتخطيط لمهمة التدقيق.

ثالثا: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثالث (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة بأدلة الإثبات، وقد حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول الآتي:

الملحق رقم (9-3): نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثالث (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة بأدلة الإثبات)

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه الإجابة
01	تمكين المدقق من معرفة مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تقييم مدى ملاءمتها.	4.16	.5620	1	موافق
02	بمعرفة الإجراءات الكفيلة بتوفير أدلة إثبات كافية المدقق يقوم وملائمة.	4.00	.7590	5	موافق
03	السبر والإجراءات التحليلية لإنجاز على استخدام المدقق تساعد إجراءات مهمة التدقيق.	4.10	.6010	3	موافق
04	تحديد واجبات مدقق الحسابات المرتبطة بالتقديرات المحاسبية.	4.06	.7040	4	موافق
05	المدقق من التعامل الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات. تمكن	4.14	.6580	2	موافق
06	تساعد المدقق في كيفية الحصول على التصريحات الكتابية والخارجية.	3.90	.8710	6	موافق
	عبارات البعد الثالث ككل	4.06	0.539		موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

من الجدول الظاهر أعلاه الذي يظهر لنا بأن المتوسط الحسابي لعبارات البعد ككل يساوي (4.06) بمعنى أن قيمته أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وبأن تشتت الإجابات مرتفع حيث أن الانحراف المعياري بلغ (0.539) وقد حلت العبارة رقم 1 المتعلقة ب «تمكين المدقق من معرفة مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تقييم مدى ملاءمتها». في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي قدر ب: (4.16) وانحراف معياري قدره: (0.562) وباتجاه العبارة نحو الموافقة، وقد حلت العبارة رقم 06 المتعلقة ب "تساعد المدقق في كيفية الحصول على التصريحات الكتابية والخارجية،" في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ: (3.90) وانحراف معياري أعلى قدره: (8710.) وباتجاه العبارة نحو الموافقة، وباجملي فإن كل عبارات البعد قد حظيت باتجاه نحو موافقة وبدرجات متفاوتة، وبصفة عامة يمكننا القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات البعد الثالث ككل، مما يعني ذلك بأنهم يرون أن هناك التزاما بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة بأدلة الإثبات.

رابعا: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الرابع (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة باستخدام عمل الآخرين)، وقد حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول الآتي:

الملحق رقم (10-3) نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الرابع (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة باستخدام عمل الآخرين)

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه الإجابة
01	تنظيم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.	4.09	.6510	3	موافق
02	يساعد على تسهيل كيفية الاستعانة بخدمات الخبير.	4.06	.5990	4	موافق
03	المساعدة على تسهيل كيفية الاستعانة بخدمات المدقق الداخلي.	4.10	.7430	2	موافق
04	يستفيد المدقق من خدمات كل من المدقق الخبير والمدقق الداخلي.	4.05	.6600	5	موافق
05	تسهيل تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف مدقق الحسابات؛	4.00	.6720	6	موافق
06	تحديد مسؤولية كل من محافظ الحسابات والخبير؛	4.20	.6040	1	موافق
	عبارات البعد الرابع ككل	4.08	0.512		موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

من الجدول الظاهر أعلاه الذي يظهر لنا بأن المتوسط الحسابي لعبارات البعد ككل يساوي (4.08) بمعنى أن قيمته أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وبأن تشتت الإجابات مرتفع حيث أن الانحراف المعياري بلغ (0.512) وقد حلت العبارة رقم 06 المتعلقة ب " تحديد مسؤولية كل من محافظ الحسابات والخبير؛ " في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي قدر ب: (4.20) وبانحراف معياري قدره: (0.512) وباتجاه العبارة نحو الموافقة، و قد حلت العبارة رقم 05 المتعلقة ب " تسهيل تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف مدقق الحسابات؛ " في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ: (4.00) وبانحراف معياري قدره: (0.604) وباتجاه العبارة نحو الموافقة، وبالمجمل فإن كل عبارات البعد قد حظيت باتجاه نحو موافقة وبدرجات متفاوتة، وبصفة عامة يمكننا القول بأن أفراد

عينة الدراسة يوافقون على عبارات البعد الرابع ككل، مما يعني ذلك بأنهم يرون أن هناك التزاما بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية

NAA "المرتبطة باستخدام عمل الآخرين

خامسا: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الخامس (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة برأي المدقق وتقريره)، وقد حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول الآتي:

الملحق رقم (11-3): نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الخامس (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة برأي المدقق وتقريره)

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	أنجاه الإجابة
01	مساعدة المدقق في تأسيس رأي حول عملية تدقيق القوائم المالية،	4.1 6	.464 0	4	موافق
02	تحديد شكل ومضمون التقرير النهائي للمدقق	4.2 4	.541 0	1	موافق بشدة
03	قيام المدقق باحترام معايير إعداد التقرير	4.2 0	.532 0	3	موافق
04	على جميع العناصر المقنعة عند إبداء رأيه حول اعتماد المدقق القوائم المالية المدققة.	4.0 8	.591 0	6	موافق
05	إعداد التقرير النهائي يتم وفق معايير التدقيق الجزائرية تتوافق مع القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة.	4.2 1	.513 0	2	موافق بشدة
06	إعداد التقرير النهائي للمدقق يخضع لمعايير وقوانين يتم وفقها.	4.1 6	.574 0	5	موافق
	عبارات البعد الخامس ككل	4.17	0.438		موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

من الجدول الظاهر أعلاه الذي يظهر لنا بأن المتوسط الحسابي لعبارات البعد ككل يساوي (4.17) بمعنى أن قيمته أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3، وبأن الانحراف المعياري بلغ (0.438) وقد حلت العبارة رقم 02 المتعلقة ب " تحديد شكل ومضمون التقرير النهائي للمدقق " في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي قدر ب: (4.24) وبانحراف معياري قدره: (0.541) وباتجاه العبارة نحو الموافق بشدة، و قد حلت العبارة رقم 04 المتعلقة ب " إعداد التقرير النهائي يتم وفق معايير التدقيق الجزائرية تتوافق مع القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة. " في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ: (4.08) وبانحراف معياري أعلى قدره: (0.591) وباتجاه العبارة نحو الموافقة، وبالمجمل فإن كل عبارات البعد قد حظيت باتجاه نحو موافقة ودرجات متفاوتة، وبصفة عامة يمكننا القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات البعد الخامس ككل، مما يعني ذلك بأنهم يرون أن هناك التزاما بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة برأي المدقق وتقريره.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

سادسا: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الأول (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية " NAA "، وقد حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول الآتي:

الملحق رقم (12-3): نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثالث (مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية "NAA

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه الإجابة
01	مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA "المرتبطة بالمبادئ والمسؤوليات.	4.03	0.537	5	موافق
02	مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA "المرتبطة بالتنظيم لمهمة التدقيق.	4.10	0.452	2	موافق
03	مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA "المرتبطة بأدلة الإثبات.	4.06	0.539	4	موافق
04	مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA "المرتبطة باستخدام عمل الآخرين.	4.08	0.582	3	موافق
05	مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA "المرتبطة برأي المدقق وتقريره	4.17	0.438	1	موافق
	عبارات المحور الأول ككل	4.09	0.418		موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26

من الجدول الظاهر أعلاه الذي يتبين لنا أن أبعاد المحور الأول "مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA " قد حظيت بمتوسطات حسابية أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3 أي باتجاه إجابة نحو موافق، حيث ان بعد قد حل بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر ب: (4.17) ، وبانحراف معياري ضعيف قدره: (0.418) ، وباتجاه نحو الموافقة، وان بعد قد حل بالمرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدر ب: (4.10) ، وبانحراف معياري ضعيف أيضا قدره: (0.452) ، وباتجاه نحو الموافقة، وهو ما يعد دليلا على ضعف تشتت الإجابات ، كما حل بعد بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدر ب: (4.08) ، وبانحراف معياري قدره: (0.582) ، وباتجاه نحو الموافقة ، وقد حل بعد بالمرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدر ب: (4.06) ، وبانحراف معياري أعلى قدره: (0.539) ، وباتجاه نحو الموافقة واجمالا فان المحور الأول ككل قد حظيت بمتوسط حسابي قدره: (4.09) وهو أكبر من المتوسط

الحسابي الافتراضي للدراسة وهو 3 باتجاه إجابة نحو موافق، وانحراف معياري ضعيف قدر ب: (0.418)، مما يعني ذلك بأن أفراد عينة الدراسة وبصفة عامة يوافقون على أن هناك التزاما بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA " ، سواء تعلق الأمر بمعايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة بالمبادئ والمسؤوليات، التخطيط، أو ادلة الإثبات، استخدام عمل الآخرين، رأي المدقق وتقريره عبارات.

الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني (متطلبات الأداء المهني لممارسة مهنة التدقيق) أولا: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الأول للمحور الثاني (متطلبات الأداء المهني لممارسة مهنة التدقيق)

وقد حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول الآتي:

الملحق رقم (13-3): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول البعد الأول للمحور الثاني (متطلبات الأداء المهني لممارسة مهنة التدقيق)

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه الإجابة
01	يساهم قيام المدقق بالإشراف على مساعديه وتقييمهم بمدى امتثالهم للمتطلبات العلمية والعملية والأخلاقية على تحسين الأداء المهني لممارسي المهنة	4.19	0.612	5	موافق
02	يساعد التخطيط لعمليات التدقيق المتكررة الحالية والقادمة على تحسين الأداء المهني للمدقق.	4.22	0.606	3	موافق بشدة
03	قيام مكاتب التدقيق بتوثيق خطة وإستراتيجية التدقيق للشاملة وإبلاغ الأمور المهمة للمساعدین واعضاء فريق عملية التدقيق يسهل من عملية التدقيق ويحسن من الممارسة المهنية للمدققين.	4.18	0.659	6	موافق
04	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعمل على ضبط مستويات المخاطر مما يزيد من كفاءة الأداء المهني لمدقق الحسابات.	4.16	0.663	8	موافق
05	تحديد الصلاحيات والاستقلال الوظيفي بالإضافة إلى وضوح الهيكل التنظيمي من قبل الإدارة يساهم في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات	4.24	0.623	2	موافق بشدة
06	بتحديد المخاطر التدقيقية والعمل على تفاديها والحد منها ما يمكن ينعكس إيجابا على الأداء المهني لتدقيق الحسابات.	3.99	0.707	13	موافق
07	حصول المدقق على ادلة اثبات كافية وموثوقة وملائمة ذات نوع واحد دليل على الأداء المهني الجيد.	4.16	0.506	7	موافق
08	حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية وملائمة يساعد على التقليل من مخاطر التدقيق وتحسين ادائه المهني.	4.20	0.581	4	موافق
09	يعتمد المدقق على وثائق التدقيق التي يعدها والتي يعتمد عليها المدقق أثناء ممارسته لمهنة التدقيق.	4.03	0.682	11	موافق

10	وثائق التدقيق تتشكل من إجراءات التدقيق التي تمت وهي توثيق لمختلف مراحل الأداء المهني للمدقق.	4.10	0.528	10	موافق
11	تتشكل وثائق التدقيق من العناصر المقنعة والأدلة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق.	4.26	0.562	1	موافق بشدة
12	وثائق التدقيق هي الوثائق التي تحصل عليها المدقق والتي احتفظ بها في إطار أدائه لمهمة التدقيق.	4.15	0.601	9	موافق
13	يساهم قيام المدقق بالإشراف على مساعديه وتقييمهم بمدى امتثالهم للمتطلبات العلمية والعملية والأخلاقية على تحسين الأداء المهني لممارسي المهنة	4.03	0.683	12	موافق
	عبارات المحور الأول ككل	4.14	0.122 3		موافق

من الجدول الظاهر أعلاه الذي يتضح لنا أن المتوسط الحسابي لعبارات المحور مجتمعة يساوي (4.14) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة وهو، 3 وأن تشتت الإجابات قد جاء مرتفع حيث أن الانحراف المعياري يساوي (1.233) وقد حلت العبارة رقم 11 المتعلقة ب «تتشكل وثائق التدقيق من العناصر المقنعة والأدلة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق.» في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي قدره (4.26) وانحراف معياري قدر ب: (0.562) وباتجاه للعبارة نحو موافق بشدة وقد حل في المرتبة الثالثة عشر العبارة رقم 06 المتعلقة ب " بتحديد المخاطر التدقيقية والعمل على تفاديها والحد منها ما أمكن ينعكس إيجابا على الأداء المهني لتدقيق الحسابات." حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.99) وانحراف معياري أقل قدر ب: (0.707) وباتجاه للعبارة نحو الموافقة، وبالمجمل فإن عبارات هذا المحور قد حظيت إما باتجاه نحو موافقة أو الموافقة بشدة، وبصفة عامة يمكننا القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المحور الثاني ككل، مما يعني أنهم يرون أن هناك توفرا لمتطلبات الأداء المهني لممارسة مهنة التدقيق بالجزائر.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

تقوم الدراسة الميدانية باختبار الفرضية الرابعة لدراسة من خلال مجموعة من الفرضيات الفرعية التي أشرنا إليها سابقا في إشكالية الدراسة، وذلك بهدف الوصول إلى إجابة للتساؤل الرئيسي للدراسة، حيث تتمثل هذه الفرضيات فيما يلي:

الفرع الأول: تحليل نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

وتتمثل الفرضية الرئيسية في انه : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ ، واختبار هذه الفرضية فقد تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

الفرضية العدمية H_0 : لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$

الفرضية البديلة H_1 : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA وتحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$

ولاختبار هذه الفرضية قمنا باستخدام معادلة الانحدار الخطي البسيط، والتي تقيس مدى التزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA، باعتبارها وحدة واحدة كمتغير مستقل (X)، ودورها في زيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية كمتغير تابع (Y)، والتي قمنا بصياغتها على شكل المعادلة التالية:

$$Y=aX+b \text{ حيث أن } :$$

(Y): تمثل المتغير التابع المراد تقدير قيمته.

(X): تمثل المتغير المستقل.

b: تمثل قيمة ثابتة.

a: تمثل معامل ميل انحدار المتغير التابع (Y) على المتغير المستقل (X).

أولاً: تحليل الارتباط بين المتغير التابع Y والمستقل X

من أجل اختبار هذه الفرضية لابد أولاً من تحديد معامل الارتباط بين كل من متغيري هذه الفرضية (الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA وتحسين زيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية)، وقد كانت النتائج حسب الجدول التالي:

الملحق رقم (14-3): ملخص نموذج الانحدار للفرضية الرئيسية

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد R^2	معامل التحديد المعدل R^2-A	مستوى الدلالة
1	0.639	0.408	0.404	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS 26

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم نلاحظ أنه توجد علاقة ارتباط دالة إحصائية عند مستوى الدلالة sig (0.000) وهي أقل من 0.005 مما تدل على وجود ارتباط بين التزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA وتحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية، حيث كان معامل الارتباط (0.639) وهو دال إحصائياً على وجود علاقة ارتباط تبين أنه كلما زاد التزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA زاد تحسن الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية، كما بلغت قيمة $R^2 = 0.408$ بمعنى أن 40.8% من التغير الذي حدث في تحسين وزيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية (ممارسي مهنة التدقيق)، تبقى نسبة 59.2% وهي نسبة متممة للتغير الذي حدث للمتغير التابع (الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق)، والتي تفسرها عوامل أخرى بالإضافة إلى الأخطاء العشوائية الناتجة عن متغيرات أخرى التي لم تدخل في نموذج الدراسة.

ثانيا: اختبار جودة النموذج (اختبار **F test**) بين المتغير التابع والمستقل

لتأكد من صلاحية نموذج العلاقة بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية **NAA**، وزيادة أو تحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق بالجزائر (الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق بالجزائر)، فقد اعتمدنا على اختبار **F test**، وقد كانت النتائج المتحصل عليها ظاهرة بالجدول الآتي:

الملحق رقم (15-3): تحليل التباين الأحادي (**ANOVA**) للفرضية الرئيسية

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية DF	متوسط المربعات	قيمة F محسوبة	مستوى الدلالة Sig
الانحدار	14.432	1	14.432	99.886	0.000
الخطأ	20.950	145	0.144		
المجموع	35.381	146			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج 26SPSS v

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم فإن قيمة اختبار "**F**" ($F=99.886$) وهي دالة إحصائية عند مستوى الدلالة **Sig** تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، أي بمعنى أنها دالة معنوية، مما يدل ذلك على جودة نموذج العلاقة بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية **NAA**، وزيادة أو تحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق بالجزائر (الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق بالجزائر)، مما يمكننا ذلك من الاعتماد على نتائج النموذج بدون أخطاء.

ثالثا: اختبار التأثير (**T-test**) بين المتغير التابع **Y** والمستقل **X**.

لدراسة العلاقة بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية **NAA**، وزيادة أو تحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق بالجزائر (الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق بالجزائر)، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط، والجدول التالي يوضح ذلك:

الملحق رقم (16-3) معامل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الرئيسية

النموذج	معاملات		معاملات قياسية	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
	B	الخطأ المعياري			
الثابت	1.072	0.0309		3.467	0.001
الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA	.0.751	0.075	0.639	9.994	0.000

المصدر: تم إعداد هـ بناء على مخرجات برنامج SPSS v 26

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم تتضح لنا معالم الانحدار وقيمة اختبار T وقيمة المعنوية لكل معلمة، بحيث تصبح معادلة الانحدار من خلال نموذج العلاقة كما يلي:

$$Y = 1.072 X + 0.751 \text{ حيث:}$$

Y: الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية (ممارسي مهنة التدقيق بالجزائر)

X: العلاقة الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA والمتمثلة في المتغير التابع المراد تقدير قيمته، والمتمثلة في المتغير المستقل المؤثر على تقدير قيمة المتغير التابع.

b: قيمة الثابت.

a: وهي قيمة تمثل معامل ميل انحدار المتغير التابع **Y** على المتغير المستقل **X**.

حيث نجد قيمة الثابت **b** قد بلغت (0.751) وهي تمثل قيمة المتغير التابع (**Y**) عندما تكون قيمة المتغير المستقل (**X**) مساوية للصفر، كما نجد أن معلمة **a** الميل للمتغير المستقل مساوية (1.072). وهذا ما يفسر أن التغير في الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير في تحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية بمعدل (0.751)، كما كانت قيمة اختبار " T " ($T=9.994$) دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة sig تساوي (000.0) وهي أقل من مستوى المعنوية (05.0)

وعليه يمكن القول إنه كلما زاد الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA زاد تحسن الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية وبناءً عليه فإننا نرفض الفرضية العدمية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 ، والتي تنص على أنه: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA وتحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$.

الفرع الثاني: تحليل نتائج اختبار الفرضيات الفرعية

أولاً: نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 05.0$) لأثر الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة بالمبادئ والمسؤوليات على زيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية، ولاختبار هذه الفرضية فقد تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

الفرضية العدمية H_0 : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالمبادئ العامة والمسؤوليات وتحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$

الفرضية البديلة H_1 : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالمبادئ العامة والمسؤوليات وتحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$.

لاختبار هذه الفرضية لابد أولاً من تحديد معامل الارتباط بين كل من متغيري هذه الفرضية ($\alpha \geq 0.05$) للالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة بالمبادئ والمسؤوليات وزيادة وتحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية، وقد كانت نتائج التحليل ظاهرة حسب الجدول الموالي:

الملحق رقم (17-3) اختبار الفرضية الأولى

معامل	معامل تحديد	فيشر F	درجة الحرية	مستوى دلالة
الارتباط R	R2			
0.463	0.215	39.673	146	0.000
		معاملات	T	مستوى دلالة
A	B			
2.431	0.425	6.299		0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج spss26

نلاحظ من خلال جدول أعلاه وجود علاقة بين المتغير المستقل (الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالمبادئ العامة والمسؤوليات) والمتغير التابع (وتحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون خطي $R=0.463$ ، أما قيمة معامل التحديد فهي $R^2=0.215$ وهذا يعني أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 21.5% من تباين المتغير التابع، وتدل قيمة R^2 على فعالية ضعيفة لنموذج، بحيث أن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالمبادئ العامة والمسؤوليات يؤثر في تحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية بنسبة 21.5%، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى بقيمة 78.5% تؤثر في تحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية، كما نلاحظ أن قيمة فيشر المحسوبة (39.673) هي أكبر من قيمة فيشر الجدولية عند درجة الحرية 146، وهذا يدل على أن النموذج دال إحصائياً، كما بلغت قيمة $\text{sig}=0.000$ وهي أقل من 0.05 هذا يعني أن مستويات المعنوية عالية جداً وأن النموذج الكلي صالح ويمكن الاعتماد عليه، أما قيمة t المحسوبة فهي (6.299) وهي أكبر من t الجدولية عند درجة الحرية 146 وعند مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 وعليه يتم قبول الفرضية البديلة H_1 ورفض الفرضية الصفرية H_0 . أي يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالمبادئ العامة والمسؤوليات وتحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$. كما بلغت قيمة معامل الانحدار الخطي البسيط (β) (0.425) وقيمة معامل الانحدار (a) (2.431) بما أن قيمة معامل الانحدار الخطي البسيط موجبة هذا يعني أن زيادة الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالمبادئ العامة والمسؤوليات بوحدة واحدة يؤدي إلى تحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية بقيمة (0.425) ويمكن تقدير معادلة نموذج الانحدار الخطي البسيط: $y_1=2.431+0.425x_1$

ثانيا: اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

تنص الفرضية الفرعية الثانية على أنه: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالتخطيط وفحص نظام الرقابة الداخلية وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ ومن أجل اختبار هذه الفرضية فقد قمنا بصياغتها على شكل فرضية صفرية وبديلة وهي على النحو التالي:

الفرضية العدمية H0: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالتخطيط وفحص نظام الرقابة الداخلية وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$

الفرضية البديلة H1: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالتخطيط وفحص نظام الرقابة الداخلية وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ ولاختبار هذه الفرضية قمنا باستعمال الانحدار الخطي البسيط، والذي يعد نموذجا يستخدم لقياس أثر الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة بالتخطيط لمهمة التدقيق (كمتغير مستقل) X_2 على زيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية (كمتغير تابع) Y.

الملحق رقم (18-3)

مستوى دلالة	درجة الحرية	فيشر F	معامل تحديد R2	معامل الارتباط R
0.000	146	91.655	0.387	0.622
مستوى دلالة	T	معاملات	A	B
0.000	9.574	0.678	1.365	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss26

نلاحظ من خلال جدول أعلاه وجود علاقة بين المتغير المستقل (الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالتخطيط وفحص نظام الرقابة الداخلية) والمتغير التابع (وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون خطي $R=0.622$ ، أما قيمة معامل التحديد فهي $R^2=0.387$ وهذا يعني أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 38.7% من تباين المتغير التابع، وتدل قيمة R^2 على فعالية ضعيفة لنموذج، بحيث أن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالتخطيط وفحص نظام الرقابة الداخلية يؤثر في تحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية بنسبة 38.7%، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى بقيمة 61.3% تؤثر في تحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية، كما نلاحظ أن قيمة فيشر المحسوبة (91.655) هي أكبر من قيمة فيشر الجدولية عند درجة الحرية

146 ، وهذا يدل على أن النموذج دال إحصائيا ، كما بلغت قيمة $\text{sig}=0.000$ وهي أقل من 0.05 هذا يعني أن مستويات المعنوية عالية جدا وأن النموذج الكلي صالح ويمكن الاعتماد عليه ، أما قيمة t المحسوبة فهي (9.574) وهي أكبر من t الجدولية عند درجة الحرية 146 وعند مستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 وعليه يتم قبول الفرضية البديلة H_1 ورفض الفرضية الصفرية H_0 . أي يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بالتخطيط وفحص نظام الرقابة الداخلية وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ ، كما بلغت قيمة معامل الانحدار الخطي البسيط (β) (0.678) وقيمة معامل الانحدار (a) (1.365) بما أن قيمة معامل الانحدار الخطي البسيط موجبة هذا يعني أن زيادة الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بالتخطيط وفحص نظام الرقابة الداخلية بوحدة واحدة يؤدي إلى وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية بقيمة (0.678) ويمكن تقدير معادلة نموذج الانحدار الخطي البسيط : $y_2=1.365+0.678x_2$

ثالثا: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: تنص الفرضية الفرعية الثالثة على أنه: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بالعناصر المقنعة-أدلة الإثبات وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$

ولأجل اختبار هذه الفرضية قمنا بصياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة، وهي على النحو التالي:
الفرضية العدمية H_0 : لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بالعناصر المقنعة-أدلة الإثبات وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$
الفرضية البديلة H_1 : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بالعناصر المقنعة-أدلة الإثبات وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$
 ومن أجل اختبار هذه الفرضية قمنا باستخدام نموذج (معادلة) الانحدار الخطي البسيط، والذي يستخدم لقياس دور الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بالعناصر المقنعة بأدلة الإثبات كمتغير مستقل X_3 و زيادة وتحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية كمتغير تابع Y_3 .

الملحق رقم (19-3) اختبار الفرضية الثالثة

مستوى دلالة	درجة الحرية	فيشر F	معامل تحديد R2	معامل الارتباط R
0.000	146	80.818	0.358	0.598
مستوى دلالة	T	معاملات		
		A	B	
0.000	8.990	0.546		1.930

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss 26

نلاحظ من خلال جدول أعلاه وجود علاقة بين المتغير المستقل (الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالعناصر المقنعة-أدلة الإثبات) والمتغير التابع (تحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية) حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون خطي $R=0.598$ ، أما قيمة معامل التحديد فهي $R^2=0.358$ وهذا يعني أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 35.8% من تباين المتغير التابع، وتدل قيمة R^2 على فعالية ضعيفة لنموذج، بحيث أن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالعناصر المقنعة-أدلة الإثبات يؤثر في تحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية بنسبة 35.8%، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى بقيمة 64.2% تؤثر في تحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية، كما نلاحظ أن قيمة فيشر المحسوبة (80.818) هي أكبر من قيمة فيشر الجدولية عند درجة الحرية 146، وهذا يدل على أن النموذج دال إحصائيا، كما بلغت قيمة $\text{sig}=0.000$ وهي أقل من 0.05 هذا يعني أن مستويات المعنوية عالية جدا وأن النموذج الكلي صالح ويمكن الاعتماد عليه، أما قيمة t المحسوبة فهي (8.990) وهي أكبر من t الجدولية عند درجة الحرية 146 وعند مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 وعليه يتم قبول الفرضية البديلة H_1 ورفض الفرضية الصفرية H_0 . أي يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالعناصر المقنعة-أدلة الإثبات وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ ، كما بلغت قيمة معامل الانحدار الخطي البسيط (β) (0.546) وقيمة معامل الانحدار (a) (1.930) بما أن قيمة معامل الانحدار الخطي البسيط موجبة هذا يعني أن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالعناصر المقنعة-أدلة الإثبات بوحدة واحدة يؤدي إلى وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية بقيمة (0.564) ويمكن تقدير معادلة نموذج الانحدار الخطي البسيط : $y_3=1.930+0.546x_3$

رابعا: إختبار الفرضية الفرعية الرابعة: تنص الفرضية الفرعية الرابعة على أنه: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة باستخدام عمل مدققين آخرين وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$

ومن اجل إختبار هذه الفرضية قمنا بصياغتها على شكل فرضية صفرية وبديلة وهي على النحو الأتي:

الفرضية العدمية H_0 : لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة باستخدام عمل مدققين آخرين وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$

الفرضية البديلة H_1 : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة باستخدام عمل مدققين آخرين وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$

ومن اجل إختبار هذه الفرضية قمنا بإستعمال نموذج (معادلة) الإنحدار الخطي البسيط، والذي يستخدم لقياس اثر الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة باستخدام عمل الآخرين كمتغير مستقل X_4 زيادة، وتحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية كمتغير تابع Y_4 .

الملحق رقم (20-3) اختبار الفرضية الرابعة

مستوى دلالة	درجة الحرية	فيشر F	معامل تحديد R2	معامل الارتباط R
0.000	146	56.004	0.279	0.528
مستوى دلالة	T	معاملات		
		A	B	
0.000	7.484	0.524	1.983	

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss 26

نلاحظ من خلال جدول أعلاه وجود علاقة بين المتغير المستقل (الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة باستخدام عمل مدققين آخرين) والمتغير التابع (تحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية) حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون خطي $R=0.528$ ، أما قيمة معامل التحديد فهي $R^2=0.279$ وهذا يعني أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 27.9% من تباين المتغير التابع، وتدل قيمة R^2 على فعالية ضعيفة لنموذج، بحيث أن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة باستخدام عمل مدققين آخرين يؤثر في تحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية بنسبة 27.9% ، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى بقيمة 72.1% تؤثر في تحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية، كما نلاحظ أن قيمة فيشر المحسوبة (54.004) هي أكبر من قيمة فيشر الجدولية عند درجة الحرية 146، وهذا يدل على أن النموذج دال إحصائيا، كما بلغت قيمة $sig=0.000$ وهي أقل من 0.05 هذا يعني أن مستويات المعنوية عالية جدا وأن النموذج الكلي صالح ويمكن الاعتماد عليه، أما قيمة t المحسوبة فهي (7.484) وهي أكبر من t الجدولية عند درجة الحرية 146 وعند مستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 وعليه يتم قبول الفرضية البديلة H1 ورفض الفرضية الصفرية H0. أي يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة باستخدام عمل مدققين آخرين وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ ، كما بلغت قيمة معامل الانحدار الخطي البسيط (0.524) (β) وقيمة معامل الانحدار (a) (1.983) بما أن قيمة معامل الانحدار الخطي البسيط موجبة هذا يعني أن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة باستخدام عمل مدققين آخرين بوحدة واحدة يؤدي إلى وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية بقيمة (0.524) ويمكن تقدير معادلة نموذج الانحدار الخطي البسيط : $y=1.983+0.524x$

خامسا: اختبار الفرضية الفرعية الخامسة: تنص الفرضية الفرعية الخامسة على أنه: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالتقرير وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$

ومن اجل اختبار هذه الفرضية قمنا بصياغتها على شكل فرضية صفرية وبديلة وهي على النحو الأتي:

الفرضية العدمية H_0 : لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالتقرير وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$

الفرضية البديلة H_1 : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالتقرير وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$

ومن اجل إختبار هذه الفرضية قمنا بإستعمال نموذج (معادلة) الإنحدار الخطي البسيط، والذي يستخدم لقياس دور الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA المرتبطة براي وتقرير المدقق كمتغير مستقل X5 زيادة ، وتحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية كمتغير تابع Y5 .

الملحق رقم (21-3) اختبار الفرضية الخامسة

مستوى دلالة	درجة الحرية	فيشر F	معامل تحديد R2	معامل الارتباط R
0.000	146	80.061	0.356	0.596
مستوى دلالة	T	معاملات	A	B
0.000	8.948	0.691	1.238	

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج spss 26

نلاحظ من خلال جدول أعلاه وجود علاقة بين المتغير المستقل (الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالتقرير) والمتغير التابع (تحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية) حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون خطي $R=0.596$ ، أما قيمة معامل التحديد فهي $R^2=0.356$ وهذا يعني أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 35.6% من تباين المتغير التابع ، وتدل قيمة R^2 على فعالية ضعيفة لنموذج ، بحيث أن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالتقرير يؤثر في تحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية بنسبة 35.6% ، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى بقيمة 64.4% تؤثر في تحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية ، كما نلاحظ أن قيمة فيشر المحسوبة (80.061) هي أكبر من قيمة فيشر الجدولية عند درجة الحرية 146 ، وهذا يدل على أن النموذج دال إحصائيا ، كما بلغت قيمة $\text{sig}=0.000$ وهي أقل من 0.05 هذا يعني أن مستويات المعنوية عالية جدا وأن النموذج الكلي صالح ويمكن الاعتماد عليه ، أما قيمة t المحسوبة فهي (8.948) وهي أكبر من t الجدولية عند درجة الحرية 146 وعند مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 وعليه يتم قبول الفرضية البديلة H_1 ورفض الفرضية الصفرية H_0 . أي يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالتقرير وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية عند مستوى

معنوية $\alpha=0.05$ ، كما بلغت قيمة معامل الانحدار الخطي البسط (β) (0.691) وقيمة معامل الانحدار (a) (1.238) بما أن قيمة معامل الانحدار الخطي البسيط موجبة هذا يعني أن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بالتقرير بوحدة واحدة يؤدي إلى وتحسين الأداء المهني لكاتب التدقيق الجزائرية بقيمة (0.691) ويمكن تقدير معادلة نموذج الانحدار الخطي البسيط : $y=1.328+0.691x$

خلاصة الفصل:

قمنا في هذا الفصل بمحاولة إسقاط للمفاهيم النظرية التي تطرقنا إليها في الفصلين الأول والثاني على الدراسة الميدانية لموضوع بحثنا، وذلك من خلال دراسة وتحليل آراء عينة الدراسة المتمثلة في الأكاديميين والمهنيين المتخصصين، بحيث تضمن هذا الفصل عرضا وتحليلا لنتائج إجابات أفراد العينة واختبار الفرضيات وهذا من أجل الوصول إلى نتائج وتحليلها وتفسيرها وكذا مناقشتها، وهذا من خلال درجة فهمنا لما تطرقنا إليه من المفاهيم النظرية والدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات الدراسة، وكذا إستعانتنا في هذا الفصل ببعض البرامج والأدوات الإحصائية و المتمثلة في برنامج الحزمة الإحصائية spss 26 إصدار 26 وبرنامج Excel، وقد كان الهدف منه معرفة مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA من ناحية، و اثر هذا الالتزام على الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية (ممارسي مهنة التدقيق بالجزائر) من ناحية اخرى ، مع تحديد اهم معايير التدقيق الجزائرية NAA التي تم التوافق على الالتزام بها من قبل ممارسي مهنة التدقيق واهم معايير التدقيق الجزائرية NAA التي تؤثر بشكل كبير على أداء وممارسة مهنة التدقيق، مما قد أوصلنا في نهاية دراستنا إلى استخلاص أن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA له اثر ايجابي ومهم في زيادة و تحسين الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية بصفة خاصة، والرفع من جودة و الرقي بمهنة التدقيق عموما ، وخاصة معايير التدقيق الجزائرية NAA التي لها ارتباط مباشر بالعمل الميداني لممارسة المهنة(التخطيط، أدلة الإثبات).

خاتمة

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع المعايير الجزائرية للتدقيق وأثر الالتزام بتطبيقها على تحسين الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق بالجزائر، قمنا بالتطرق إلى معرفة واقع الممارسة المهنية في الجزائر وتبيان الأهمية البالغة للمراجعة القانونية في خلق اعتقاد رشيد وثقة في العملاء وصحة المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية، وذلك من خلال الإدلاء بحكم انتظام وصدق الحسابات السنوية وإعطاء الصورة الوافية للحالة المالية للمؤسسة، وذلك في ظل إصدار معايير جزائرية للتدقيق ومعرفة مدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق ومدى تأثير الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA على مهنة التدقيق القانوني عموماً وعلى الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق بالجزائر على وجه الخصوص فقد قمنا بوضع الإشكالية التي تتناسب وموضوعنا وهي كالتالي: ما اثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق بالجزائر؟ و لأجل تحقيق دراسة ذات مصداقية قمنا بعرض هذا الموضوع ضمن 3 فصول وهم 1 الفصل الاول الذي تناولنا فيه الجانب النظري وإجابات النظرية حول التدقيق الخارجي و المعايير التدقيق الجزائرية والأداء المهني للمدقق، والفصل الثاني الذي تناولنا فيه إجابات التطبيقية و الدراسات السابقة حول متغيري الدراسة، أما الفصل الثالث فقد تناولنا فيه الدراسة الميدانية والتي قمنا فيها بإسقاط نتائج الجانب النظري على الواقع الفعلي للمهنة، اعتماداً في ذلك على توزيع قوائم استبيان التي شملت عينة من المجتمع تتكون من أكاديميين ومهنيين من ذوي الاختصاص في المحاسبة والتدقيق على اختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم.

وعليه فقد خلصت دراستنا إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- بان التدقيق يعتبر فحص انتقادي بناء منظم للقوائم المالية، وذلك من أجل إبداء رأي فني محايد ومستقل يترجم في شكل تقرير نهائي حول مهمة التدقيق من طرف خبير في المهنة يعرف بالمدقق (محافظ الحسابات -خبير محاسبي)
- وقد قام المشرع الجزائري بإصدار قوانين منظمة لمهنة التدقيق القانوني (الخارجي) من أداء هذه المهنة على أحسن وجه ومساعدة المدقق على القيام بمهامه باحترافية وموضوعية أكثر.
- إن الواقع الاقتصادي للجزائر ونتيجة للتطورات الدولية الحاصلة في مجال ممارسة مهنة التدقيق أدى ذلك إلى مواكبتها مما دعت الضرورة إلى تبني معايير جزائرية مهيأة للتدقيق.
- يعد من الأسباب الأساسية التي تهدف إليها تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA هو خلق اطار موحد للمهنة، ومتهج يسترشد المدققون أثناء مزاولتهم للمهنة، وكذا تقليل التفاوت بين المهنيين؛
- يساهم الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA على تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.
- وقد أظهرت اغلب آراء المستجوبين على أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA سوف يساعد على تحسين جودة المعلومات المالية.
- ان الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA ستساعد على تحسين أداء المدقق كونها تخضع لقوانين وتشريعات وطنية كالقانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق القانوني
- كم أن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA سيساعد مستخدمي تقرير القوائم المالية سواء كان مساهمين او عملاء أو أطراف أخرى ذوي المصلحة.

خاتمة

- تعتبر إصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA امتداد المعايير التدقيق الدولية ISA، وذلك لكونها تتوافق معها في عدة نقاط وهي تكمل بعض النقائص التي تتلائم وتتوفق مع البيئة الاقتصادية الوطنية المحلية.
 - إن أهم ما لفت انتباهنا خلال هذه الدراسة انه بما أن الجزائر قامت
 - بتبني النظام المحاسبي المالي SCF لتتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) لماذا لم تقم بتبني المعايير الدولية كاملة واستعمال المعايير المناسبة والبيئة الاقتصادية بل قامت بإصدار معايير وفق الظروف الحالية عبر تسلسل زمني رغم أنها ستقوم بإصدار معايير أخرى مستقبلا وذلك يكون حسب الحاجة .
- الاقتراحات والتوصيات:** وفي الاخير قمنا بوضع مجموعة من الاقتراحات والتوصيات، من الاقتراحات والتوصيات التي نوصي بها مايلي :
- يجب على الجزائر الانضمام إلى هيئة الاتحاد الدولي للمحاسبين لمواكبة التطورات الحاصلة في مهنة المحاسبة والتدقيق، وذلك من أجل الارتقاء بهذه المهنة وتحسين الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق بشكل أفضل .
 - على الهيئات المسؤولة والمشرفة على مهنة التدقيق القيام بندوات ومحاضرات ودورات تدريبية تواكب كل ما هو جديد حاصل في مهنة التدقيق لأصحاب الاختصاص من المهنيين والاكاديميين، وذلك لترشيدهم وإطلاعهم على المعايير الجزائرية للتدقيق
 - ضرورة إعادة النظر فيما يخص تبني معايير جزائرية للتدقيق موحدة للمعايير الدولية للتدقيق بصفة كاملة والعمل بالمعايير التي تناسب الظروف الراهنة وتتوافق مع البيئة الاقتصادية المحلية أو ان تقوم بتبني معايير خاصة مستقلة عن المعايير الدولية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

المراجع والمصادر:

أولا الكتب:

1. أبو الفتوح على فضالة، المراجعة العامة، القاهرة: الدار العلمية، 1996م.
2. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة الكتاب الأول، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
3. أحمد قايد نور الدين. التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015.
4. أحمد محمد نور، وحسين أحمد عبد، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007م.
5. أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1992.
6. اربنز، الفين ولوبيك، جيمس. 2002، المراجعة مدخل متكامل ترجمة: الدسيطي محمد، دار المريخ للنشر، الرياض.
7. أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي خرايسية، الجزائر، 2016.
8. الذنبيات، علي عبد القادر، 2010م، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق. ط3. عمان: دار وائل للنشر.
9. القاضي، حسين أحمد دحدوح، 2014، أصول المراجعة، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، الجزء الأول .
10. الوقاد، سامي محمد ووديان، لقي محمد. 2010، تدقيق الحسابات 1. عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
11. أمين السيد أحمد لطف، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، القاهرة: المطبعة الفنية للطباعة والنشر، 2004م.
12. أمين السيد أحمد لطف، مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
13. إياد رشيد القريشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، مرجع سبق ذكره.
14. تامر مزيد رفاعه، 2018، اصول تدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع.
15. تامر مزيد رفاعه أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.
16. جمال خنشور، التقييم الاقتصادي في وحدة ديدوش مراد لإنتاج المشروبات الغازية والعصير المركز خلال عامي 1984 و1985 جامعة باتنة، 1987.
17. حامد الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، ط1، الإدارة العامة للبحوث، المملكة العربية السعودية، 1994.
18. حامد طلبة محمد أبو هبية، أصول المراجعة الجامعة الأردنية، عمان: زمزم ناشرون وموزعون، 2011م.
19. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
20. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن 2000 .
21. خيرى كنانة، مدخل إلى إدارة الأعمال، النظريات - العمليات الإدارية، منهج تحليلي، دار جرير الاردن، 2008.
22. زاهرة توفيق، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط 1، دار الراية، الأردن، 2009.
23. زهرة عواطف سعاد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
24. زين يونس، عوادي، مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية مطبعة صخري الوادي الجزائر

قائمة المصادر والمراجع

- 2011.
25. سالم أحمد الصباح، مجالات مساهمة الاتجاهات الحديثة في المراجعة لزيادة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في عملية المراجعة، القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والاقتصاد، 2014 م.
26. سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، ط 1، الدار الجامعية، 2002.
27. سهام محمد سويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة الجزائر: دراسة تحليلية، الاسكندرية - دار الجامعية، 2010.
28. سهيلة محمد عباس، إدارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2003، بتصرف
29. شهدان عادل الغرابوي، الشركات المساهمة في إطار الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2020.
30. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2000.
31. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية للطباعة والنشر، الموصل - العراق، ط 1، 1999.
32. عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993.
33. عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، (أسس المراجعة الخارجية، مصر، المكتب الجامعي الحديث، 2007.
34. عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمد ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
35. عبد الوهاب نصر علي وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات الدار الجامعية الإسكندرية 2003.
36. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2004 م.
37. عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات أصول مراجعة الحسابات الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011.
38. عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات 1، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009.
39. عصام نعمه قريط، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
40. على عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي الجزء الأول، مرجع سابق، ص: 203.
41. علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، مكتبة طريق العلم، الأردن، الطبعة الخامسة، 2015.
42. علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، عمان: مكتبة أفنان، 2009 م.
43. علي غربي وآخرون، تنمية الموارد البشرية، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2007.
44. غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 220 تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية) الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، 2006.
45. فتحي لبيب فتح الله، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2013 م.
46. محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الاطار النظري والممارسة التطبيقية)، الطبعة الثانية، ديوان

قائمة المصادر والمراجع

المطبوعات الجامعية الجزائر 2005.

47. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2016.
48. -محمد بوتين، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
49. محمد بوتين، 2008، المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
50. محمد سامي راضي، والسيد أحمد السقا، المراجعة المتقدمة، القاهرة: دار النهضة العربية، 2000م.
51. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، (الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الإسكندرية: الدار الجامعية، 1998.
52. محمد عباس بدوي، والميرة إبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، القاهرة: المكتب الجامعي الحديث، 2005.
53. حسين أحمد عبيد، وأحمد محمد نور، وشحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، لإسكندرية: الدار الجامعية، 2007م.
54. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر، الطبعة 1، الأردن، 2000.
55. محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
56. محمد فضل، خالد الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
57. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون عمان، الأردن، 2010.
58. مصطفى، أحمد سيد (2002)، إدارة البشر : الأصول والمهارات، القاهرة.
59. منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2002-2003.
60. منصور حامد محمود، وآخرون، أساسيات المراجعة مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر 1999.
61. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان - الأردن، 2006.
62. يوسف الأسدي، تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2008.
63. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الأردن: الوراق للنشر، 2007.

ثانيا الاطروحات والرسائل:

1. أبو بكر عثمان محمد حامد، دور أدلة الإثبات في تحسين جودة المراجعة الإلكترونية، دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي، الخرطوم: جامعة النيلين كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2016م.
2. ابوهين، ايا دحسن حسين، 2005، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدققين القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة، غزة .
3. أحمد علي محمد الهمامي، تقييم مدى فعالية استخدام أسلوب النظير لتحسين جودة أداء عملية المراجعة في ليبيا، حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارية وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير للحصول على الماجستير في المحاسبة 2015م.

قائمة المصادر والمراجع

4. أحمد، يوسف حماد،(2015) دور الجودة على المراجعة الخارجية في تحسين جودة الأداء المهني للمراجعين الخارجيين، كلية الدراسات العليا، قسم محاسبة، جامعة النيلين رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
5. آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - ، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ، جامعة أحمد دراية، أدرار ، الجزائر ، 2018.
6. الزهيري، رجاء محمد عبد الرحيم، (2014) دور التخصص المهني لمراقب الحسابات في تقدير المخاطر وتحسين جودة التدقيق، اطروحة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق .
7. الصفتي، منال نور الدين،(2009) دور لجان المراجعة في زيادة فعالية المراجعة-دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة عين شمس .
8. الطويل، سهام أكرم عمر،2012، تأثير متغيرات البيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة.
9. المبروك، عبدالسلام نايف،2007،الاتجاهات المعاصرة في المراجعة وأثرها على تطور المهنة في دولة قطر،رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة جامعة ام درمان الاسلامية.
10. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، 2007 .
11. أمين، عمر محمد،2009م، محددات جودة الأداء المهني في أطر ممارسات المراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مصر.
12. بربر، أحمد،2014، جودة المراجعة مدخلاً لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات مذكرة ماجستير في المحاسبة والجبابة غير منشورة ، كلية الإقتصاد جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
13. بعاشي خالد،مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة جيلالي يابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2021/2020.
14. بهلولي نورالهدى،2017/2016،أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-جامعة فرحات عباس-سطيف- 1كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير .
15. بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات NCA-ROUIBA، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010.
16. جربوع، يوسف محمود وحلس، سالم عبد الله. 2007م،مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي .بحث منشور، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
17. جربوع، يوسف محمود،2004م،مدى مسؤولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية: بحوث لتطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة، دراسة. الجامعة الإسلامية، غزة.
18. حافظ هارون أبو حسين، دور جودة المراجعة الخارجية في تقليل مخاطر الائتمان المصرفي، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2013م.
19. حافظ هارون أبو حسين، دور جودة المراجعة الخارجية في تقليل مخاطر الائتمان المصرفي، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2013م.
20. حداد، سامح عبد الرزاق، (2008)تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة، رسالة ماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية.

قائمة المصادر والمراجع

21. حرشاو عبد اللطيف، تقييم الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر على ضوء معايير المراجعة المحلية والدولية -دراسة تطبيقية لعينة من المهنيين الجزائريين، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة غرداية، الجزائر، 2020-2021.
22. حمد عبد الله مطلق المهمل، مدى التزام مراجعي الحسابات الكويتيين بمتطلبات الرقابة على جودة أعمال المراجعة في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 220 من وجهة نظر معدي القوائم المالية ، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2009.
23. خالد حسن سيد أحمد محمد، الخدمات الاستشارية لمهنة المراجعة وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2014م.
24. خلايفية إيمان، دور التزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية-دراسة استقصائية-، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، 2019-2020.
25. خيرياني العبد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظة الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، دراسة حالة الجزائر، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير في المحاسبة، 2013م.
26. ديلمي عمر، 2017، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، جامعة حسيبة بن بوعلي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .
27. رشيد سفاحلو، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة، في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص علوم التسيير ، جامعة حسيبة بن بو علي، شلف، 2017 .
28. رواني بوحفص، المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية حالة مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنايب، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2007.
29. ريمة بصري، المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافضي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه في تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2020-2021.
30. ريمة ضافري، 2022، العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في ظل التوجهات الدولية الحديثة للتدقيق الحكومي دراسة استشرافية لحالة الجزائر على ضوء التجارب الدولية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبة.
31. سارة حدادي، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على جودة المعلومات المالية -دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص بنوك ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2020.
32. سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في: علوم التسيير تخصص: علوم التسيير، جامعة بليدة نوقشت في 2015.
33. سحاق محمد اسحاق عبد الرحمن، دور جودة المراجعة وجودة الشركات في تقليل مخاطر الإستثمار في أسواق الأوراق المالية ، الخرطوم: جامعة النيلين رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة 2013 .
34. سماح الرفاعي الجابري، مدخل مقترح لاكتشاف وتقييم الغش في القوائم المالية بهدف مسئولية المراجع الخارجي، بورسعيد: جامعة قناة السويس، كلية التجارية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2005م.
35. شرفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، الجزائر: جامعه سطيف، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013م.

قائمة المصادر والمراجع

36. عبد الرؤوف بوزيدي، 2020، كفاءة وفعالية تكنولوجيا المعلومات لدعم جودة المراجعة الخارجية بالجزائر - دراسة ميدانية - جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة.
37. عبد الوهاب، ابراهيم. 2004. المراجعة النظرية العلمية والممارسة المهنية . كلية التجارة (المحاسبة)، المنصورة: جامعة المنصورة.
38. عربان عميروش، بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصال وانعكاساتها على أعمال التدقيق المالي - دراسة حالة شركة حمود بوعلام وحدة الجزائر العاصمة، أطروحة دكتوراه في المالية والمحاسبة، جامعة أكلبي محمد أولحاج البويرة، الجزائر، 2020.
39. علي، كريمة محمد، (2014)، دور جودة المراجعة في الحد من مخاطر الازمات المالية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات، جامعة النيلين.
40. عويفات محمد العربي، استجابة محافظي الحسابات لتطبيق المعايير الإحصائية بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2020-2021.
41. غريبي وأخرون، (2017). أثر تكنولوجيا المعلومات على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة، رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبة رسالة ماجستير غير منشورة ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي، الجزائر.
42. قاسم، الاهدل عبد السلام 2008م، العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية في اليمن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عدن اليمن
43. لقلطي الأخضر، معايير المراجعة الدولية، ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر -دراسة تحليلية مقارنة، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسبية بن بوعلبي الشلف، الجزائر، 2014 / 2015 .
44. لقويرة سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي -دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2018-2019.
45. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2011.
46. محمد محمود دائل الهاشمي، مدى كفاية المؤشرات المالية والفنية المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات لتقييم قدرة المؤسسات على الاستمرارية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2013/2014.
47. محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر) ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص المالية والمحاسبة، المركز الجامعي المدية، الجزائر.
48. مرتضى مجاهد سمير، 2015م، العلاقة بين تطبيق إطار الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين.
49. مسعود كسكس، التدقيق المحاسبي كألية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية، 2020.
50. مسعودي عمر، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق -دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2018/2019.
51. مفيد عبد اللاوي، 2013-2014، آليات وطرق تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير محافظي الحسابات ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 3.

قائمة المصادر والمراجع

52. منى صلاح محمد، التخصص الصناعي والمراجعة المشتركة ودورها في زيادة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2016 م.
53. نادية غالم، أثر المعايير الجزائرية للتدقيق NAA على جودة القوائم المالية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2023-2024.
54. ناظم، محمد شعلان (2010)، واقع التعليم المحاسبي في العراق ومدى انسجامه مع معايير التعليم المحاسبي الدولية، كلية الاقتصاد والإدارة جامعة القادسية، العراق.
55. نسرين محمد محمود منصور، التوجه الحديث للهيئات المهنية في تطوير مهنة مراجعة الحسابات وفقا لمعايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2020-2021.
56. واكر مريم، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2023.
- ثالثا المقالات:**
1. إبراهيم سعد إبراهيم سعود، قياس وتفسير أثر جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات على مخاطر التقارير المالية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة عملية تصدر عن قسم المحاسبة والمراجعة، 2016م، العدد، 1).
 2. أحمد عوض محمد، 2008م، أثر ممارسة المراجعة على جودة الأداء المهني للمراجعة مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد (2) المجلد 45، مصر
 3. أحمد مناعي وحكيمة لعماري، ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية، الجزائر: جامعة الجزائر، مجلة علوم الإنسانية، العدد 2010م، 45.
 4. أحمد، أمال محمد، 2008م، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة علي جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الاسكندرية، العدد رقم(2) المجلد (15).
 5. إسكندر محمود حسين، جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطيني، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 1، 2011م.
 - إسكندر محمود نشوان عبد الرحمن محمد رشوان، 2022، أثر تطبيق الحوسبة السحابية على رفع كفاءة جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية المجلد 20 العدد 95 سبتمبر 2023م
 6. الأبياري، هشام فاروق، ("2012) أثر أتعاب المراجعة الخارجية على جودة أرباح منشآت الأعمال-دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني.
 7. الاخضر لقلبي، دردوري لحسن، 2019، دور المنظمات المهنية الدولية للمراجعة في تطوير المهنة مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية، 20(01).
 8. الشاطري، وحسام بن عبد المحسن العنقري، (2004) اثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، المجلد (13)، العدد (2).
 9. أياد رشيد القريشي، متطلبات جودة الأداء لممارسة التدقيق الخارجي، بغداد: مجلة دورية تصدر عن جمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، العدد، 2014م.
 10. ايمان عميرش، 2019، الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي دراسة مقارنة بين الجزائر وفرنسا، مجلة الجامعة الأسمرية : العلوم الشرعية والإنسانية المجلد (32) العدد الأول (يونيو 2019)

قائمة المصادر والمراجع

11. بدر، اسماعيل فرج سيد احمد (2019) ، اطار مقترح للحد من معوقات ومشكلات تطبيق متطلبات الرقابة على جودة اعمال مراقبي الحسابات، جامعة عين شمس كلية التجارة، دار المنظومة الرواد في قواعد المعلومات العربية، المجلد (23)، العدد (1).
12. بن يحيى علي ، لعمور رميلة، 2018، مجلة دفاتر اقتصادية واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين لسنة 2018، المجلد: 10 - العدد 2 (2019).
13. بن يحيى علي ، لعمور رميلة، 2020، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، مجلّة الواحات للبحوث و الدراسات المجلد 13 العدد 1 (2020) .
14. حمزة ضويفي، فؤاد عنون، مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA-دراسة عينة من المراجعين-، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد 02، العدد 01، الجزائر، 2020.
15. ديلمى عمر، لقليطي الأخضر، 2020، دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر: دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة المالية المجلة العربية للإدارة مج ، 40 ، ع 4 - ديسمبر (كانون الأول) 2020.
16. رواني بوحفص 2023، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مجلة دراسات اقتصادية المجلد: 23 العدد: 01 السنة: 2023 .
17. سالم أحمد صيام، مدى تأثير سمات مكتب المراجعة وفريق المراجعة والجمعيات المهنية على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة، دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة الدراسات التجارية، العدد 2014م.
18. سامية فقير، محمد امين لعروم، 2021، التزام مزاوي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية -دراسة عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر العاصمة وبومرداس خلال سنة 2020 مجلة المؤسسة المجلد 10، العدد 1 مرجع سابق.
19. سعيدي زهير، 2017، معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية دراسة نظرية تحليلية ،مجلة، الأفق للدراسات الاقتصادية 202-185، Volume 2, Numéro 2, Pages 185-202
20. سليمة بن نعمّة، أمين مخفي، 2017، واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر، مجلة مجاميع المعرفة رقم 05. عدد أكتوبر 2017.
21. سيلية حماش، ربيعة نصري، تنظيم المهن المحاسبية في الجزائر في ظل القانون رقم 10-01، مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال، المجلد 07، العدد 04، الجزائر، 2022.
22. شراد صابر، مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق - دراسة آراء عينة من المهنيين والأكاديميين-، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 06، العدد 02، الجزائر، ديسمبر 2021.
23. صابر شراد، ماهية معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق، دراسة آراء عينة من المهنيين والأكاديميين، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 6، العدد 2، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2021.
24. صالح حميداتو، بوقفة علاء، واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر، العدد 01، جوان 2011.
25. عبد الرحمن إبراهيم الحميد، خصائص جودة المراجعة دراسة حالة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية ،الرياض: جامعة الملك عبد العزيز، مجلة الإدارة العامة، المجلد ،35 العدد 3، 1995م .
26. عبد الرحيم، عبد الكريم، جليل ابراهيم صالح، (2014) قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية، جامعة البصرة،

قائمة المصادر والمراجع

- كلية الادارة والاقتصاد، مجلة جامعة ذي قار، مجلد (3) العدد 1.
27. عبد القادر قادري، مهنة محافظ الحسابات في ضوء الإصلاح المحاسبي في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 03، الجزائر، 2020.
28. عجيلة محمد، قنيع أحمد، متطلبات مهنة محافظ الحسابات في دعم وتطوير الإبداع المحاسبي - نظرة مستقبلية-، مجلة أبحاث كمية ونوعية في العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 1، العدد 01، 2019.
29. عنون فؤاد، ضويفي حمزة، التدقيق الخارجي في الجزائر -دراسة تحليلية للقوانين المنظمة للمهنة- مجلة مالية ومحاسبة الشركات JFCA، المجلد 02، العدد 02، الجزائر، سنة 2023.
30. فاطمة الصالح الغريان، معايير التدقيق الدولية، الكورس الأول، قسم المحاسبة، المرحلة الرابعة، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، جامعة المستنصرية، العراق، 2019/2020.
31. فوزي الحاج أحمد، محمد البشير مرکان، معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي ومهني للتدقيق الخارجي في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 01، الجزائر، 2020.
32. لياس قلاب ذبيح، آفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل الإصدارات الحديثة - دراسة حالة تدقيق حسابات مؤسسة اقتصادية في الجزائر-، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 8، العدد 02، جامعة أم البواقي، الجزائر، جوان 2021.
33. م.م. وليد خالد هندي، احمد مشرف رشيد، 2022، أثر معيار التدقيق الدولي رقم 220 في تعزيز جودة أداء مراقبي الحسابات (دراسة تطبيقية في مكاتب مراقبي الحسابات في العراق))، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، السنة / 2022 م المجلد 14 العدد 1.
34. محمد بماء الدين إبراهيم، مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء لمهنة المراجعة الخارجية، القاهرة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، العدد، 2، 2008م.
35. محمد حسني عبد الجليل صبحي، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة بالمملكة العربية السعودية دراسة ميدانية، القاهرة: جامعة طنطا، كلية بالتجارة، مجلة التجارة والتمويل، العدد: 2، 1995م.
36. محمد سيد، مسار مزاولة مهنة محافظ الحسابات بالجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 02، العدد 15، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2016.
37. محمد صالح هاشم ، تقييم مدى قبول أسلوب مراجعة النظر كأداء للرقابة الخارجية على جودة الأداء المهني من مكاتب المراجعة الخارجية، القاهرة: جامعة بني سويف ، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية 2010م، العدد 2.
38. محمد عبيد، حسين بشير لزعر، المنظور الجزائري للتدقيق الخارجي في صورة المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 01، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2021.
39. مرشد سامي محمد، تأثير مؤهلات المراجع الخارجي في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية دراسة استطلاعية عينة من مراقبي الحسابات في العراق، كريت: جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 36، 2016 م .
40. مريم آيت بارة، اسهامات معايير التدقيق الدولية في تفعيل وتعزيز حوكمة الشركات، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 13، العدد 01، الجزائر، 2023.
41. مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة.

قائمة المصادر والمراجع

42. معمري أسامة، متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مساهمة لتوجهات معايير تقارير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وتهيئة هيئة محاسبية ملائمة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 05، جامعة العربي بن المهدي، أم البواقي، الجزائر، 2018.
43. ناصر دادي عدون، تلاهوري رايح، نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية، مجلة التحولات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد الرابع، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008.
44. نخله حراث، بن حمو عصمت محمد، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 11، العدد 02، جامعة مستغانم الجزائر، 2022.
45. نشوان، إسكندر حسين، ("2010) جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين، "مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الرابعة عشر.
46. هيبه صنهاجي، عبد القادر عوادي، محمد العيد عمامرة، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، 2017.
47. هيثم أحمد حسين عبد المنعم، اتجاهات تطوير معايير الرقابة على جودة المراجعة، جامعة الأزهر، كلية التجارة، المجلة العملية لكلية التجارة العدد 22 2004 م.
48. وليد عبد السلام، زوينة بن فرج، معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في الجزائر - دراسة استطلاعية لمجموعة من مدققي الحسابات بولاية سطيف -، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 08، العدد 01، جامعة برج بوعرييج، الجزائر، 2021.
49. يخلف العربي، بن العايش فاطمة، أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 530 السبر في التدقيق على تحسين جودة القوائم المالية، دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين بالشرق الجزائري لسنة 2020، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 07، العدد 01، الجزائر، جوان 2023.
50. يوسف محمد جربوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس كفاءة وتقييم الأداء، الجمع العربي لمحاسبين القانونيين، العدد 16، الأردن، 2003.

رابعا الملحقيات:

1. بختة مفتاح، حمزة مفتاح وعامر مريم، إسقاط معايير المراجعة الدولية على نظيرتها الدولية، الملتقى الوطني الأول حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة بومرداس يومي 11، 12 أبريل 2018.
2. بوقابة زينب، متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، ملتقى وطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة بومرداس، الجزائر، يومي 11/12 أبريل 2018.
3. فؤاد عنون، حمزة ضويفي، ضرورة تبني معايير التدقيق الدولية من أجل إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، ملتقى وطني حول واقع التدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير الدولية للتدقيق وتحدياته، المحور الرابع التدقيق بين المعايير المحلية والمعايير الدولية، المركز الجامعي تيسمسيلت، الجزائر.
4. فؤاد عنون، زينب حجاج، تبني المعايير الدولية للتدقيق التجربة الجزائرية نموذجاً من خلال دراسة مقارنة للمعايير الجزائرية للتدقيق وما يقابلها من المعايير الدولية، ملتقى وطني حول التوجيهات الحديثة لمهنة المحاسبة والتدقيق في ظل المعايير الدولية، جامعة عين تيموشنت.

قائمة المصادر والمراجع

خامسا المنشورات والمرايسيم والمواد:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1993.
2. القرار 24 المؤرخ في 24 جوان، 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. الجريدة الرسمية الجزائرية.
3. المقرر رقم 002 المتضمن الإصدارات الاولى للمعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخة بتاريخ 04 فيفري 2016 الجريدة الرسمية.
4. المقرر رقم 150 المتضمن الإصدارات الثانية للمعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخة بتاريخ 11 أكتوبر 2016 الجريدة الرسمية.
5. المقرر رقم 23 المتضمن الإصدارات الثالثة للمعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخة بتاريخ 15 مارس 2017 الجريدة الرسمية.
6. المقرر رقم 77 المتضمن الإصدارات الرابعة للمعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخة بتاريخ 24 سبتمبر 2018 الجريدة الرسمية.
7. المادة رقم: 02 المرسوم التنفيذي رقم 11-72 مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية رقم 11 مؤرخة في 20 فيفري 2011.
8. القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
9. المادة 13 المرسوم التنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكيفيات سير الترتيب المهني واستقبال ودفع اجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المترشحين، الجريدة الرسمية رقم 65 مؤرخة في 30 نوفمبر 2011.
10. القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، العدد 42، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
11. المرسوم التنفيذي 24-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011م، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد: 07.
12. المادة، 04 المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره،
13. المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد 07.
14. المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، والمؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد 07.

سادسا المواقع الالكترونية:

1. الموقع الإلكتروني / <https://www.ifac.org>، تاريخ التصفح، 2023/01/12 على الساعة 20:30.

سابعا المراجع باللغة الأجنبية:

1. IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements.2010
2. Jaques Renard, Théorie et Pratique de L'Audit Interne, 8ème édition, Eyrolles, Paris, 2013, p 194.
3. Jong-H. Choi, Chansog (Francis) Kim, Jeong-Bon Kim, and YoonseokZang, "Auditoffice Size Audit Quality ,and Audit Pricing", Auditing:A Journal of practice& Theory, Vol.29, No.1, 2010, p.127
4. Acyarsyah, Padri, (2014), Audit Firm Tenure Audit Firm size and Audit Quality, Galobal Journal of Bussines and social science Review, Issu 2289-

- 8056.
5. Al-khaddash, H., Al Nawas, Ramadan, (2013), Factors affecting the Quality of Auditing the Case of Jordanian Commercial Banks, International Journal of Business and Social Sciences, September, 2013p :208
 6. Bernard Matory et Daniel Crozet, Gestion des ressources humaines: pilotage social et performance, 6eme édition dunod, paris, 2005, p:164
 7. De Angelo, L.E., Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, December, 1981.p.:186
 8. Doriath, B. and Ch. Goujet. (2007). Gestion Prévisionnelle et Mesure de la Performance. DoDnod: Paris. 3^{ème} Edition.p:3
 9. IAASB , " A Framework for Audit Quality " , Comment Deadline , May ,2013 .
 10. IAASB,(2011), "International Auditing And Assurance Standards Board, Audit Quality An Iaasb Perspective"
 11. Jacques Renard, Théorie Et Pratique De L'audit Interne, Septième Edition, Editions D'organisation ,Paris, 2010.
 12. Jaya, T.E, Irenem, Choirul, (2016), Skepticism, Time Limitation of audit, ethics of professional Accountant and Audit Quality, Review of Integrative Business & Economics Research, July.p.:175
 13. Sadi Nacer Eddine & Mazouz Ali, la Pratique du Commissaire aux Comptes en Algérie, Tome 01, la société National de comptabilité, 1993, P : 80.

الملاحق



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مخبر التطبيقات الكمية والنوعية للإرتقاء الإقتصادي، الإقتصادي والبيئي بالمؤسسات الجزائرية

إستبيان

السادة: ممارسي مهنة التدقيق (محافظ الحسابات والخبراء المحاسبين) والاكاديميين والباحثين في مجال التدقيق

المحترمين.

تحية طيبة و بعد ،،،

بهدف إنجاز وإتمام أطروحة الدكتوراه، ل م د في المالية والمحاسبة تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، قمت بإعداد دراسة حول "اثر الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA على زيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية"، ولإتمام الدراسة في الجانب الميداني تم تصميم هذه الاستبيان لجمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة ومن اجل ان تحقق هذه الدراسة الهدف والفائدة المرجوة، نأمل منكم التكرم بالإجابة على الأسئلة التي يحتويها هذا الاستبيان كون إجاباتكم وآرائكم حول موضوع البحث مهمة، وذلكم بهدف الخروج بالنتائج والتوصيات المناسبة، واخيرا نحن على ثقة باهتمامكم بموضوع الدراسة ونشكركم على حسن تعاونكم.

الطالب :خليف رشيد rachidkhelif@gmail.com

الأستاذ المشرف:الأستاذالأستاذ الدكتور طيبي حمزة

الأستاذ المشرف المساعد: الأستاذ الدكتور عجيلة محمد

ملاحظة: إن إجاباتكم على هذا الاستبيان ستحظى بالسرية التامة و ان استخدامها لا يكون إلا للأغراض

العلمية لدراستنا.

الجزء الأول: معلومات عامة عبارات استبيان

الملحق 1 الاستبيان

الجزء الأول: معلومات عامة

الرجاء التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية بوضع العلامة (X) أمام الإجابة التي تختار

ملاحق الدراسة

	ذكر	الجنس
	أنثى	
	أقل من 30	العمر
	من 30 إلى 40	
	من 40 إلى 50	
	أكبر من 50	
	دكتوراه	المستوى العلمي
	ماجستير	
	ماستر	
	ليسانس	
	شهادة مهنية	
	محاسبة	التخصص
	إدارة	
	مالية	
	اقتصاد	
	أخرى	
	أقل من 05 سنوات	الخبرة
	من 05 إلى 10 سنوات	
	من 10 إلى 15 سنة	
	أكبر من 15 سنة	
	منعدم	الالتزام بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق
	سطحي	
	مقبول	
	جيد	
	ممتاز	
	منعدم	متطلبات الأداء المهني لممارسة مهنة التدقيق
	سطحي	
	مقبول	
	جيد	
	ممتاز	
	نعم	مساهمة معايير التدقيق الجزائرية NAA في تحسين وزيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية
	لا	

ملاحق الدراسة

المحور الثاني: مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية (NAA)

الرقم	عبارات المحور	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
أولاً-مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA (210-230) الخاصة بالمبادئ العامة والمسؤوليات في الممارسة المهنية لمهنة التدقيق من خلال :						
01	مساعدة المدقق في الاتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة التدقيق الموكلة له.					
02	تحديد الشروط المسبقة لقبول التكليف بالمهمة بالنسبة للمدقق الخارجي.					
03	تحميل مدقق الحسابات مسؤولية القبول بشروط التكليف بالمهمة.					
04	تسهيل للمدقق عملية التوثيق لعملية التدقيق.					
05	تساعد المدقق في معالجة الإحلال بتطبيق أحد معايير التدقيق.					
06	يلزم المدقق بتوثيق الأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقريره					
ثانياً: خلال:مدى الالتزام بتطبيق معيار التدقيق الجزائري NAA (300) الخاص بالتخطيط وفحص نظام الرقابة الداخلية من خلال:						
07	تسهيل التخطيط لعمليات التدقيق المتكررة.					
08	يساعد على ضمان بناء خطة سليمة لمهام التدقيق المتكررة والقادمة.					
09	توضح متطلبات بناء خطة وبرنامج تدقيق ملائمين؛					
10	المساعدة في تحقيق المرونة في التعامل مع التغيرات التي تطرأ في خطة وبرنامج التدقيق.					
11	يمكن المدقق من فهم المؤسسة محل عملية التدقيق					
12	يساعد المدقق على الاشراف الجيد للمساعدين					
ثالثاً: من خلال:مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA (500 - 501 - 505 - 510 - 520 - 530 - 540 - 560 - 570 - 580) الخاصة بالعناصر المقنعة-أدلة الإثبات من خلال :						
13	تمكين المدقق من معرفة مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تقييم مدى ملائمتها.					
14	يقوم المدقق بمعرفة الإجراءات الكفيلة بتوفير أدلة إثبات كافية وملائمة.					
15	تساعد المدقق على استخدام السبر والإجراءات التحليلية لإنجاز إجراء اتمهمة التدقيق.					

ملاحق الدراسة

					16	تحديد واجبات مدقق الحسابات المرتبطة بالتقديرات المحاسبية.
					17	تمكن المدقق من التعامل الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات.
					18	تساعد المدقق في كيفية الحصول على التصريحات الكتابية والخارجية،
رابعا:مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائريةNAA (610-620) الخاصة باستخدام عمل مدققين اخرين من خلال						
					19	تنظيم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.
					20	يساعد على تسهيل كيفية الاستعانة بخدمات الخبير.
					21	المساعدة على تسهيل كيفية الاستعانة بخدمات المدقق الداخلي.
					22	يستفيد المدقق من خدمات كل من المدقق الخبير والمدقق الداخلي.
					23	تسهيل تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف مدقق الحسابات؛
					24	تحديد مسؤولية كل من محافظ الحسابات والخبير؛
خامسا:خلال:مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائريةNAA (700) الخاصة بالتقرير من خلال:						
					25	مساعدة المدقق في تأسيس رأي حول عملية تدقيق القوائم المالية،
					26	تحديد شكل ومضمون التقرير النهائي للمدقق
					27	قيام المدقق باحترام معايير إعداد التقرير
					28	اعتماد المدقق على جميع العناصر المقنعة عند إبداء رأيه حول القوائم المالية المدققة،
					29	إعداد التقرير النهائي يتم وفق معايير التدقيق الجزائرية تتوافق مع القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة.
					30	إعداد التقرير النهائي للمدقق يخضع لمعايير وقوانين يتم وفقها.

ملاحق الدراسة

المحور الثالث:متطلبات الأداء المهني لممارسة مهنة التدقيق بالجزائر.

الرقم	عبارات المحور	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يساهم قيام المدقق بالإشراف على مساعديه وتقييمهم بمدى امتثالهم للمتطلبات العلمية والعملية والأخلاقية على تحسين الأداء المهني لممارسي المهنة					
02	يساعد التخطيط لعمليات التدقيق المتكررة.الحالية والقادمة على تحسين الأداء المهني للمدقق.					
03	قيام مكاتب التدقيق بتوثيق خطة وإستراتيجية التدقيق للشاملة وإبلاغ الأمور المهمة للمساعدين واعضاء فريق عملية التدقيق يسهل من عملية التدقيق ويحسن من الممارسة المهنية للمدققين.					
04	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعمل على ضبط مستويات المخاطر مما يزيد من كفاءة الأداء المهني لمدقق الحسابات.					
05	تحديد الصلاحيات والاستقلال الوظيفي بالإضافة إلى وضوح الهيكل التنظيمي من قبل الادارة يساهم في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات					
06	بتحديد المخاطر التدقيقية والعمل على تفاديها والحد منها ما أمكن ينعكس إيجابا على الأداء المهني لتدقيق الحسابات.					
07	حصول المدقق على ادلة اثبات كافية موثوقة وملائمة ذات نوع واحد دليل على الأداء المهني الجيد.					
08	حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية وملائمة يساعد على التقليل من مخاطر التدقيق وتحسين ادائه المهني.					
09	تعد كفاية ادلة الإثبات الخاصة بعملية التدقيق مقياسا لجودتها وعلى الأداء المهني الجيد للمدقق.					
10	يعتمد المدقق على وثائق التدقيق التي يعدها والتي يعتمد عليها المدقق أثناء ممارسته لمهنة التدقيق.					

ملاحق الدراسة

					11 وثائق التدقيق تتشكل من إجراءات التدقيق التي تمت وهي توثيق لمختلف مراحل الأداء المهني للمدقق.
					12 تتشكل وثائق التدقيق من العناصر المقنعة والأدلة المجموعة والنتائج التي توصل إليها المدقق.
					13 وثائق التدقيق هي الوثائق التي تحصل عليها المدقق والتي احتفظ بها في إطار أدائه لمهمة التدقيق.

Annexe

الاستبيان باللغة الاجنبية:

1 :Questionnaire



Ministère de l'enseignement supérieur et de
la recherche scientifique
Université de Ghardaïa
Faculté des sciences économiques,
commerciales et de gestion
Département des finances et de la
comptabilité



Laboratoire d'applications quantitatives et qualitatives pour l'amélioration
économique, sociale et environnementale des organisations algériennes

Questionnaire

MM : Praticiens de la profession de l'audit (auditeurs et experts comptables),
universitaires et chercheurs dans le domaine de l'audit.

Salutations et après

Dans le cadre de la réalisation de ma thèse de doctorat en
Finance et Comptabilité, spécialisée en : Audit et contrôle de gestion, j'ai préparé
une étude sur « L'impact de l'adhésion aux normes d'audit algériennes NAA sur
l'augmentation de la performance professionnelle des cabinets d'audit algériens. »
Afin de compléter le travail Sur le terrain, ce questionnaire a été conçu pour
collecter les données nécessaires à cette étude. Afin que cette étude atteigne
l'objectif et le bénéfice escomptés, nous espérons que vous aurez la gentillesse de
répondre aux questions contenues dans ce questionnaire, car vos réponses et vos
opinions sur le sujet de la recherche sont importantes, afin d'obtenir des résultats et
des recommandations appropriés, et enfin nous sommes convaincus de votre intérêt
pour le sujet de l'étude et nous vous remercions de votre bonne coopération.

Étudiant : Khalif Rashid rachidkhalif@gmail.com

Professeur superviseur : Professeur Dr Tayebi Hamza

Professeur assistant : Professeur Dr Ajila Mohamed

Note : Vos réponses à ce questionnaire resteront strictement confidentielles et ne
seront utilisées qu'à des fins scientifiques : Vos réponses à ce questionnaire
resteront strictement confidentielles et ne seront utilisées qu'à des fins scientifiques
dans le cadre de notre étude.

La première partie : Informations générales Phrases du questionnaire

Annexe 1 Questionnaire

Partie I : Informations générales

Veillez répondre aux questions suivantes en cochant (X) devant la réponse choisie :

Genre	Masculin	<input type="checkbox"/>
	Femme	<input type="checkbox"/>
L'âge	Moins de 30 ans	<input type="checkbox"/>
	De 30 à 40 ans	<input type="checkbox"/>
	40 à 50 ans	<input type="checkbox"/>
	Plus de 50 ans	<input type="checkbox"/>
Niveau d'éducation	Doctorat	<input type="checkbox"/>
	Maîtrise	<input type="checkbox"/>
	Master	<input type="checkbox"/>
	Licence	<input type="checkbox"/>
	Certificat professionnel	<input type="checkbox"/>
Spécialité	Comptabilité	<input type="checkbox"/>
	Gestion	<input type="checkbox"/>
	Finance	<input type="checkbox"/>
	Économie	<input type="checkbox"/>
	Autre	<input type="checkbox"/>
Expérience	moins de 05 ans	<input type="checkbox"/>
	De 05 à 10 ans	<input type="checkbox"/>
	10 à 15 ans	<input type="checkbox"/>
	Plus de 15 ans	<input type="checkbox"/>
L'engagement à appliquer les normes d'audit algériennes est	inexistant	<input type="checkbox"/>
	Superficiel	<input type="checkbox"/>
	Acceptable	<input type="checkbox"/>
	Bon	<input type="checkbox"/>
	Excellent	<input type="checkbox"/>
Exigences en matière de performance professionnelle pour l'exercice de la profession d'auditeur	Néant	<input type="checkbox"/>
	Superficielle	<input type="checkbox"/>
	Acceptable	<input type="checkbox"/>
	Bon	<input type="checkbox"/>
	Excellent	<input type="checkbox"/>

ملاحق الدراسة

La contribution des normes d'audit algériennes (NAA) à l'amélioration et à l'accroissement de la performance professionnelle des cabinets d'audit algériens	Oui	
	Non	

Axes du questionnaire:

Thème 1 : Conformité aux normes d'audit algériennes (NAA):

N°	Énoncés du thème	Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	En désaccord	Entièrement désaccord
	I. Le degré d'engagement dans l'application des normes algériennes d'audit (NAA) (210–230) sur les principes généraux et les responsabilités dans l'exercice professionnel de la profession d'audit à travers :					
1	En aidant l'auditeur à convenir avec la direction des termes de la mission d'audit.					
2	Déterminer les conditions préalables à l'acceptation de la mission pour l'auditeur externe.					
3	Tenir l'auditeur pour responsable de l'acceptation des termes de la mission.					
4	Faciliter la documentation du processus d'audit par l'auditeur.					
5	Aider l'auditeur à traiter la question de la substitution en appliquant l'une des normes d'audit.					
6	Oblige l'auditeur à documenter les événements survenus après la date de son rapport.					
	Deuxièmement : le degré de conformité avec la norme algérienne d'audit NAA(300) relative à la planification et à l'examen du système de contrôle interne par le biais d'une analyse de l'efficacité du système de contrôle interne :					

7	Faciliter la planification des audits récurrents.					
8	Contribuer à assurer qu'un plan solide est en place pour les missions d'audit récurrentes et à venir.					
9	en clarifiant les exigences relatives à l'élaboration d'un plan et d'un programme d'audit appropriés ;					
10	Aider à faire preuve de souplesse dans la gestion des changements apportés au plan et au programme d'audit.					
11	Permet à l'auditeur de comprendre l'organisation contrôlée					
12	Aide l'auditeur à superviser correctement ses assistants					
Troisièmement : par : le degré de conformité avec l'application des normes algériennes d'audit NAA (500-501-505-505-510-520-530-540-560-570-580) sur les preuves convaincantes par :						
13	permettant à l'auditeur de reconnaître et d'évaluer l'adéquation des sources d'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés.					
14	Permettre à l'auditeur d'identifier les procédures permettant d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés.					
15	Aider l'auditeur à utiliser des sondages et des procédures analytiques pour mettre en œuvre les procédures d'audit.					
16	Identifier les obligations de l'auditeur liées aux estimations comptables.					
17	Permettre à l'auditeur de traiter les événements postérieurs à la clôture des comptes.					
18	Aider l'auditeur à obtenir des autorisations écrites et externes,					

Quatrièmement : le degré de conformité avec l'application des normes algériennes d'audit NAA (610-620) sur l'utilisation des travaux d'autres auditeurs en :						
19	Organiser la relation entre l'auditeur interne et l'auditeur externe.					
20	Faciliter l'utilisation des services d'experts.					
21	Facilite l'utilisation des services de l'auditeur interne.					
22	L'auditeur bénéficie à la fois des services de l'expert et de ceux de l'auditeur interne.					
23	Faciliter l'évaluation de l'adéquation du travail de l'expert désigné par l'auditeur.					
24	Définir les responsabilités de l'auditeur et de l'expert.					
Cinquièmement : par : le degré de conformité avec l'application des normes algériennes d'audit NAA (700) pour le rapport par : le degré de conformité avec l'application des normes algériennes d'audit NAA (700) pour le rapport par :						
25	Aider l'auditeur à se forger une opinion sur l'audit des états financiers.					
26	Détermination de la forme et du contenu du rapport final de l'auditeur					
27	L'auditeur respecte les normes pour la préparation du rapport.					
28	L'auditeur s'appuie sur tous les éléments persuasifs lorsqu'il exprime une opinion sur les états financiers audités,					
29	Le rapport final est préparé conformément aux normes d'audit algériennes qui sont conformes aux lois et règlements régissant la profession.					
30	L'élaboration du rapport final de l'auditeur est					

soumise à des normes et à des lois.

Thème 2 : Exigences de performance professionnelle pour la profession d'audit en Algérie.

N°	Énoncés du thème	Tout à fait d'accord	D'accord	Neutre	En désaccord	Entièrement désaccord
1	La supervision des assistants par l'auditeur et l'évaluation de leur conformité aux exigences scientifiques, pratiques et éthiques améliorent la performance professionnelle des praticiens.					
2	La planification des audits récurrents, en cours et à venir contribue à améliorer la performance professionnelle de l'auditeur.					
3	Les bureaux d'audit qui documentent un plan et une stratégie d'audit exhaustifs et qui communiquent les questions importantes aux assistants et aux membres de l'équipe d'audit facilitent le processus d'audit et améliorent la pratique professionnelle des auditeurs.					
4	L'examen et l'évaluation du système de contrôle interne permettent de contrôler les niveaux de risque, ce qui accroît la performance professionnelle de l'auditeur.					
5	La définition de l'autorité et de l'indépendance fonctionnelle ainsi que la clarté de la structure organisationnelle par la direction contribuent à améliorer la performance professionnelle de l'auditeur.					
6	L'identification des risques d'audit et les efforts déployés pour les éviter et les minimiser autant que possible ont une incidence positive sur la performance professionnelle de l'auditeur.					
7	L'obtention par l'auditeur d'éléments probants					

	suffisants, fiables et appropriés d'un type donné est la preuve d'une bonne performance professionnelle.					
8	L'obtention par l'auditeur d'éléments probants suffisants et appropriés contribue à minimiser les risques d'audit et à améliorer sa performance professionnelle.					
9	L'adéquation des preuves d'audit est une mesure de la qualité de l'audit et de la performance professionnelle de l'auditeur.					
10	L'auditeur s'appuie sur la documentation d'audit qu'il prépare et sur laquelle il s'appuie au cours de l'audit.					
11	La documentation d'audit est constituée des procédures d'audit mises en œuvre et documente les différentes étapes de la performance professionnelle de l'auditeur.					
12	La documentation d'audit comprend les éléments persuasifs, les preuves collectées et les conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu.					
13	Les documents d'audit sont les documents obtenus et conservés par l'auditeur dans le cadre de l'exécution de sa mission.					

ملاحق الدراسة

الملحق رقم (2-3): قائمة المحكمين

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة
رخروخ يوسف	استاذ	جامعة الاغواط
زاوي عيسى	دكتور	المركز الجامعي شريف بوشوشة بآفلو
مولود فتحي	دكتور	المركز الجامعي شريف بوشوشة بآفلو
عبادة عبد الرؤوف	استاذ	جامعة غرداية
سعداوي مراد	دكتور	المركز الجامعي شريف بوشوشة بآفلو

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
I	البسمة
II	الإهداء
III	التشكرات وتقدير
IV	الملخص
V	المحتويات
VI	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
VIII	فهرس الملاحق
IX	قائمة الاختصارات
أ-ز	مقدمة
الفصل الأول: واقع أداء وممارسة مهنة التدقيق و تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA	
9	المبحث الأول: واقع ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر
9	تمهيد
9	المطلب الأول: مدخل نظري لمهنة التدقيق
9	الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق:
11	الفرع الثاني: مفهوم التدقيق
13	الفرع الثالث: أهداف وفروض التدقيق و أنواعه
16	الفرع الرابع: الأطراف المستفيدة من التدقيق:
16	الفرع الخامس: أنواع التدقيق
18	المطلب الثاني: واقع ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر
18	الفرع الأول: لمحة تاريخية عن مهنة التدقيق بالجزائر
20	الفرع الثاني: ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر
23	الفرع الثالث: الجانب القانوني لمزاولة مهنة التدقيق
24	الفرع الرابع: حقوق وواجبات المدقق
25	الفرع الخامس: مسؤوليات المدقق
26	الفرع السادس: طرق التعيين وحالات التنافي والموانع في ظل القانون 10-01

فهرس المحتويات

29	المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق بالجزائر
29	الفرع الاول: الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر(بعد الاصلاحات):
38	المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية والجزائرية
38	المطلب الاول : مدخل لمعايير التدقيق
38	الفرع الأول: تعريف معايير التدقيق الدولية
39	الفرع الثاني: أهمية معايير التدقيق الدولية
39	الفرع الثالث: أهداف معايير التدقيق الدولية
40	الفرع الرابع: الهيئات الدولية المشرفة على مهنة التدقيق ومعايير التدقيق
41	الفرع الخامس: أنواع معايير التدقيق
47	المطلب الثاني: المفاهيم العامة للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA
47	الفرع الاول: ماهية معايير التدقيق الجزائرية وأهميتها
48	الفرع الثاني: أهمية وخصائص المعايير الجزائرية للتدقيق NAA وأسباب إصدارها.
50	الفرع الثالث: أهداف إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق.
50	الفرع الرابع: الهيئات المشرفة على إصدار معايير التدقيق الجزائرية.
51	الفرع الخامس: آلية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق.
53	المطلب الثالث: عرض المعايير الجزائرية للتدقيق NAA حسب إصداراتها ومقارنتها بالمعايير الدولية ISA
53	الفرع الأول: عرض المعايير الجزائرية للتدقيق حسب الإصدارات
61	الفرع الثاني: مقارنة بين معايير التدقيق NAA وISA
66	المطلب الرابع: إسهامات الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA على ممارسة مهنة التدقيق والعراقيل التي تواجهه.
66	الفرع الاول: إسهامات الالتزام بتطبيق المعايير الجزائرية NAA للتدقيق على ممارسة مهنة التدقيق.
67	الفرع الثاني: المعوقات والعراقيل التي تواجه تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA.
69	الفرع الثالث: المتطلبات الواجب تفعيلها لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA.
69	المبحث الثالث: الإطار النظري للأداء المهني للمدقق الخارجي
70	المطلب الأول: مفهوم الأداء المهني للمدقق الخارجي واليات تحسين الأداء المهني للمدقق والعوامل المؤثرة عليه.
70	الفرع الاول: مفهوم الأداء المهني للمدقق الخارجي

فهرس المحتويات

72	الفرع الثاني: تعريف الأداء المهني للمدقق الخارجي:
72	الفرع الثالث: أهمية تحسين الأداء المهني في عملية التدقيق
74	الفرع الرابع: آليات تشجيع المدققين على الأداء الجيد
76	الفرع الخامس: العوامل المؤثرة في الأداء المهني للمدقق
83	المطلب الثاني: جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي
83	الفرع الاول : تعريفه
85	الفرع الثاني: أهمية وأهداف جودة الأداء المهني للمدقق
87	الفرع الثالث: الأطراف المستفيدة من جودة الأداء المهني للمدقق
88	الفرع الرابع- مقومات جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي
90	الفرع الخامس: أساليب الرقابة على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي
91	الفرع السادس: صعوبات وصف وتقييم جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي
91	المطلب الثالث: معايير الأداء المهني للمدقق
91	الفرع الاول: تعريف معايير الأداء المهني للمدقق
91	الفرع الثاني: الوظائف الأساسية لمعايير الأداء المهني للمدقق
92	الفرع الثالث: صعوبات تطبيق معايير الأداء المهني
92	الفرع الرابع: الصفات الواجب توفرها في المدقق الخارجي لأداء مهنة التدقيق
94	الفرع الخامس: أنواع معايير الأداء المهني
106	الفرع السادس: المعايير العامة المتعلقة بالمدقق حسب التشريعات والقوانين الحالية
108	المطلب الرابع: منهجية إنجاز وأداء عملية التدقيق الخارجي
108	الفرع الاول: مرحلة قبول مهمة التدقيق وما قبلها
110	الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
115	الفرع الثالث: جمع أدلة الإثبات الكافية
117	الفرع الرابع: إعداد التقرير النهائي لمهمة التدقيق
120	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسات وإجابات السابقة	
122	تمهيد
123	المبحث الأول : الدراسات المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA) والدولية (ISA) المحلية والاجنبية ؛

فهرس المحتويات

146	المبحث الثاني: الدراسات المتعلقة بالأداء المهني للمدققين والممارسة المهنية لمهنة التدقيق في الجزائر المحلية والاجنبية؛
174	المبحث الثالث: موقع الدراسات الحالية من الدراسات السابقة ومناقشتها والقيمة المضافة؛
174	المطلب الأول: مناقشة الدراسات السابقة ، وذلك من خلال توضيح أوجه التشابه والاختلاف ؛
174	المطلب الثاني: فقد قمنا في هذا المطلب بعرض اهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة والقيمة المضافة لها؛
176	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
178	تمهيد الفصل
179	المبحث الأول: منهجية وأدوات الدراسة الميدانية
179	المطلب الأول: منهجية ومجتمع عينة الدراسة
179	الفرع الأول: منهج ومتغيرات الدراسة وفرضياتها
181	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة وحدودها
183	المطلب الثاني: مصادر وأدوات جمع البيانات والمعلومات
183	الفرع الأول: مصادر جمع والحصول على البيانات والمعلومات
183	الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات والمعلومات (أداة الدراسة وخطوات تصميمها)
186	المطلب الثالث: الادوات وأساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات ونتائج إجابات عينة الدراسة
186	الفرع الأول: الأدوات المستخدمة في معالجة البيانات وإجابات عينة الدراسة
187	الفرع الثاني: المعاملات وأساليب المعالجة الإحصائية للبيانات المستخدمة لتحليل النتائج المتحصل عليها
188	المبحث الثاني: اختبار صدق وثبات عينة الدراسة وخصائصها
188	المطلب الأول: اختبار صدق وثبات الاستبيان
188	الفرع الأول: اختبار صدق الاستبيان
192	الفرع الثاني: اختبار ثبات الاستبيان
193	المطلب الثاني: عرض وتحليل الخصائص الشخصية والديمغرافية لعينة الدراسة
194	الفرع الأول: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر أو السن
196	الفرع الثالث: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب تخصص التعليم الأكاديمي
197	الفرع الرابع: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

فهرس المحتويات

197	الفرع الخامس: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية
198	الفرع السادس: ماهي حالة الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA من قبل ممارسي المهنة؟
200	الفرع السابع: ما مدى توافر متطلبات الأداء المهني الميداني لممارسة مهنة التدقيق بالجزائر من قبل ممارسي المهنة؟
202	الفرع الثامن: هل يساهم الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA في تحسين وزيادة الأداء المهني لمكاتب التدقيق الجزائرية؟
203	المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي لعبارات ومحاور الدراسة
204	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة نتائج الدراسة
204	المطلب الأول: عرض وتحليل بيانات نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة
205	الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الأول مدى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA
211	الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني (متطلبات الأداء المهني لممارسة مهنة التدقيق)
212	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات
212	الفرع الاول: تحليل نتائج اختبار الفرضية الرئيسية
215	الفرع الثاني: تحليل نتائج اختبار الفرضيات الفرعية
223	خلاصة الفصل
225	خاتمة
228	قائمة المصادر والمراجع
240	الملاحق
255	الفهرس