الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (LMD)في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

مدى قابلية محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية معيار العناصر المقنعة –دراسة ميدانية–

من اعداد الطالب: قندوزي تومي

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ: .....امام اللجنة المكونة من الاساتذة الافاضل:

د/ شرع يوسف.....رئيسا
أ د/ عجيلة محمد.....مشرفا ومقررا
د/ سعيداني محمد السعيد.....مساعد المشرف
د/ بهاز جيلالي .....مناقشا
د/ بن نوى مصطفى .....مناقشا
د/ بوفاتح بلقاسم .....مناقشا

2022/2021

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

إلى كل طالب علم

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى قابلية محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها وتم اختيار معيار العناصر المقنعة كجزء من المعايير وتعميم النتائج على باقي المعايير، حيث تم استخدام المنهج الوصفي من خلال الإحاطة بالأدبيات التي لها علاقة بالموضوع وجمع البيانات وتحليلها من طرف أصحاب المهنة، وقد تمت باستقصاء عينة من ذوي الاختصاص في هذا المجال من خبراء محاسبة وأكاديميين ومحافظي حسابات، وتمثلت أداة الدراسة باستخدام استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة.

وخلصت الدراسة إلى أن المعايير المعمول بها في الوسط المهني هي المعايير الدولية وهذا راجع إلى عدة عومل داخلية تمثلت في شمولية المعايير الدولية وكيفية العرض والافصاح، وعوامل خارجية تركزت في عاملين اثنين هما تأثير العمل الميداني على محافظي الحسابات من عدة جوانب والعامل الأساسي الذي يعتبر العائق الوحيد وهو عدم كفاية معايير التدقيق الجزائرية لجميع نواحي التدقيق (الجانب الميداني والنظري).

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الدولية، معايير التدقيق الجزائرية، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500، المعيار الدولي للتدقيق رقم500، محافظي الحسابات، التدقيق الخارجي.

Summary

Summary:

This study aims to highlight the extent to of the account keepersprobability to the Algerian auditing standards that have been created, and the standard of persuasive elements was chosen as part of the standards after that the results were circulated to the rest of the standards, where the descriptive approach was used by taking note of the aspects that are relevant to the subject, collecting and analyzing data by interviewing experts, academics and account keepers through a questionnaire.

The study concluded that the professional community waked with international standards because of internal factors which are the comprehensiveness of international standards and how to present in addition of external factors focused two elements the effect of the professional field on the account keepers from many aspects and the main factor, which is the only obstacle, that is the inadequacy of Algerian auditing standards for all aspects of auditing (field and theoretical aspect).

Keywords: International Auditing Standards, Algerian Auditing Standards, Algerian Auditing Standard N˚500, International Auditing Standard No. 500, Account keepers, External Auditing.

شكر وتقدير

"إِنَّا عَرَضْنَا الأَمَانَةَ عَلَى السَّمَوَاتِ وَالأَرْضِ وَالْجِبَالِ فَأَبَيْنَ أَنْ يَحْمِلْنَهَا وَأَشْفَقْنَ مِنْهَا وَحَمَلَهَا الإِنْسَانُ إِنَّهُ كَانَ ظَلُومًا جَهُولاً"

"الأحزاب الآية 72"

الحمد الله

والصلاة والسلام على رسول الله أما بعد:

يطيب لي أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير إلى الأساتذة الافاضل ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة حفظهمالله الذين كانت لهم بصمة وفضل في اتمام

هذا الانجاز

فهرس المحتويات

الموضـــــــــــــــــــــــــوع	الصفحـــــــــة
اهداء	**II**
ملخص	**III**
شكر وتقدير	**V**
فهرس المحتويات	**VI**
فهرس الجداول	**IX**
فهرس الأشكال	**XI**
قائمة المصطلحات والمختصرات	**XII**
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي	
تمهيد	**11**
المبحث الأول : مدخل إلى التدقيق الدولي	**12**
المطلب الأول: عموميات على التدقيق	**12**
المطلب الثاني: مفاهيم وفروض التدقيق الخارجي	**24**
المطلب الثالث: المبادئ والقواعد العامة في التدقيق الخارجي	**31**
المطلب الرابع: أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي	**37**
المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية والمحلية	**48**
المطلب الأول: مدخل إلى معايير التدقيق	**48**
المطلب الثاني: إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر	**57**
المطلب الثالث: المعايير التي تم إصدارها في الجزائر وخصائص أدلة الإثبات	**62**
المطلب الرابع: المعيار الجزائري (500)"العناصر المقنعة	**70**
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	**74**
المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية	**74**
المطلب الثاني: الدراسات باللغة الاجنبية	**75**
المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	**76**
خلاصة الفصل	**77**

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد	**79**
المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية	**80**
اولا: منهج الدراسة	**80**
ثانيا: عينة الدراسة	**81**
ثالثا: طرق جمع المعلومات	**81**
رابعا: أساليب المعالجة الاحصائية	**81**
المبحث الثاني: استبيان الدراسة	**82**
أولا: هيكل الدراسة	**82**
ثانيا: اختبار صدق الاستبيان	**83**
ثالثا: اختبار ثبات الاستبيان	**91**
المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات	**93**
أولا: تحليل خصائص البيانات الديمغرافية للعينة	**93**
ثانيا: تحليل نتائج محاور الدراسة	**99**
ثالثا: اختبار فرضيات الدراسة	**109**
رابعا:دراسة العلاقة بين المتغيرات وتحليل المسار	**112**
خلاصة الفصل	**120**
الخاتمة	**122**
النتائج	**122**
اقتراحات	**124**
أفاق الدراسة	**125**
قائمة المراجع	**127**
الملاحق	**133**

فهرس الجداول

الجدول رقم	عنوان الجدول	الصفحة
1–1	مقارنة بين أنواع المراجعة	27
2–1	معايير التدقيق المقبولة عموما	50
3_1	يوضح أوجه التشابه والاختلاف بين معيار التدقيق الجزائري 500 ونظيره الدولي	68
1–2	مقياس الإجابة على الفقرات	83
2–2	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي	84
3–2	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر	86
4–2	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث قابلية المعايير لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي	89
5–2	معامل الثبات ألفا كرونباخ	92
6–2	نتائج توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	93
7–2	نتائج توزيع عينة الدراسة حسب المتغير الفئة العمرية	94
8–2	نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	95
9–2	نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	96
10–2	نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	98
11–2	تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي	100
12–2	تحليل نتائج فقرات المحور الأول مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي	100
13–2	تحليل نتائج فقرات المحور الثاني حول الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر	104
14–2	تحليل نتائج فقرات المحور الثالث حول قابلية المعايير المحلية لدى	106

	أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي	
15-2	نتائج اختبار T لفرضية علاقة كفاية معيار التدقيق المحلي 500 وقابلية المعيار لديهم	110
16-2	نتائج اختبار T لفرضية علاقة الواقع العملي وفعالية الاستقلالية	111
17-2	نتائج اختبار T لفرضية علاقة قابلية المعايير وأهمية العرض والافصاح	112
18-2	يوضح العلاقة بين متغيرات المحور الأول	112
19-2	يوضح مدى تأثير الوسيط على المتغير التابع	113
20-2	يوضح العلاقة بين متغيرات المحور الثاني	114
21-2	يوضح العلاقة بين متغيرات المحور الثالث	116
22-2	يوضح العلاقة بين متغيرات الدراسة	117

فهرس الاشكال

الشكل رقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	نموذج متغيرات الدراسة	و
1-2	نتائج توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	94
2-2	نتائج توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية	95
3-2	نتائج توزيع أفراد العينة حسب الخبرة والأقدمية	96
4-2	نتائج توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	97
5-2	نتائج توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	98
6-2	نتائج المحور الأول	114
7-2	نتائج المحور الثاني	115
8-2	نتائج المحور الثالث	116
9-2	النتائج النهائية للدراسة	118

قائمة الاختصارات والمصلحات

الاختصار/الرمز	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية
IFRS	معايير التقارير المالية الدولية	International financial Reporting Standers
IAS	معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards
ISA	المعايير الدولية للتدقيق	International Standards on Auditing
SAS	مجلس معايير المراجعة	Standards Auditing on Statements
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute of Certified Public Accountants
IAPC	اللجنة الدولية لممارسة التدقيق	International Audit Practice Committee
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين	The International Federation of Accountants
IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية	The International Accounting Standards Board
IASCA	المجمع العربي للمحاسبين القانونيين	**The** International Arab Society **of** Certified Accountants
GAAS	معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما	Generally Accepted Auditing Standard
NAA	معايير التدقيق الجزائرية	Algerian Auditing Standards
SCF	نظام المحاسبي المالي	System de compatibility financière

قائمةالاختصاراتوالمصلحات

Plan de compatibility national	المخطط الوطني المحاسبي	PCN
Conseil national de comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة	CNC
Statistical Package for Social Sciences	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	SPSS
Analysis of covariance or causal modeling software	برنامج تحليل التباين أو النمذجة البنائية	AMOS

مقدمة

مقدمة

أدت أزمة 1929 إلى تشكيل فرق بحث وتفكير من أجل البحث على سبل خلق استقرار اقتصادي ومالي على الصعيد الدولي، "وكان السبق في هذا المجال للجنة إجراءات تدقيق الحسابات بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي فقد أصدرت في عام 1947 كتابا بعنوان توصية مقترحة لمعايير أداء مهنة تدقيق الحسابات، ثم أصدرت اللجنة في سنة 1954 "معايير الأداء لمهنة التدقيق، ولقد كانت المعايير محل العديد من الدراسات والبحوث الفردية والجماعية، المهنية والأكاديمية كانت تهدف إلى محاولة إيجاد للمشاكل التي تعرض تطبيقها.

وفي سنة 1977 تم أنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC ، باتفاق بين ثلاث وستين منظمة تمثل تسعة وأربعين دولة منها الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، ألمانيا، فرنسا، كندا، أستراليا، هولندا، المكسيك، اليابان...الخ، وقام الاتحاد الدولي للمحاسبين بدوره بإصدار معايير دولية للتدقيق.

تعتبر محاولات التوفيق بين الممارسات المهنية في مجال التدقيق بمثابة استجابة لضرورة حتمية حيث ظهرت نتائج هذا التباين في الممارسات على مستوى أسواق المال وذلك عندما تحاول منشأة معينة دخول سوق أموال أجنبي، ومن الأمثلة على هذه الفروق المهنية على المستوى الدولي " شركة (دايمتر) الألمانية التي كانت تنفق ما بين 15 و20 دولار أمريكي سنويا حتى تستطيع إعداد تقاريرها المالية وفق معايير المحاسبة والتدقيق حسب احتياجات بورصة نيويورك تمهيدا لتسجيل اسمها فيها بداية من سنة 2001.

التطورات المتعددة الأوجه للواقع الاقتصادي فرضت تحديات كبيرة على المحاسبة كونها الأداة الأساسية في توثيق المعلومات المالية والحفاظ على الثروة و المرآة العاكسة لكفاءة المؤسسات الاقتصادية وأدائها لتضع بعد ذلك التدقيق أمام حتمية مواجهة هذه التحديات الكبيرة أصبح مطالبا بالتحكم في المتغيرات الاقتصادية والمالية والمحاسبية، فقد عملت هذه التطورات الاقتصادية المستمرة على تدويل المعاملات التجارية، كما صاحبتها فترة نوعية في تكنولوجيات الاعلام والاتصال وظهور الاقتصاد الرقمي، ّفضلا على تطوير أدوات مالية كثيرة ومشتقات متعددة منها، أدت إلى تعقيد عملية اتخاذ القرار لدى مختلف الاطراف وهو الأمر الذي أظهر الحاجة الماسة إلى المزيد من المعلومات ذات طبيعة مختلفة عن المعلومات التقليدية التاريخية التي كانت ولا تزال تقدمها مهنة التدقيق والتي تنحصر في المصادقة على القوائم المالية، فأصبح متخذو القرار يطالبون المنشأة بتزويدهم بمعلومات متنوعة ذات طبيعة مالية وغير مالية، تاريخية ومستقبلية، ورقية وإلكترونية، موثوقة ومؤكدة من قبل

التدقيق، مما جعل وضعية التدقيق في حد ذاتها تتطور داخل الهيكل العام لحوكمة المنشآت لتواكب هذه التطورات وتتصدى لهذه المتطلبات بمفاهيم جديدة تمكن التدقيق من التحكم في هذه التطورات وتواكبها.

في ظل الانفتاح الاقتصادي وسهولة انتقال رؤوس الاموال بين دول العالم ازداد الطلب على المعلومات المالية ذات الجودة العالية والمصداقية والشفافية من طرف متخذي القر ار ومختلف الاطراف المستعملة للقوائم المالية.هذا ما جعل الهيئات الدولية والتجمعات المهنية للمحاسبة تنادي بضرورة التوافق الدولي في المجال المحاسبي، وبالتالي سعت إلى البحث عن طرق التنسيق وتقليل الاختلافات الموجودة بين النظم المحاسبية، وعقد مؤتمرات في مختلف أنحاء العالم حول ذلك، وتجسدت كل هذه الاجتهادات بوضع معايير التقارير المالية الدولية (IFRS التي تتميز بالقبول العام، وبهذا تجبر المؤسسات على تعديل الكشوفات المالية بما يتلاءم ومتطلبات المحيط الدولي (الشفافية، المصداقية، وقابلية مقارنة المعلومات المالية زمنيا ومكانيا).

وكما هو متعارف عليه فإن المدقق يقوم بفحص القوائم المالية التي هي مخرجات النظام المحاسبي ومنه جودة ونجاعة التدقيق المحاسبي تنطلق من جودة ونجاعة النظام المحاسبي المعتمد عليه في الممارسة المحاسبية، وبالتالي فإن تبني المعايير المحاسبية الدولية(IFRS_ IAS) في إ عداد وعرض القوائم المالية سيؤدي إلى جودة وشفافية ومصداقية في القوائم المالية و إفصاح محاسبي كافي لتلبية احتياجات مستخدمي هذه المعلومات المالية، وبما أن مهنة تدقيق الحسابات هي مهنة مكملة لمهنة المحاسبة من ناحية تعزيز مصداقية القوائم المالية، فلابد ومن الضروري أن يصاحب هذا التطور في مهنة المحاسبة تطوير في مهنة التدقيق وزيادة الاهتمام بها لتحقيق الهدف المنشود والمتمثل في تعزيز مصداقية القوائم المالية وبالتالي تعزيز جودة الافصاح المحاسبي، وتجسيد هذا الاهتمام في إصدار المعايير الدولية للتدقيق ISA والتي تتماشى مع المعايير المحاسبية الدوليةIFRS

عرفت الجزائر في العقود الأخيرة إصلاحات هامة بغرض تحقيق أهداف اقتصادية تخدم مصالحها ونموها الاقتصادي، ويعتبر اصلاح النظام المحاسبي من أهم الإصلاحات التي خاضت فيها الجزائر لما له من دور هام في المنظومة الاقتصادية لأي دولة تسعى إلى النمو والتنمية، كون أن هذا الاخير يعتبر الممون الرئيسي بالمعلومات المالية والاقتصادية التي يرتكز عليها أي قرار اقتصادي، ووعيا منها بأن أي قرار مناسب يمس الاقتصاد الوطني يجب أن يرتكز على معلومات مالية واقتصادية نوعية، قامت الجزائر بإصدار نظام محاسبي مالي يتواكب والتطورات الحالية والمستقبلية من حيث نوعية المعلومات التي يجب ان يستند عليها أي قرار اقتصادي.

وقد ساهمت الجزائر في الآونة الأخيرة إلى إحداث تعديلات للنظام المحاسبي الساري في الوطن بشكل يتجاوب مع متطلبات الحياة الاقتصادية الجديدة، باعتبار أن المخطط المحاسبي الوطني السابق وجد لتحقيق هدف قانوني جبائي تحت راية النظام الاشتراكي، لكنه اليوم أصبح يعاني من عدة نقائص قللت من فاعليته وإمكانياته لخدمة كلا المصلحتين الوطنية المحلية والدولية.

وما يجدر بنا الإشارة إليه في هذا الإطار وهو أن إصلاح النظام المحاسبي لوحده لن يكون كافيا للنهوض بمهنة المحاسبية ما لم يصاحبه إصلاحات جذرية وعميقة على مستوى كل القطاعات المكملة للمجال المحاسبي بما فيها المؤسسات الضريبية والمصرفية والهيئات المحاسبية وحتى الأسواق المالية، وعلى اعتبار أن النظام المحاسبي الجديد تم تجسيده بطريقة تتماشى مع متطلبات المؤسسات الاقتصادية بمعطياتها الحالية، كان لابد من إصدار قوانين وتشريعات تدعم مجال التدقيق والرقابة من أجل تنظيم المهنة في إطار توسيع الصلاحيات وتحديد المسؤوليات للمدققين والمراقبين على اختلاف طبيعتهم القانونية ، ورغم المبادرة التي قامت بها الجزائر من خلال إصدارها المادة 40 من قانون 01/88 والتي تنص على إلزام المؤسسات لتبني خلايا التدقيق من أجل تحسين وتنظيم وتقوية هياكلها الداخلية إلا أن هذا الإجراء لم يكن كافيا.

انتهجت الجزائر نفس الطريق من خلال إصلاح مهنة المحاسبة أولا بتغيير النظام المحاسبي المالي، ثم إصدار قانون 10-01 من أجل إصلاح المهنة واستحداث هيئات تشرف عليها، وإصدار عدة مراسيم تنفيذية متتالية وصولا إلى الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية بستة عشر معيارا، ومن بين هذه المعايير معيار العناصر المقنعة الذي يعتبر بمثابة المؤكد على صحة المعلومات ومدى كفايتها بغية استخلاص واستنتاج عناصر ملائمة وكافية للتأكد من صحة وعدالة القوائم المالية.

اولاً: اشكالية الدراسة

تأخد معايير التدقيق الدولية أهمية بالغة من قبل الباحثين لما لها من أهمية في تأكيد على مصداقية القوائم المالية ومستخدمي هاته الأخيرة، لهذا تم ظهور عدة منظمات دولية تهتم بهذا الجانب من خلال إصدار عدة معايير دولية في هذا المجال، والجزائر أخذت على عاتقها هذا الامر بإصلاح المنظومة المحاسبية، بتنظيم مهنة المحاسبة وصولا إلى تبني معايير محلية لتساند أصحاب المهنة وتذليل الصعاب، لكن المشكل المطروح هو كيفية

تطبيق المعايير المحلية دون اللجوء إلى المعايير الدولية، وهذا من خلال تحليل أراء أصحاب المهنة والأكاديميين لمعرفة مدى قابلية المعايير المحلية لدى محافظي الحسابات ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل هناك استجابة وقابلية لمعايير التدقيق المحلية التي تم اصدارها في الجزائر من قبل محافظي الحسابات؟

ومن هذا التساؤل الرئيسي نستخلص عدة اسئلة فرعية وهي:

- ✓ هل المعايير المحلية التي تم اصدارها غير كافية لدى أصحاب المهنة؟
- ✓ ما مدى تأثير الواقع العملي على تطبيق المعايير المحلية لدى أصحاب المهنة؟
- ✓ كيف يؤثر العرض والافصاح في قابلية المعايير المحلية لدى محافظي الحسابات؟

ثانياً: اهمية الدراسة

تنبثق أهمية هذه الدراسة من عدة جوانب:

1. من الجانب النظري:

- ✓ الالمام بالمفاهيم المرتبطة بالتدقيق الخارجي من جميع النواحي ومتطلبات ارساء وتطبيق المعايير المحلية على المستوى المحلي؛
- ✓ تسليط الضوء على المعايير الدولية والمحلية؛
- ✓ الاحاطة بالأدبيات المتعلقة بالمعايير الدولية والمحلية وعلاقته بالبيئة المحلية لدى الأوساط المهنية.

2.من الجانب التطبيقي:

- ✓ دراسة مدى تأثير شمولية المعايير الدولية على قابلية المعايير المحلية؛
- ✓ تقديم دليل عملي حول استجابة المعايير المحلية لمتطلبات المهنة في الجزائر؛
- ✓ توصية بإمكانية تطبيق المعايير المحلية لدى أصحاب المهنة؛
- ✓ مقارنة البيئة العملية في الوسط المهني من حيث الواقع العملي.

ثالثا: اهداف الدراسة

نهدف من خلال هذه الدراسة الى التوصل الى:

- ✓ معرفة أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق المعايير المحلية؛
- ✓ تبيان مدى أهمية تبني المعايير المحلية؛
- ✓ توسيع دائرة الاهتمام بالمعايير المحلية والعمل بها؛
- ✓ التأكيد على ضرورة العمل بالمعايير المحلية.

رابعا: نموذج الدراسة

تمثل نموذج الدراسة في المتغيرين الاساسين، التابع والمستقل، حيث يكمل المتغير المستقل الأول في مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي، ويتفرع الى المتغيرات التالية:

- ✓ قانون 10-01 وتأثيره على جمع العناصر المقنعة؛
- ✓ مدى قابلية معيار العناصر المقنعة 500 لدى أصحاب المهنة؛
- ✓ شمولية المعيار الدولي للتدقيق رقم500.

أما المتغير الثاني المستقل يتمثل في الواقع العملي لتطبيق المعايير المحلي ويتفرع إلى المتغيرات التالية:

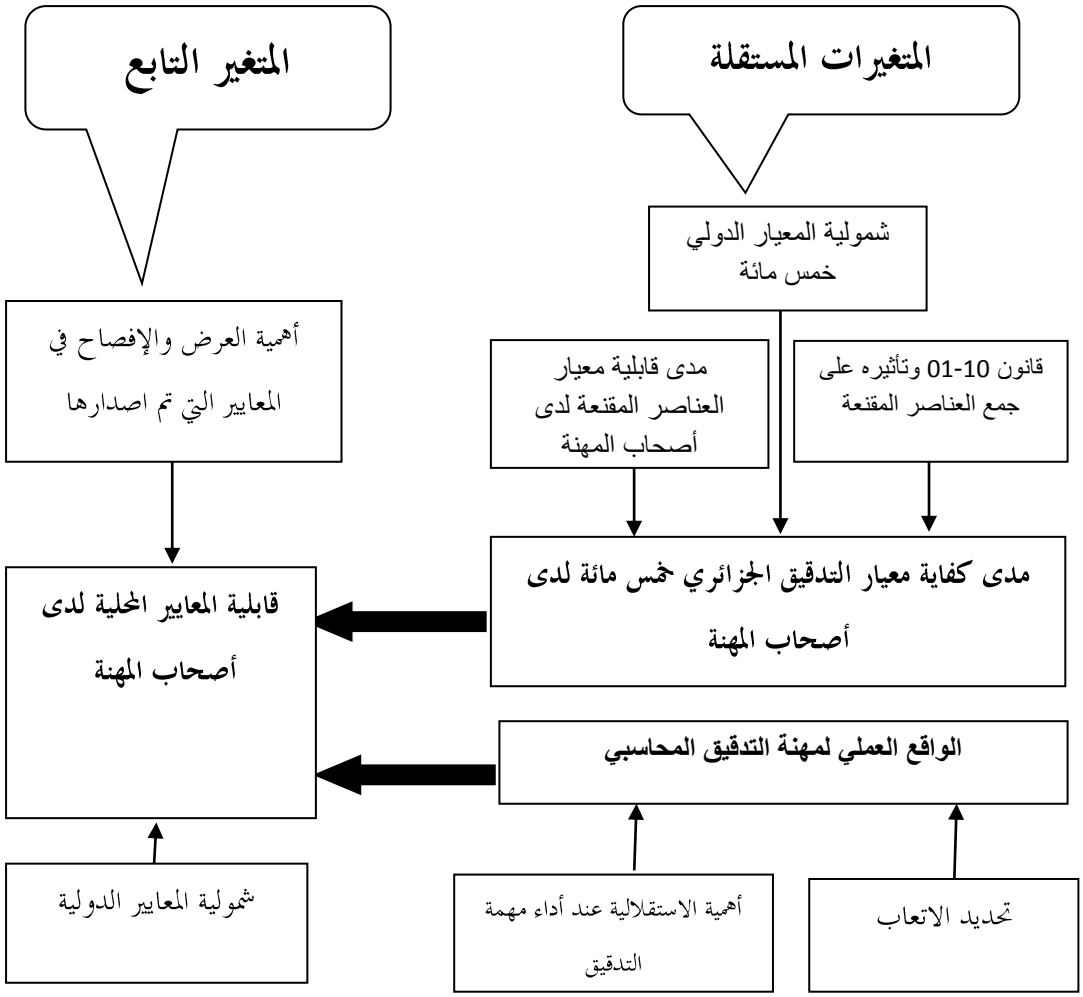
- ✓ أهمية تحديد الأتعاب.
- ✓ فعالية الاستقلالية عند أداء مهمة التدقيق المحاسبي؛
- ✓ شمولية المعايير الدولية؛
- ✓ أهمية العرض والافصاح في المعايير التي تم إصدارها.

وفيما يخص المتغير التابع يتمثل في:

- ✓ قابلية المعايير المحلية لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي.

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (1-1): نموذج متغيرات الدراسة



المصدر: من اعداد الباحث

خامساً: فرضيات الدراسة:

1 **الفرضية الأولى:**

أ. الفرضية H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي ومدى قابلية المعيار لديهم عند مستوى معنوية (α= 5%)؛

ب. الفرضيةH_1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي ومدى قابلية المعيار لديهم عند مستوى معنوية (α= 5%)؛

2 **الفرضية الثانية:**

أ- الفرضية $H0$: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر وفعالية الاستقلالية عند اداء مهمة التدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية (α= 5%)؛

ب- الفرضيةH_1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر وفعالية الاستقلالية عند اداء مهمة التدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية (α= 5%)؛

3 **الفرضية الثالثة:**

أ. الفرضية $H0$: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قابلية المعايير المحلية لدى اصحاب مهنة التدقيق المحاسبي وأهمية العرض والافصاح في المعايير التي تم اصدارها عند مستوى معنوية (α= 5%)؛

ب. الفرضيةH_1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قابلية المعايير المحلية لدى اصحاب مهنة التدقيق المحاسبي وأهمية العرض والافصاح في المعايير التي تم اصدارها عند مستوى معنوية (α= 5%)؛

سادسا: حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة في الحيز الزماني والمكاني كالاتي:

1. الحدود الزمانية:

أخذت الدراسة ما يقارب سنتين، أي منذ التأكيد على قبول العنوان من طرف المجلس العلمي والإدارة بداية من شهر أوت 2020 إلى نهاية شهر أوت 2022.

2. الحدود المكانية:

تمثلت الحدود المكانية في عينة الدراسة فهي من محافظي الحسابات وخبراء محاسبة وأكاديميين تم الاتصال بهم في إطار الدراسة التطبيقية فهم من عدة ولايات منتشرة عبر التراب الوطني.

سابعاً: منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، حيث يتم الاستعانة في الدراسة النظرية بجمع البيانات والمعلومات من مراجع مختلفة تناولت متغيرات الدراسة خاصة المتعلقة بالتدقيق الخارجي، أما في الدراسة التطبيقية فتم الاعتماد على الاستبانة لجمع البيانات والمعلومات من مصادرها الأولية، والتي ستوجه للمدققين الخارجيين (محافظي حسابات، وخبراء محاسبين) العاملين في هذا المجال من أكاديميين محل الدراسة وسيتم الاعتماد على أساليب التحليل الوصفي والاستدلال في إجراء الاختبارات الإحصائية بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS26، AMOS24.

ثامنا: اسباب اختيار موضوع الدراسة

تعتبر معايير الدولية المصدر الرئيسي لمهنة التدقيق المحاسبي، لكن الأمر في هذا المجال يمكن تطبيقه في بيئة معينة ولهذا السبب اتخذت الجزائر على عاتقها إصدار معايير محلية يمكن تطبيقها في الجزائر، ولمعرفة الأسباب التي تحول دون تطبيق المعايير المحلية والنظر اليها من عدة زوايا، لذلك فهو من المواضيع الهامة التي تتطلب دراسات وأبحاث مختلفة، بهدف معرفة الأسباب التي أدت إلى عدم قابلية المعايير المحلية ودائما يتم اللجوء إلى المعايير الدولية لهذا يتوجب اقتراح توصيات لإيجاد حلول ناجعة لها، لذلك يمكن القول أن الاسباب الرئيسية لاختيار هذا الموضوع هو:

- ✓ مواصلة البحث في ميدان التدقيق الخارجي تكملة لمذكرة الماستر حول هذا الموضوع؛

✓ تسليط الضوء على توسيع دائرة التدقيق الخارجي والخروج من حيز التدقيق المحاسبي فقط لاكتشاف الأخطاء الجوهرية هي العملية الاساسية التي يدور حولها التدقيق الخارجي، إلى بزوغ فكر جديد حول مهنة التدقيق الخارجي إلى ايجاد حلول ضمنية، تساهم في التنمية الاقتصادية من خلال وضع نقاط قوة للمؤسسة الوطنية واصلاح نقاط الضعف التي أصبحت عائقاً لمواكبة الدول التقدمة.

تاسعا: هيكل الدراسة

بناء على التساؤلات والفرضيات الموضوعة سابقا، تم تناول الدراسة من خلال الاعتماد على المنهجية المتمثلة في تقسيمها الفصلين كالاتي:

بحيث احتوى الفصل الأول على الاطار النظري للتدقيق الخارجي على ثلاثة مباحث في المبحث الأول تم التطرق إلى مدخل إلى التدقيق الدولي من خلال أهم المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي وفي المبحث الثاني إلى معايير التدقيق الدولية والمحلية إلى أهم الاصلاحات التي شهدتها المهنة في الجزائر وفي آخر مبحث انزى على أهم الدراسات السابقة التي جاءت باللغة العربية والاجنبية وفي الفصل الثاني تم التطرق إلى الدراسة الميدانية الذي احتوى على ثلاثة مباحث في المبحث الأول تم التطرق إلى طبيعة الدراسة الميدانية وتم فيه معالجة المنهج المتبع في الدراسة وعينة الدراسة وأساليب المستخدمة للمعالجة الاحصائية أما في المبحث الثاني الوقوف على استبيان الدراسة من خلال اختبار صدق الاستبيان وثباته وفي المبحث الاخير تم تحليل البيانات واختبار الفرضيات من خلال التطرق إلى تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة وتحليل نتائج محاور الدراسة واختبار الفرضيات ودراسة العلاقة بين المتغيرات بواسطة تحليل المسار.

الفصل الأول

الإطار النظري

للتدقيق الخارجي

تمهيد:

مع التوسع الكبير التي شهدته المؤسسات بشكل خاص والاقتصاد العالمي وانفتاح الاقتصاد الحر، ساهم في توحيد العمليات المحاسبية من جهة واستحداث منظمات دولية تصدر معايير التدقيق لحيز التدقيق لجلب الاستثمار الأجنبي وتسهيل الإجراءات لجلب مصادر أخرى تساهم في التنمية الاقتصادية، ومحاولة تذليل الصعاب قامت هاته المنظمات الدولية في إصدار معايير تدقيق دولية تواكب جميع الدول، وأهمية الدور الرقابي على القوائم المالية والتأكيد على صحة البيانات المالية وتجنب السقوط في فخ التزوير والمغالطة في القوائم المالية.

ولهذا تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث حيث احتوي المبحث الأول مدخل إلى التدقيق الدولي على أربعة مطالب في المطلب الأول عموميات على التدقيق والمطلب الثاني على مفاهيم وفروض التدقيق الخارجي والمطلب الثالث على المبادئ والقواعد العامة في التدقيق الخارجي وفي المطلب الأخير أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي و في المبحث الثاني على معايير التدقيق الدولية والمحلية على أربعة مطالب المطلب الأول على مدخل إلى معايير التدقيق وفي المطلب الثاني على إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر أما في المطلب الثالث المعايير التي تم إصدارها في الجزائرية وأهمية معيار ادلة الاثبات وفي المطلب الأخير تم تسليط الضوء على المعيار الجزائري خمس مائة وانطوى في المبحث الثالث الدراسات السابقة التي جاءت في هذا المجال من خلال مطلبين وفي المطلب الأخير إلى ما يميز هذه الدراسة عن سابقاتها من الدراسات.

المبحث الأول: عموميات على التدقيق

تم التطرق في هذا المبحث إلى أهم ما يميز مهنة التدقيق عن غيرها من المهن، وهذا من خلال التغلغل في تاريخه ونشأته كعلم له أصول وقواعد، وأهم التطورات الحاصلة في هذا المجال والمفاهيم المتعلق به، والأهمية التي يؤديها إلى مستخدمي القوائم المالية من معلومات، تعتبر بيانات أولية لاتخاذ القرار المناسب وتفادي أي أخطاء جوهرية، واحتوى هذا الأخير على الاهداف التي يمكن أن تتحقق من عملية التدقيق.

المطلب الأول: عموميات حول التدقيق

اولاُ: نشأة التدقيق

نشأت مهنة تدقيق الحسابات نتيجة للحاجة إلى التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والتأكد من مطابقة تلك المعلومات للواقع، وقد دلت الوثائق التاريخية على أن قدماء المصريين واليونان هم أول من أوجد مهنة تدقيق الحسابات للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكلمة تدقيق الحسابات(AUDITIN مشتقة من التعبير اللاتيني (AUDIRE) والذي يعني الاستماع، وقد كانت عملية تدقيق الحسابات في بدايتها تتم عن طريق استماع المدقق إلى ما أجري من قيود لإثبات صحة البيانات المحاسبية الخاصة بالأنشطة الحكومية ثم اتسعت بعد ذلك لتشمل المشروعات المختلفة في القطاع الخاص بالإضافة إلى القطاع الحكومي، وكان لمهنة تدقيق الحسابات أهميتها فكانت عقوبة الجلد جزاءً لمن يكشف له مدقق الحسابات قيودا غير سليمة ولا يمكن تبريرها[1].

وتبين جميع الدراسات أن التطور التاريخي لمهنة التدقيق قد مرت بعدة مراحل وذلك حسب الحاجة إلى التدقيق لمراقبة ومتابعة القائمين على هذه المهام ويمكن سرد التطور التاريخي للمهنة كما يلي:

1.الحضارات السومرية والبابلية:

لقد أدرك البابليون أهمية وجود اتصالات واضحة بين منتجي المعلومات ومستعمليها 2000 سنة قبل المسيح، وذلك في مجمل نظام المعلومات. فقد أظهرت شرائع حمورابي خلال فترة حكمه الممتدة من 1792 إلى 1750 قبل الميلاد مواد تتعلق بالمعاملات التجارية والمالية تبين الأرباح والخسائر حيث أظهرت الآثار وجود

[1] تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2018، ص18.

سجلات محاسبية في شكل ألواح من الطوب متواجدة إلى يومنا هذا في متحف اللوفر في باريس –فرنسا–حيث تضمنت هذه الشرائح إلزامية الكتاب آنذاك وهم أشخاص ينحتون المعلومات على ألواح الطوب لتدوين المعلومات الكافية والمتماثلة على كل طرف في المعاملات من الدائن إلى المدين.

2. الحضارات المصرية القديمة، الإغريقية، الفينيقية والرومانية:

عرف أن الدول القديمة قد تبادلت المعارف المتعلقة بالمحاسبة و التدقيق بفضل تنقل التجار و احتكاكهم فكل من الحضارة المصرية القديمة ، الإغريقية، الفينيقية و الرومانية وتداولها على السيطرة والحكم لحوض البحر الأبيض المتوسط ، و لكل منها مساهمة في كيفية مسك الدفاتر المحاسبية لا سيما منها تلك المتعلقة بالخزينة و كيفية مراقبتها و تدقيقها، "يشير التاريخ القديم إلى إن قدماء المصريين و الرومان و الإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها و كانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع و بعد الجلسة يقدم المدققون تقاريرهم.[1]

أما المصريون القدامى كانوا يحرصون على "استخدام نوع من أنواع أوراق الأشجار التي تنمو على ضفاف النيل من أجل تدوين التدفقات النقدية التي تحدث بين حسابات الخزينة من أجل حصرها والتحكم فيها"[2]

أما الرومان فكانوا يسجلون العمليات المالية بالأطراف الأخرى في سجل خاص يدعى اليومية المقابلة Adversaria وذلك باستعمال الأرقام الرومانية التي يسهل نحتها، وهذا يدل على تفطنهم لمشكلة المقاصة وإمكانية وجود علاقة بين المورد والزبون، حيث فصلت الدولة الرومانية الأمر بالصرف عن القائم ووضعت 300 سنة قبل الميلاد، مجلس تدقيق الحسابات العمومية ومجلس سماع التقارير والتقارير المضادة.

3.الإمبراطورية الصينية:

إن المبادلات الكثيفة بين الصين ومختلف دول العالم معروفة بفضل ما يسمى طريق الحرير البري والبحري، وقد ظهرت حكمة وحنكة الصينيين في التسيير والرقابة بين5000و2000 سنة قبل الميلاد بواسطة بعض الأرقام المنحوتة على فخاريات في بان باو بالصين.

[1]أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2005، ص 6.

[2]Gérard Valin et Cie, CONTROLOR ET AUDITOR, PARIS, DUNOD, 2006, P5

في سنة 736 ميلادية تم وصع قائمة جديدة تعتبر مدونة الخزينة العمومية، وتم وضع إجراء جديد يتمثل في وضع مصالح التدقيق تحت وصاية وزارة العدل بدل من وزارة المالية، ويعتبر هذا الإجراء تفوق تاريخي على الغرب، وقد ساهم تطور صناعة الورق التي كان الصينيون السابقون إليها في تطوير كل مجالات التسيير ومنها المحاسبة والتدقيق[1].

4.الحضارة العربية الإسلامية:

يعتبر بيت مال المسلمين أول شكل من أشكال الخزينة العمومية عرفته البشرية على الإطلاق بفضل فصل الذمة المالية للحاكم على الذمة المالية للدولة، فقبل ظهور الإسلام شاع استحواذ الملوك والسلاطين ورؤساء القبائل على المال العام وكان فصل ذمتهم المالية عن الدولة ضرب من ضروب الجنون.

ظهرت أول مدونة نفقات عمومية على وجه الأرض مفصلة في القرآن الكريم حيث تضمنت سورة التوبة السبل الثمانية التي تصرف فيها الزكاة، لقوله عز وجل (إِنَمَا الصَدَقَاتُ لِلْفُقَرَاءِ وَالمَسَاكِين وَالعَامِلِينَ عَلَيْهاَ وَالمُؤَلَفَةِ قُلُوبهُمْ وَفِي الرِقَابِ والغَارِمِينَ وَفِي سَبِيل اللَه وابْن السَّبِيل فرَيضة مِن الله والله عَلِيم حَكِيم)[2]. حيث فصلت الآية الكريمة بوضوح الأصناف الثمانية للزكاة وهي:

أ. الفقير: وهو الذي لا يملك قوت عامه.

ب. المسكين: وهو الذي لا يملك قوت يومه، فهو أحوج من الفقير.

ت. العامل عليها: كالجابي والساعي ولو كان غنياً، ويشترط ان يكون حراً، عادلاً، عالما بأحكامها.

ث. المؤلفة قلوبهم: وهم الكفار، ويعطون الزكاة ترغيبا في الإسلام.

ج. الرقاب: جمع رقبة، وهم العبيد المسلمون، يشترون من مال الزكاة ويعتقون.

ح. الغارم: وهو المدين الذي ليس له عنده ما يوف به دينه الذي تداينه لقوته وقوت عياله ومصالحه، لا من تداين لسفه أو فساد من مال كخمر أو مخدرات أو قمار، إلا أن يتوب تظهر توبته، ويشترط كذلك أن يكون الدين لأدمي، فإذا كان لله كدين الكفارات فلا يعطى[3].

خ. المجاهد في سبيل الله: سواء كان حارسا، أو مرابطا، أو مقاتلا، أو حتى جاسوسا وإن كانوا هؤلاء أغنياء.

---

[1]Ibid. p7.

[2]القرآن الكريم، سورة التوبة، الآية60

[3]موسى إسماعيل، الوجيز في فقه العبادات، دار الامام مالك، الجزائر العاصمة، 2016، ص 332.

د. ابن السبيل: وهو المسافر الغريب الذي ليس له مال يستعين به على سفره، فيعطى ما يكفيه للوصول إلى وطنه.

ففي عهد الرسول صلى الله عليه وسلم انتشر نظام الحسبة يختص بالأمر بالمعروف والنهي عن المنكر وتم تعيين والي الحسبة من أجل الرقابة على المال العام ومراقبة المرافق العامة للدولة"[1].

يقوم المحتسب بالرقابة على كل أمور الدنيا بداية بصدق المعاملات " يأمر المحتسب بالجمعة والجماعات وبصدق الحديث، وينهى عن المنكرات من الكذب والخيانة، وما يدخل في ذلك من تطفيف المكيال والميزان، والغش في الصناعات والبياعات ونحو ذلك"[2].

5.الحضارة الأوربية:

1.5. القرون الوسطى:

ظهرت أولى المنظمات المهنية في التدقيق في إيطاليا في أواخر القرن السادس عشر الميلادي، وذلك بتأسيس كلية المحاسبة والتي كان من متطلباتها أن يمضي الطالب ست سنوات للتمرين في مجال التدقيق بعد اجتيازه للامتحانات أو الاختبارات الخاصة حتى يصبح مؤهلا للعمل كخبير في مهنة التدقيق.

ويشير بعض الباحثين إلى قضية تدقيق حسابات شركة بحر الجنوب عام 1720م في بريطانيا بناءاً على طلب البرلمان الإنجليزي كأشهر وأهم حدث محاسبي على طريق نشوء مهنة التدقيق الخارجي، والتي تنامت الحاجة إليها وتطورت بشكل مضطرد حيث ظهر عدد من الجمعيات المهنية للمحاسبين العموميين (مدققي الحسابات) في وقت لاحق. وقد أدى التقدم العلمي الذي بدأ مع قيام الثورة الصناعية في أوربا في نهاية القرن الثامن عشر ميلادي (حيث حدثت التطورات التكنولوجية في مختلف الأنشطة الاقتصادية) إلى ظهور الشركات الصناعية الكبرى إلى جانب الشركات التجارية وتطور الشكل القانوني للشركات، وانفصال الإدارة عن أصحاب رؤوس الأموال (المالكين) وظهور التخصص في العمل وتنوع أشكال المحاسبة ووسائلها، ولهذا تطورات مهنة التدقيق الخارجي لتساير التطورات الحاصلة. وخصوصاً حاجة المالكين إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المؤسسة الاقتصادية في الاستخدام الاقتصادي الفعال لمواردها المتاحة.

[1] نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، دار المسيرة، عمان الأردن ،2015، ص 29.

[2] شيخ الإسلام تقي الدين أحمد ابن تيمية، الحسبة في الإسلام، دار الحداثة، بيروت، لبنان،2011، ص 493.

أنشأ أول معهد للمحاسبين العموميين في اسكتلندا الذي أجيز للعمل سنة 1854 م. كما أن قانون الشركات الإنكليزي الصادر عام 1862 م أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها بواسطة مدقق ينتمي إلى مجمع المحاسبين القانونيين لحماية مصالح وأموال المستثمرين، ثم لحقت العديد من الدول بإنجلترا في هذا المجال مثل كندا وفرنسا والولايات المتحدة الامريكية وألمانيا وأستراليا ومصر والعراق ولبنان وفلسطين والأردن...الخ.

حيث سُنَّ قانون الشركات في بريطانيا سنة 1862 م الذي أقر ضرورة استعمال مدققين لشركات المساهمة، أما في فرنسا فقد "أقر قانون 24 جويلية 1867 م ضرورة تعيين محافظ حسابات أو أكثر بالنسبة للشركات التجارية اين كان يعين لمدة سنة واحدة "[1].

2.5. أوائل القرن العشرين:

وفي عام 1954 م قام المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار كتيب بعنوان معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، والذي اشتمل على القواعد والارشادات لأداء مهنة التدقيق الخارجي واعتمادها لتكون الاساس في ترشيد عملية التدقيق حتى وقتنا الحاضر، اضافة إلى اجراءات التدقيق الاخرى والتي تعد ضرورية في ضوء الظروف المحيطة.

و لم يلاقي التدقيق اهتمام الباحثين إلا خلال القرن العشرين وذلك إثر نشر دراسة " Mautez Et Sharafسنة 1961 " حيث بدأ البحث في مجال نظرية التدقيق من طرف هذه الموجة الأولى من الباحثين بالاعتماد على بعض المبادئ الفلسفية بالدرجة الأولى والتي تقبل التعميم على التدقيق، ثم أخذ هذا البحث يأخذ منحا جديداً بتطور البحث في نظرية الحوكمة التي ساهمت في بلورة مجموعة من المفاهيم ساهمت في بناء إطار مفاهيمي للتدقيق[2].

[1]Robert OBERT et Marie- pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, paris, DUNOD, 2009, p 400.

[2]Inès Gaddour, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs, thèse de doctorat, université Paris-Dauphine, 2017, P39

3.5. أواخر القرن العشرين:

جاءت النكبات المالية وفضائح الفساد الاداري والمالي التي شهدها العالم خلال فترة الثمانينيات من القرن الماضي وما بعدها، ابتداءاً من حادثة انفجار مصنع للمواد الكيمياوية الذي تملكه احدى الشركات الامريكية متعددة الجنسيات في الهند عام 1985 وما أدى اليه ذلك الانفجار من وفاة عدد كبير من سكان المنطقة وتشريد أخرين وتعرض الشركات لخسارة رأسمالها ومطالبتها بالتعويضات وقد برز الاتهام للمدقق الخارجي عن مدى مسؤوليته في عدم اخبار الجمهور عن الأضرار المحتملة لأنشطة الشركات على البيئة المحيطة.

وكنتيجة لظاهرة الفضائح المالية التي بدأت بانهيار بنك التجارة والائتمان العالمي وفضيحة شركة ماكسويل عام 1992 م، والانهيارات التي حدثت في أسواق الأوراق المالية في بلدان جنوب وشرق اسيا عام 1998 م.

كل تلك الاحداث والاحتجاجات على مستوى أداء الإدارات في مختلف القطاعات القت بضلالها على كفاءة وفاعلية الإجراءات المعتمدة في التدقيق ومدى انسجامها ومنطقيتها واتساقها للوصول إلى أهداف التدقيق الحديث وبالأخص عن دور المدقق الخارجي في الإبلاغ والافصاح عن الأثار الاجتماعية والبيئية لنشاطات المؤسسة الاقتصادية، وكرد فعل لهذه الاحداث اهتمت المنظمات والجمعيات المهنية ذات العلاقة بتلك الظواهر واسبابها وسبل معالجتها، وتجاوزها بإصدار العديد من التوصيات والدراسات وكما يلي:

أ. إلزام الشركات بتقديم تقرير يصدر عن مجلس ادارتها يتضمن فحص فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية ويخضع هذا التقرير لتدقيق مدقق الخارجي.

ب. على مهنة التدقيق الاخذ لاعتبار التصرفات غير القانونية للشركات التي تنطوي على تلاعبات مالية والتي تخص الصحة والسلامة.

ج. جلب انتباه المدقق الخارجي الى ضرورة التحقق من فرضية الاستمرارية عند إجراء التدقيق وكجزء من متطلبات الإفصاح المتعلقة بأداء الوحدات الاقتصادية المختلفة.

د. توسيع نطاق التدقيق الخارجي ليشمل التحقق من كافة المعلومات الملحقة بالقوائم المالية وتوفير تقارير للمالكين عن المعلومات المقدمة من الإدارة ومنها مدى ملاءمة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية لتقليل مخاطر الأخطاء التلاعبات.

ه. التركيز على وظيفة التدقيق الخارجي في إطار عملية المساءلة، وبمعنى أن التدقيق هو آلية للسيطرة ومراقبة التصرفات والأداء لضمان تقرير المساءلة، وأصبح الحديث عن المحاسبة والتدقيق والمساءلة كثلاثة أطراف مترابطة تدخل في عملية الإبلاغ.

وعلى الرغم من أن المهمة الأساسية للمدقق الخارجي هي إضفاء المصداقية عل القوائم المالية، الا ان التطورات الأخيرة أدت الى ظهور اتجاه ينظر الى المدقق الخارجي من خلال مضمون أوسع باعتباره مسؤول عن التدقيق الاجتماعي، الذي يهتم بفحص وتقويم مدى ايفاء المؤسسة الاقتصادية تحت التدقيق بالتزاماتها الاجتماعية والاثار الاجتماعية عن ممارسة نشاطها أو وسيط كطرف ثالث في علاقة المساءلة التي تجري ما بين إدارة المؤسسة الاقتصادية وتحت التدقيق والمستفيدين من الخدمات.

ثانياً: مفهوم التدقيق

مصطلح التدقيق مصطلح واسع الانتشار والاستعمال ويدخل في عدة مجالات وعليه يستحسن حصرها

1. تعريف التدقيق لغة:

ورد مصطلح التدقيق في اللغة العربية للدلالة أساسا على الدقة، "دقق في الحساب وغيره: استعمل الدقة وأنعم النظر فيه، دققت مداقة الحساب وفي الحساب، حاسبته بالدقة، الدقة هي الضبط الاحكام، والتدقيق عند العلماء هو إثبات الدليل بالدليل، كما أن التحقيق هو إثبات المسألة بالدليل، فالمدقق أعلى رتبة من المحقق[1].

2. تعريف التدقيق اصطلاحا:

للتدقيق اصطلاحاً معنى مستمدا من المصطلح اللاتيني Audire والذي يعني الاستماع، وقد استخدم الرومان هذا المصطلح للإشارة إلى الرقابة التي تتم باسم الملك على أراضيه، وهناك عدة تعاريف للتدقيق، " التدقيق هو فحص ومراجعة حسابات مؤسسة أو مجموعة أو منظمة، ويجب أن يتضمن فحص الممارسات المحاسبية وطرق التقييم المتبعة في إعداد القوائم المالية[2].

[1] قاموس المنجد في اللغة والاعلام، دار المشرق، بيروت لبنان 1976، ص 219.

[2]Josette et Max Peyrard, Dictionnaire de la finance 2ème édition, paris, librairie Vuibert, Novembre 2001, p 20.

3. هناك العديد من التعاريف لتدقيق الحسابات ونذكر منها:

1.3. التعريف الأول: ويمكن أيضاً تعريف "تدقيق الحسابات "بأنه: فحص يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة أو المنشأة صحيحة وواقعية، فالتدقيق يتضمن كل العمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفؤ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية"[1].

2.3. التعريف الثاني: "طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو ظاهر على الدفاتر والسِّجلاَّت حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية"[2].

3.3. التعريف الثالث: «أنها اختبار صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي مُعلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف. وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في صورة صادقة على الموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة[3].

4.3. التعريف الرابع: "بأنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة في تلك الفترة"[4].

من خلال التعاريف سابقة الذكر يمكن أن نعرفها بأنها عملية تقوم وفق أسس ومعايير وإجراءات التي يحددها المدقق بغية استخلاص النتائج التي تنبثق من المعلومات الواردة في البيانات المالية هذا من ناحية ومدى مصداقيتها وشفافيتها لإبداء رأي فني محايد من خلال التقرير الذي يقدمه للجهات المعنية.

[1] تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص15.

[2] AICPA, Auditing conceptes committee, *Report of committee on Basic Auditing concepts*, the Accounting Review, vol.47.sept,1972, p.72.

[3] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ب ط، 2003، ص09.

[4] خالد محمد امين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 1999، ص11.

ثالثا: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي عند تدقيق القوائم المالية

إن المهمة الأساسية للتدقيق تتمثل في إضفاء المصداقية على القوائم المالية التي تقع مسؤولية إعدادها على الإدارة، "فالمدقق حكما عادلاُ بين الإدارة والأطراف المختلفة ذات المصلحة في المنشأة[1] .

تنبع أهمية التدقيق من كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة فئات سواء كانت داخلية أو خارج المنشأة وتربطهم علاقة بها، حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها، ومن هذه الفئات هي:[2]

1. أهمية التدقيق:

أ. إدارة المشروع التي تعتمد اعتمادا كلياً على البيانات المحاسبية المدققة (من قبل جهة محايدة) في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه؛

ب. المستثمرون الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن؛

ج. الجهات الحكومية التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وغير ذلك؛

د. المقرضون والبنوك الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، بحيث تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمنشآت التي تقوم بتقديم قروض أو تسهيلات ائتمانية لهم.

2.أهداف التدقيق:

إن الهدف الأساسي من عملية التدقيق هم إبداء الرأي الفني المحايد من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل عما إذا كان يتم عرض البيانات والقوائم المالية بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وفقا لإطار المحاسبة المالية المطبقة[3].

---

[1] محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشروالتوزيع، الإسكندرية مصر 2011، ص 239

[2] رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولي، عمان، 2015، ص 39.

[3] Alvin A Arens, Randel j Elder; Mark S Beasley, Auditing and assurance service: An integrated, 14 th Edition, Prentice Hall,2012, P,142.

في بدء ممارسة التدقيق كان النظر إليه على أنه وسيلة الهدف منها هو اكتشاف الخطأ والغش والتزوير والتلاعب الموجود في الدفاتر والسجلات، وأن مهمة المدقق تنحصر فقط على تعقب تلك الأخطاء والعمل على اكتشافها أي التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات[1].

1.2. وقد ساعد على وجود هذا الهدف ما يلي:

أ-صغر حجم الوحدات وضآلة عدد العمليات المالية فيها.

ب-سيادة نظرية الملكية المشتركة في الفكر المحاسبي.

ت-النظر إلى المدقق على ان مهنته هي تعقب الأخطاء الواقعة اثناء تطبيق الإجراءات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية.

2.2. وكان من ذلك على نتائج التدقيق ما يلي:

أ- اتباع طريقة التدقيق الشامل (التفصيلي)؛

ب-التركيز على تحقيق وتدقيق عناصر المركز المالي؛

ت-مسؤولية المدقق كانت إزاء صاحب المشروع وعليه فهي مسؤولية ميدانية؛

ث-كان التدقيق المستندي هو صلب المدقق.

واستمر الحال هكذا حتى عام 1897 عندما قرر القضاء الإنجليزي في بعض أحكامه أن الهدف الرئيسي للتدقيق ليس اكتشاف الأخطاء أو الغش أو التزوير والتلاعب الموجود في الدفاتر والسجلات وانه ليس مفروضاً في المدقق ان يقوم بعمله وهو يشك في كل ما يقدم إليه من البيانات والمعلومات التي يطلبها من هنا بدأ المدقق يفصح عن رأيه الفني المحايد في تقريره عن صحة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية.

وقد ساعد على ظهور هذه المرحلة:

- ✓ احكام القضاء وخاصة القضاء الإنجليزي؛

[1] عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جامعة الموصل، الطبعة الثانية،1999، ص ص 12-14.

- ✓ ظهور نظرية الشخصية المعنوية في الفكر المحاسبي؛
- ✓ كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها.

3.2. وكان من نتائج ذلك على التدقيق ما يلي:

أ– ظهور أهمية التدقيق الداخلي كوسيلة للرقابة الداخلية؛

ب–صعوبة إجراء تدقيق تفصيلي والاعتماد على أسلوب التدقيق الاختباري؛

ت–أصبح المدقق مسؤولاً ليس أمام صاحب المشروع فحسب بل أمام الغير أيضاً؛

ث–الاهتمام بفحص حركة الأموال بجانب فحص مراكز الأموال وظهور أهمية قوائم الدخل بجانب قائمة المركز المالي.

من هذا الغرض الموجز نستطيع ان نلخص الأهداف الرئيسية للتدقيق فيما يلي:

- ✓ التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد على تلك البيانات؛
- ✓ معونة القائمين على إدارة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة؛
- ✓ الحصول على رأي فني محايد مستند على أدلة إثبات قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي أعدتها الوحدة والتي أخضعت حساباتها للتدقيق لما هو مثبت في الدفاتر والسجلات وعن مدى دلالة تلك القوائم عن نتيجة أعمال الوحدة من ربح أو خسارة خلال الفترة التي خضعت للفحص والتدقيق وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

إن المدقق أثناء قيامه بمهمته لبلوغ أهدافه الرئيسية فإنه قد يحقق أهدافا فرعية أو ثانوية تابعة للأهداف السابقة وهي:

- ✓ اكتشاف ما قد يوجد من أخطاء أو غش أو تزوير في الدفاتر والسجلات؛
- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو الغش والتزوير وذلك عن طريق تدعيم الثقة في أنظمة الرقابة الداخلية بالوحدة وما تحدثه زيارات المدقق المفاجئة من أثر في نفوس الموظفين.

إلا أنه مع ازدياد الحاجة إلى معلومات أكثر شمولاً وذات منفعة نسبية أكبر من التدقيق وتقاريره كان لابد من أن يتسع نطاق التدقيق من ثم أهدافه بما يحقق المسؤولية الاجتماعية المعلقة عليها.

رابعا: أنواع التدقيق

يمكن تبويب التدقيق إلى عدة أنواع أساسية حسب نوع العمل الذي يتم من خلاله سواء كان هذا العمل مرتبط بالتشغيل الإداري، أو بالتحقيق من مدى التزام العميل بقواعد وإجراءات محددة أو بتدقيق القوائم المالية كما لا يمكن تبويب التدقيق على عدة أنواع أخرى يمكن النظر إليها من زوايا مختلفة، وهي كالتالي:

1.أنواع التدقيق الأساسية:

يمكن تبويب أنواع التدقيق إلى ثلاثة أنواع:[1]

1.1 التدقيق التشغيلي:

يعتبر هذا النوع من التدقيق هو التطور الطبيعي للتدقيق المالي وإن كان يتجاوزه من حيث النطاق، حيث يهتم بتدقيق الأنشطة التشغيلية المتعلقة بعمليات وسياسات وإجراءات المنشأة للحكم على مدى انتظامها ومدى كفاءتها وانتظامها ومدى فعاليتها ومقارنتها بالأهداف المحددة مسبقاً، وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة بشأنها لتحسين عمليات المنظمة، ومن الأمثلة على هذا النوع من التدقيق:

أ. تدقيق الإجراءات المتعلقة بتشغيل عمليات المنشأة، مثل إجراءات إعداد الموازنات التقديرية، وتدقيق إجراءات تقييم رأس المال العامل؛

ب. تدقيق إدارة موارد المنشأة المتاحة: مثل تدقيق إدارة أصول ومعدات المنشأة، وتدقيق إدارة رأس المال البشري؛

ج. تقييم دقة وكفاءة ومعالجة عمليات الرواتب في نظام الكمبيوتر.

كما عرف Boynton "التدقيق التشغيلي بأنه عملية منتظمة لجمع الأدلة المتعلقة بكفاءة وفاعلية الأنشطة التشغيلية لمنشأة معينة وتقييمها في ضوء الأهداف المحددة من قبل إدارة المنشأة.

ولذلك فان التدقيق التشغيلي يسعى إلى فحص وتقييم اعمال المنشأة ككل لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة في ضوء عدة معايير موضوعية لتقييم الكفاية.

[1]Alvin A Arens, Randal J Elder, Mark S Beasleley, 14 th edition, op_ct... pp.12_14

2.1. تدقيق الالتزام:

يعرف هذا النوع من التدقيق بأنه عملية يتم إجراؤها لتحديد ما إذا كانت الجهة الخاضعة للتدقيق تلتزم بقواعد وإجراءات محددة مسبقاً أو وفقاً لضوابط موضوعية بواسطة سلطة أعلى، كما في حالة:

أ. تحديد ما إذا كان موظفو المحاسبة يتبعون إجراءات مسبقة من قبل مراقب الشركة؛

ب. تدقيق معدلات الأجور للالتزام بقوانين الحد الأدنى للأجور؛

ج. دراسة الاتفاقات التعاقدية مع البنوك وغيرها من المقرضين للتأكد من مدى التزام الشركة للمتطلبات القانونية.

3.1. تدقيق القوائم المالية:

وهو التدقيق الخارجي الذي يتم من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل تقوم الإدارة بتعيينه لفحص البيانات والقوائم المالية للمنشأة، وإبداء رأيه في مدى عدالتها وتعبيرها عن حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط للمنشأة خلال فترة محددة، وإصدار تقريره النهائي لخدمة المستخدمين المعنين.

المطلب الثاني: مفاهيم وفروض التدقيق الخارجي

أولا: مفهوم التدقيق الخارجي

اما التدقيق الخارجي فهو "علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمعلومات المثبتة في السجلات والقوائم المالية. بهدف ابداء راي فني ومحايد في مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة الاعمال، من ربح أو خسارة وعن المركز المالي في نهاية فترة زمنية معينة"

ويشمل التدقيق الخارجي وفقاً للتعريف أعلاه ما يلي:[1]

1.الفحص:

أي التأكد من صحة قياس العمليات المالية وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي ما يسمى بفحص القياس المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للوحدة تحت التدقيق.

[1] اياد رشيد القريشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقياً، دار المعز للطباعة والنشر، بغداد، 2011، ص –ص 4-5.

2.التحقق:

ويشير الى إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الاعمال خلال فترة زمنية معينة وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة.

3.التقرير:

أي بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية، وهو ختام عملية التدقيق، حيث يبين المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة.

ثانيا: فروض التدقيق الخارجي

يجب أن تتوفر مجموعة من الفروض لكي يكون التدقيق مقبولا وممكنا، حيث ينطوي التدقيق على عمل يقوم به الفرد(المدقق لصالح طرف ثاني)-العميل-المنشأة التي تدقق قوائمها المالية(ويستفيد من التدقيق طرف ثالث يتضمن مجموعة من الفئات)المساهمين -الجمهور بصفة عامة(وتبرر هذه الفروض عملية التدقيق من حيث ضرورتها وإمكانيتها وفعالياتها " وقد اقترحت دراسة Sharaf and Mautz سنة 1961 ثمانية فروض للتدقيق.[1]ورغم قدم هذه الدراسة إلا أنها تعتبر من الدراسات الرائدة في نظرية التدقيق فهي الدراسة الام التي خرجت من رحمها معظم الدراسات اللاحقة، وفيما يلي عرض هذه الفروض مع قراءة نقدية:

1 . القوائم المالية والبيانات المالية قابلة للتحقق والتدقيق: فمن خصائص المعلومات المحاسبية قابلية التحقق، وإذا لم تكن كذلك تفقد صفاتها هذه، وبما أن عملية التدقيق تنصب على القوائم المالية يفترض أنها قابلة للتحقق منها؛

2 . ليس من الضروري وجود تعارض في المصالح بين المدقق وإدارة المنظمة محل التدقيق: فلا يوجد تعارض في المصالح بين المدقق، ومنتجي المعلومات المالية المتمثلة في إدارة المشروع وينطوي هذا الفرض على حقيقة أنه من الممكن تحقيق التعاون في انجاز عملية التدقيق مع الالتزام بمعاييره؛

3 . القوائم المالية والمعلومات الاخرى المقدمة للتحقق خالية من أي تواطؤ أو غش غير عادي: ويعني هذا الفرض انه من البديهي التسليم بحسن نية الادارة وعدم إصدار أحكام مسبقة وهذا أمر طبيعي ففي عالم القضاء يسلم بمبدأ مماثل وهو المتهم بريء حتى تثبت إدانته؛

[1]نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، دار المسيرة، عمان، الاردن ،2015، ص 83

4 . توجد علاقة بين جودة نظام المراقبة الداخلية وإمكانية الاعتماد على هذا النظام :يقوم هذا الفرض على أساس أن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء حيث يظهر هذا جليا في مجال تحديد حجم عمل المدقق للمعلومات وتقييمه المبادئ التي ينتجها النظام المحاسبي في المنشأة؛

5 . إن تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها يؤدي إلى عرض عادل أساسا رئيسيا للمركز المالي ونتائج الاعمال :تمثل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاما بعمل المدقق ويحدد مدى الالتزام بها درجة الصدق والعدالة في القوائم المالية؛

6 . في حالة عدم وجود دليل عكسي واضح، فان ما يحمل الصدق في الماضي بالنسبة للمشروع سوف يحمل الصدق في المستقبل: في ظل غياب هذا الفرض تصبح عملية التدقيق مستحيلة حيث يقوم المدقق بعدم قبول الارقام المتضمنة في القوائم المالية، وحتى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

فإذا كانت المحاسبة تفرض استمرار المشروع فان التدقيق يفترض ايضاً أن دورات النشاط والاحداث التي واجهتها في السنة السابقة سوف تتكرر وذلك ما يعطي مغزى لجميع التقارير التي تتضمنها القوائم المالية. ويحذر الباحثين من احتمالات الأخطاء نتيجة لاعتقاد ان الحاضر هو امتداد للماضي" وهو ما يعرف في علم النفس بالتبعية الفكرية."[1]

عندما يقوم المدقق بفحص البيانات المالية للتعبير عن رأي مستقل فأن عمله الكلي يجب أن يكون مقصورا على عملية المراجعة فقط: يختص هذا الفرض بقضية استقلالية المدقق وما يمكن أن يستنقص منها كازدواجية المهام أي تقديم خدمات استشارية فضلاً عن مهمة التدقيق، "ويعتمد استقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات: المقومات الذاتية والمقومات الموضوعية[2].

فأما المقومات الذاتية فتتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي وخبرته المهنية وأخلاقه، وأما المقومات الموضوعية فهي ما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من قواعد.

فيلتزم المدقق بمعايير التدقيق المستعملة في بيئته والتي تحددها المهنة بالإضافة إلى ما تفرضه التشريعات والقواعد المهنية، فهو خبير مهني يؤدي عمله ملتزما بهذه الحدود فهو لا يتحمل مسؤولية عن الادارة ولا يخضع لأي ضغوط تحد من درجة استقلاله كما أنه لا ينبغي له أن يتدخل في أعمال الادارة.

[1] نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص 91.

[2] أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان الاردن 2015، ص 50.

يفرض الوضع المهني على المدقق قدرا من الالتزامات: أن هذا الفرض يعتبر الأساس المهني لعمل المدقق ومسؤوليته تجاه المهنة، الزملاء والمجتمع برمته، وهذا هو المنتظر من التدقيق وما يجعله من مقومات نجاح الاقتصاد ويعطيه أهمية بالغة تزداد بتزايد تعقد الحياة الاقتصادية وتطور المجتمعات.

ثالثا: أنواع التدقيق في الجزائر

وهو التدقيق التي يتم من طرف مدقق خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، بحيث يكون مستقلا عن إدارتها وتتمثل مهامه في إبداء الرأي عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة .

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي للحسابات وهي: [1]

1. **التدقيق القانوني(Audit légal)** : أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الاجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات(Commissaire comptes aux
2. **التدقيق التعاقدي (الاختيارية)**: التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الاطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.
3. **الخبرة القضائية(Expertise judiciaire)** : التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة، إن أنواع المراقبة التي تخضع لها المؤسسة (القانونية، التعاقدية، الداخلية، الخبرة القضائية).

يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي:

الجدول رقم (1-1): مقارنة بين أنواع المراجعة

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدي	الخبرة قضائية
1-طبيعة الحجم	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2-التعيين	من طرف مجلس الادارة	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 27.

3-الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الصادقة الفوتوغرافية الصادقة (تدقيق معلومات لمجلس الإدارة)	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع المالية والمحاسبية (تقديم مؤشرات بالأرقام)
4-التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة تعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
5-الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف
6-مبدأعدمالتدخل في التسيير	يجب احترامه تماماً	يحترم مبدئيا لكن له تقديم ارشادات في التسيير	ينبغي احترامه
7-ارسال التقارير	مجس الادارة. الجمعية العامة (عادية أو غير العادية)	المديرية العامة لمجلس الادارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
8-شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة محافظي الحسابات	التسجيل مبدئياً في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
9-إخبار الوكيل	نعم	لا	م.غ
10-الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
11-المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية جنائية، تأديبية	مدنية جنائية، تأديبية
12-التسريح	مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
13-الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
14-طريقةالعمل المتبعة	تقييم الاجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الاجراءات، تقييم المراقبة الداخلية مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

Source : la pratique du commissariat aux compte en algrie.SNC,1993, SADI.n, p37-38

رابعا: المنظمات المهنية العربية والدولية ذات العلاقة بمهنة تدقيق الحسابات

هناك منظمات مهنية على مستولى عالمي وهناك منظمات مهنية على مستوى عربي ومن أهم هذه المنظمات ما يلي:[1]

- ✓ اللجنة الدولية لممارسة التدقيق (IAPC)
- ✓ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)
- ✓ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)
- ✓ الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.
- ✓ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA).

1. اللجنة الدولية لممارسة التدقيق: (IAPC)

تقوم اللجنة الدولية لممارسة التدقيق بإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة لها بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، ويتم تعيين أعضاء اللجنة من قبل منظمات تمثل دولاً يختارها مجلس الاتحاد وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد تاريخ سريانه وتصاغ لغة المعيار بالإنجليزية، ويعطى وقت كاف لترجمته إلى اللغات الأخرى عن طريق المنظمات. ويحدد أعضاء المنظمة التي قامت بالترجمة.[2]

2. الاتحاد الدولية للمحاسبين: (IFAC)

نشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين نتيجة للمبادرات التي تمت عام 1973، وتم اعتمادها رسمياً من قبل المؤتمر الدولي للمحاسبين في ميونيخ في عام 1977، ومهمته هي تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أرجاء العالم من خلال معايير متوافقة قادرة على تقديم خدمات ذات نوعية جيدة بشكل مستمر للصالح العام، والاتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة دولية لهيئات المحاسبة لا يسعى إلى الربح وغير حكومي، ومن خلال التعاون مع هيئات الأعضاء والمنظمات الإقليمية لهيئات المحاسبة والمنظمات العالمية الأخرى يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين ببذل وتنسيق توجيه الجهود لتحقيق إصدارات دولية فنية وأخلاقية وتعليمية لمهن المحاسبة، وينتسب إلى الاتحاد 153 منظمة محاسبية متواجدة في 113 دولة، وتمثل أكثر من مليوني محاسب في العالم.

[1] تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص20.

[2] تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص20.

3. مجلس معايير المحاسبة الدولية:(IASB)

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى:

أ. تطوير مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية الجيدة والقابلة للفهم والتطبيق، وتتطلب معلومات ذات نوعية جيدة وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين في اتخاذ قرارات اقتصادية؛

ب. تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير؛

ج. تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية من هلا التوصل إلى حلول ذات نوعية عالية.

4. الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب:

تأسس الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين (المدققين) العرب في بداية الستينات من نقابات المحاسبين والمراجعين العرب والمنظمات والمؤسسات التي تقوم مقامها وتتولى اختصاصاتها في الدول العربية المنظمة للاتحاد أو التي ستضم إليه.

ويعمل الاتحاد على تحقيق أهدافه، والتي تتضح من خلالها مدى الفائدة المتحققة على مستوى المهنة والعاملين بها، فقد عزز الاتحاد تنظيم وتقوية التعاون بين المحاسبين والمدققين العرب وتطوير المهنة ورفع المستوى المهني والادبي والثقافي لمزاوليها.[1]

5. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: (ASCA)

تأسس المجمع العربي للمحاسبين القانونيين سنة 1984 من عدد من المحاسبين العرب كهيئة مهنية محاسبية غير ربحية تهدف إلى الارتقاء بعلم المحاسبة والإدارة والمواضيع الأخرى ذات العلاقة بدول الأعضاء في جامعة الدول العربية بالإضافة إلى المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الاشراف المهني عليهم كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق، وتهدف ايضاً إلى تطوير وتسهيل نشر المعلومات العلمية والفنية وتبادلها المستمر بين المحاسبين والمهنيين وذلك بعقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات

[1] تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص21.

والدوارات التدريبية واللقاءات العلمية بالإضافة إلى تشجيع البحث العلمي والمهني، اكتسب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مكانة كبرى في الأوساط المهنية على الصعيدين العربي والدولي، ومن منطلق رسالة بتطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق في العالم العربي وفقاً إلى أعلى المستويات المهنية الدولية فقد بدأ المجمع منذ نشأته بمراقبة القوانين والتشريعات المتعلقة بهاتين المهنتين باحثاً عن دور المحاسبين العرب في المنتديات الدولية، ويعمل المجمع على رفع الوطن العربي بالمحاسبين العرب ذوي المؤهلات العلمية والعملية التي لا تقل بمستواها عن المؤهلات الدولية المعروفة إلى المواكبة المستمرة للأحداث الاقتصادية وتطوير ونشر الأفكار والمفاهيم الجديدة والحديثة في عالم المال والأعمال من أجل إكساب أعضائه ومنتسبيه القدرة والوسيلة على مجاراة التطور والابداع في مهنتي المحاسبة والتدقيق. تتمثل أهداف المجمع في:[1]

أ. الارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق والمجالات الأخرى العالقة المطبقة والمتبعة في الخدمات المهنية المتنوعة التي يقدمها المحاسبون في كافة المجالات بما في ذلك الصناعة والتجارة والخدمة العامة على نطاق واسع في العالم العربي.

ب. المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الاشراف المهني كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق.

المطلب الثالث: المبادئ والقواعد العامة في التدقيق الخارجي

أولا: العناصر الأساسية لعملية التدقيق

من خلال دراسة المفاهيم الأساسية التي يرتكز عليها التدقيق يمكن استخلاص العناصر الأساسية لعملية التدقيق وهي:

1. أن التدقيق عملية منتظمة تتم من خلال منهج يعتمد على التخطيط وفق برنامج محدد مسبقاً يقوم بإعداده المدقق الخارجي المستقل؛
2. أن عملية التدقيق تعتمد على حصول المدقق الخارجي على الأدلة والقرائن المرتبطة بتأكيدات الإدارة عن الأحداث والأنشطة الاقتصادية للمنشأة قيد التدقيق؛

[1] تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص22.

3. أن عملية التدقيق تعتمد على فحص الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد مدى الاتفاق بينها وبين تأكيدات الإدارة من جهة ومدى توافقها مع معايير الإبلاغ المالي الدولي من جهة أخرى؛

4. أن عملية التدقيق تنتهي بإصدار تقرير نهائي يوضح نتائج هذه العملية ومدى تعبير القوائم المالية عن حقيقة نشاط المنشأة خلال فترة محددة وايصال هذا التقرير إلى الجهات المعنية التي تعتمد عليه؛

5. أن تأكيدات الإدارة التي تقدمها إلى المدقق الخارجي في شكل إقرارات (صريحة وغير صريحة) وقوائم مالية تمثل اعترافا من الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم هذه القوائم بشكل عادل يتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية وتتضمن هذه التأكيدات وفقاً لما جاء به معيار التدقيق الدولي أدلة الإثبات ما يلي:[1]

أ. **التأكيدات المرتبطة بالعمليات والأحداث المالية:**

وتشمل هذه التأكيدات ما يلي:

- ✓ **الحدوث:** يعني أن المعاملات والأحداث المالية التي تم تسجيلها بالدفاتر والسجلات خلال الفترة قد حدثت بالفعل وليست عمليات وهمية؛
- ✓ **الاكتمال:** يعني ذلك أن جميع المعاملات والأحداث التي كان يجب تسجيلها تم تسجيلها وترحيلها دون حذف لها أو نقصان؛
- ✓ **الدقة:** تعني الدقة أن المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة بالدفاتر والسجلات تم تسجيلها بشكل مناسب وبالقيم الصحيحة وفقا للمعايير المحاسبية؛
- ✓ **التصنيف:** يعني ذلك ان جميع المعاملات والأحداث تم تصنيفها(تبويبها) في الحسابات والقوائم المالية الخاصة بها بشكل مناسب؛
- ✓ **الحد الزمني الفاصل:** يعني ذلك ان جميع المعاملات والأحداث تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الصحيحة الخاصة بها، وبما يخصها من مقدمات مستحقة.

ب. **التأكيدات المرتبطة بأرصدة الحسابات في نهاية الفترة:**

وتشمل هذه التأكيدات ما يلي:

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، الجزء الأول، ترجمة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن،2008، معيار رقم 500، ص ص 428-430.

✓ **الوجود:** يعني ذلك أن الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين موجودة لدى المنشأة في تاريخ معين؛

✓ **الحقوق والالتزامات:** يعني ذلك أن الأصول الظاهرة بالميزانية هي ملك للمنشأة، أما الالتزامات فهي حقوق أو ديون عليها؛

✓ **الاكتمال:** يعني أن جميع الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين التي كان يجب تسجيلها بالدفاتر تم تسجيلها بالأرصدة الصحيحة دون حذف أو نقصان؛

✓ **التقييم والتخصيص:** يعني ذلك أن الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين تم تقييمها بالمبالغ المناسبة الصحيحة، وان التسويات والمخصصات اللازمة تم إثباتها بالقيم الصحيحة، ويتضح ذلك على سبيل المثال عندما تؤكد الإدارة على أن الأصل الثابت تم تسجيله وتقييمه وفقا للتكلفة التاريخية، وان هذه التكلفة تم تخصيصها على نحو ملائم على الفترات المحاسبية من خلال الإهلاك.

ج. **التأكيدات المرتبطة بالعرض والإفصاح:**

وتشمل هذه التأكيدات ما يلي:[1]

✓ **الحدوث:** هذه يعني أن المعاملات والأحداث المالية التي تم الإفصاح عنها خلال الفترة حدثت بالفعل وتخص المنشأة؛

✓ **الاكتمال:** بمعنى أن كافة الافصاحات التي كان يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية والتقارير المالية قد حدثت بالفعل دون حذف أو نقصان؛

✓ **التصنيف وإمكانية الفهم:** يعني ذلك أن المعلومات المالية المعروضة تم تصنيفها بشكل مناسب، وان الافصاحات تم التعبير عنها بوضوح بحيث يستطيع مستخدمي هذه المعلومات فهمها؛

✓ **الدقة والتقييم:** بمعنى أن المعلومات المالية وغير المالية تم الفصاح عنها بعدالة وبالمبالغ المناسبة الصحيحة، وبما يتفق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

وتمثل هذه التأكيدات أهمية بالغة بالنسبة للمدقق الخارجي، حيث يبني عليها خطة عمله لجمع الأدلة الكافية والملائمة لإبداء رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية للمنشأة.

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره ص429.

ثانيا: حقوق المدقق في ظل قانون 10-01

للمدقق مجموعة من الحقوق تساعد على تدعيم استقلاليته وانجاز مهامه على أكمل وجه، وتختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهمة الموكلة له في إطار العقد المبرم بينه وكذا الطرف الآخر المتمثل في الإدارة أو صاحب المؤسسة.

يمكن تحديد بعض الحقوق لمدقق الحسابات فيما يلي:[1]

1. يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين على الإدارة والأعوان التابعين للشركة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بالتفتيش الذي يراه مناسبا؛
2. يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة؛
3. يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا سنويا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
4. يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على اساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمتهم؛
5. تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات اتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الاتعاب في اي حال من الاحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية؛
6. يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة؛
7. حق مناقشة اقتراح عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة ويعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام ذلك للتأثير على مدقق الحسابات؛

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية ن العدد 42، المواد،31، 32، 33،36، 36، 37، 38 القانون10-01، الجزائر 2010.

8. حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأيه حولها عليه ذكر الأسباب التي عرقلت عمله.[1]

ثالثا: واجبات المدقق

تتمثل فيما يتعين على مدقق الالتزام به، لإنجاز أعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي ويمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة، وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق:

1. قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بتدقيقها؛
2. الطلب من مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع، إذا أهمل رئيس الإدارة ذلك؛
3. بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات، وجمع الأدلة الإثبات اللازمة؛
4. يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
5. الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لأخر سنة مالية للعهدة.[3]

رابعا: أتعاب مدقق الحسابات

يمكن اعتبار أمر تحديد الأتعاب من أخطر العوامل التي يمكن أن تأثر على استقلال المراجع إذا ما استخدم سلاح المساومة على مقدارها كوسيلة للتأثير على استقلاليته، خصوصا إذا ما سلمنا جدلا بأن المراجع لن يقبل في الأصل القيام بعملية المراجعة ما لم تكن أتعابه عنها تتناسب مع ما سوف يبذله من جهد ووقت في سبيل إتمام عملية المراجعة وتقديم تقريره عنها.[4]

والأتعاب هي المبالغ أو الأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية تدقيق لحساب منشأة ما ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المنشأة محل الفحص وبين المدقق وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدين.. [5]

---

[1] عبد الكريم على الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، من نشر المؤلف، الأردن، 2002، ص08.

[2] خالد راغب الحطيب، خليل محمود الرفاعي علم تدقي الحسابات النظري والعلمي دار المستقبل للنشر والتوزيع،2009، ص128.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجريدة الرسمية، العدد42، المادة 40، القانون10-01 ،2010.

[4] عبيد سعد شريم لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، صنعاء،2011، ص87.

[5] رأفة سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات، دار السيرة للنشر والتوزيع، عمان،2011، ص106.

ولا بد لمدقق الحسابات عددا من العناصر المهمة عند قبوله للأتعاب:[1]

1. تغطية التكاليف المباشرة مثل رواتب المساعدين في عملية التدقيق؛
2. مصاريف التنقل للمدقق ومساعديه لإتمام عملية التدقيق؛
3. المصاريف غير المباشرة مثل نصيب عملية التدقيق للعميل من المصاريف المكتسبة، ولا ننسى أن تحديد الأتعاب يتم مسبقا قبل البدء بعملية التدقيق ويجب أن تكون الأتعاب عادلة ومتناسقة مع الجهد الذي سوف يبذله ومع سمعة مكتبه والخبرة المهنية وكذلك درجة المخاطرة التي يمكن التعرض لها.

وهناك عدد من الاعتبارات التي يجب على المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار عند تحديد الأتعاب:

- ✓ الوقت المطلوب لإنجاز العمل المطلوب؛
- ✓ عدد الموظفين الذين سيقومون بمساعدة المدقق والأجر اللازم لكل فئة منهم؛
- ✓ العمل المطلوب من المدقق هو المهارة اللازمة وإذا كان هناك خدمات إضافية مطلوبة مثل استشارات ضريبية؛
- ✓ التكاليف المباشرة لعملية التدقيق مثل الأجور ومصاريف التنقل لتدقيق أعمال الفروع؛
- ✓ سمعة مكتب التدقيق وسنوات الخبرة؛
- ✓ وقت التدقيق المطلوب في نهاية السنة المالية أو في وقت أخر؛
- ✓ قدرة العميل على الدفع ومدى أهمية تقرير المدقق.

يمكن اعتبار أمر تحديد الأتعاب من أخطر العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال المراجع إذا ما أستخدم سلاح المساومة على مقدارها كوسيلة للتأثير على استقلاليته. ويمكن تمييز ثلاث طرق لتحديد أتعاب المراجعة:[2]

أ. **الأتعاب الثابتة:** ووفقا لهذه الطريقة يحدد المراجع مبلغا ثابتا غير قابل للزيادة كأتعاب عملية المراجعة التي يكلف بها وتلقى هذه الطريقة قبولا عاما لدى العملاء كما تعد الطريقة المطبقة في تحديد أتعاب مراجعة حسابات شركات الأموال في معظم الأحوال ويعاب على هذه الطريقة ما يلي:

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار السيرة للنشر والتوزيع، الاردن،2006، ص84.

[2] عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، صنعاء،2011، ص 78 79- 80.

- ✓قد يتضح أن الأتعاب غير مجزية ولا تتناسب مع العمل الذي يجب أن يؤدى، وفي هذه الحالة قد يضطر المراجع إلى خفض حجم العمل الذي يقوم به لتقليل الخسارة؛
- ✓ يصبح من الصعب إقناع العميل بزيادة الأتعاب في العمليات التالية؛
- ✓ قد ينشأ سوء تفاهم حول نطاق الخدمات التي تغطيها الأتعاب المحددة إجمالاً؛
- ✓ يستخدم بعض العملاء طريقة تحديد الأتعاب إجمالاً في محاولة للحصول على أقل عطاء من مراجعين أخرين.

ويمكن تفادي بعض العيوب السابقة عن طريق تحديد حد أدنى لا تقل عنه الأتعاب إذا كانت الأمور في منشأة العميل عادية ويحدد في نفس الوقت حد أقصى إذا طرأت بعض الظروف غير العادية أثناء التنفيذ.

ب. الأتعاب المتغيرة: في هذه الطريقة يحدد المراجع الأتعاب على أساس حصر عدد ساعات العمل التي يقوم بها المساعدون والمراجعون والمشرفون على العملية والمراجع نفسه، وتضرب هذه الساعات في معدل أجر الساعة لكل فئة، ويضاف إلى ذلك نسبة مئوية لتغطية المصروفات الغير مباشرة للمكتب.

ج. الأتعاب المشروطة: ووفقا لهذه الطريقة تتوقف الأتعاب التي يطلبها المراجع على مدى المنفعة المالية التي ستعود على العميل من تقرير المراجع عن المهمة التي يكلف بها، والتي تكون على شكل حصة أو نسبة مئوية من قيمة النفع المادي الذي سيعود على العميل، وتتعارض هذه الطريقة مع مبدأ الحياد والاستقلال في المراجع، ويعتبر المراجع في هذه الحالة مخلاً بآداب السلوك المهني.

المطلب الرابع: أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي

مهنة التدقيق تتطلب من المدقق أن يضيف الثقة على القوائم والتقارير المالية والبيانات والمعلومات المرفقة بها وهذه الثقة تحتاج إليها جهات عديدة في المجتمع لأجل ذلك فان أخلاقيات وسلوكيات المهنة وقواعدها مهمة جدا للمدقق وبدونها فان المدقق مهما عمل لا يستطيع المستفيد من القوائم المالية أن يحصل على الثقة المطلوبة إلا أن بعض المدققين لا يلتزمون بأخلاقيات وسلوكيات وقواعد المهنة رغم معرفتهم بها والمشكلة الأخرى أن بعض المدققين قد يجهلون القواعد الخاصة بالمهنة ومن ضمنها سلوكياتها وأخلاقياتها.

أولا: القيم الأخلاقية

يشير البعض بأن القيم من فروع الفلسفة التي تعني بالأخلاق والجمال والمنطق كما يشير إلى أن القيم والعادات دوراً في توجيه السلوك؛ فيتشكل منها سلوك الفرد لذلك فإن العلاقة بين القيم والأخلاق علاقة عميقة وثيقة، ومنها ينجم السلوك سواء أكان أخلاقياً أم غير أخلاقي،[1] وان القيم من وجهة النظر الإسلامية تمثل مجموعة من الأخلاق التي تصنع النسيج للشخصية الإسلامية وتجعلها متكاملة وقادرة على التفاعل مع المجتمع وعلى التوازن مع أعضائه والعمل من اجل النفس والأسرة والعقيدة.[2]

إن الأخلاق هي جزء أساسي من الشريعة الإسلامية وقد رفع الإسلام مكانتها واعتبرها من مقاصد التشريع، فقد جاء الحديث الشريف (إنما بعثت لأتمم مكارم الأخلاق) ((رواه أحمد ومالك) وأن أسس الأخلاق التي جاء بها الإسلام منها ما هو مأخوذ بالاعتبار الفكر الإنساني ومنها ما انفردت به الشرائع السماوية وخاصة الإسلام الذي ختمت به الشرائع.[3]

ويعتبر الدين الإسلامي مصدراً أساسيا من المصادر التي أعدت في ضوئها قواعد وأخلاقيات وسلوكيات المهنة، وهي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني الذي يتعين على ممارسي المهنة التحلي بها.

ويمكن تحديد مصادر القيم الأخلاقية بالآتي:

1.المصدر الديني:

يعد المصدر الديني الرئيسي للقيم الأخلاقية عند الأفراد ،فنجد أن القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة وأصحاب الرسول الكرام كان لهم دورا أساسيا في ترسيخ القيم الأخلاقية والاجتماعية في بناء المجتمع الإسلامي ومن أمثلة على القيم الأخلاقية التي تحث على إتقان العمل قول الله تعالى (وَقُلِ اعْمَلُواْ فَسَيَرَى اللّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ)سورة التوبة: الآية 105.والحديث النبوي الشريف لرسول الله صلى الله عليه

[1]سعد، والساعدي، مؤيد، أخلاقيات الإدارة: مدخل التكوين في منشأة الإعمال، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلد (1)، (2002)، العدد 113.

[2]المعاضيدي، محمد عصام، أثر أخلاقيات العمل في تعزيز المعرفة: دراسة لآراء عينة من تدريسي جامعة الموصل، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، (2005)، جامعة الموصل.

[3]جمعة، أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والطباعة والتوزيع، عمان، الأردن(2009) . ، ص ص،506-507.

وسلم "إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملاً أن يتقنه "(رواه مسلم) إلى غير ذلك من القيم التي ترضي الله، كما أن الأديان الأخرى أكدت على مسألة القيم الأخلاقية.[1]

2.جماعات العمل:

تعد جماعات العمل من أحد المصادر الأساسية لترسيخ القيم لدى الأفراد، فالفرد في الجماعة قد يغير القيمة الفردية مقابل الالتزام بقيم وأخلاقيات الجماعة وعلى المحاسب والمدقق أن يدعم الأهداف الشرعية والأخلاقية الموضوعية من قبل صاحب العمل ودعم القواعد والإجراءات المرسومة لمساندة تلك الأهداف ويحث على الالتزام بها.[2]

وقد يخضع المحاسب والمدقق في قطاع الأعمال نتيجة لمسؤولياته تجاه رب العمل والتي يمكن أن تهدد الالتزام بالمبادئ الأساسية بشكل مباشر أو غير مباشر وقد يكون هذا الضغط صريحاً أو ضمنياً، لذلك لا بد من تقييم هذه التهديدات الناشئة عن مثل هذه الضغوط والعمل على القضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول، من خلال بعض الإجراءات:

أ. السعي للحصول على مشورة؛

ب. وجود عملية رسمية لتسوية النزاعات داخل مؤسسة رب العمل؛

ج. الحصول على مشورة حيثما كان مناسباً من داخل مؤسسة رب العمل أو مستشار مهني، هيئة مهنية ذات صلة.[3]

3.التكوين الاجتماعي:

يعد من مصادر الأخلاقيات والسلوكيات ومع مرور الزمن، يبدأ الأفراد بالتأثر بالمجتمع المحيط بهم مثل الأسرة والمدرسة. وأن الأسرة لها دور كبير في توجيه السلوكيات والأخلاقيات لأبنائها بوصفها أهم

[1] الراوي، شيماء محمد سمير، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي: دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل. (2007)، ص 27.

[2] المعاضيدي، محمد عصام، مرجع سبق ذكره، ص 37.

[3] جمعة، أحمد حلمي، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولي قواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن. (2009) ص 517.

المؤسسات التي تسهم في عملية التكوين الاجتماعي، فالأسرة الصالحة تغرس الآداب وسلوكيات لدى أبنائها وكذلك المدرسة لها دور مهم في توجيه السلوكيات والأخلاقيات.[1]

4.الخبرة المتراكمة:

حيث يستمد الفرد قيماً وسلوكاً من خلال ما يتعلمه ومن خلال خبراته وتجاربه وتفاعلاته مع البيئة الاجتماعية والعملية.

5.الدستور أو قواعد للأخلاقيات والسلوكيات:

تعتبر القواعد بمثابة دستور أخلاقي لممارسة المهنة وعلى المحاسبين والمدققين الالتزام بالقوانين والقواعد الأخلاقيات ولابد أن يتجنبوا أي أحداث تضر بالمهنة وعلى المحاسبين والمدققين أن لا يتحيزوا أو يتأثروا بمصالح الآخرين عند إصدار أحكام مهنية تتعلق بممارسة المهنة.

ثانيا: الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر

وحتى تستطيع مهنة التدقيق الخارجي الارتقاء بخدمتها، وإضفاء الثقة والشفافية في جودة المعلومات المالية والمحاسبية المصرح بها من قبل الشركات، وجب على ممارسي المهنة الالتزام بأخلاقياتها، والتي تشكل إحدى الشروط الأساسية لاستخدام المعلومات المحاسبية كأداة لاتخاذ القرارات.

بعد صدور قانون 91 -08 وفي إطار تدعيم المهنة وتنظيمها وتوسيع نطاق الهيئات والمؤسسات التي تخضع إلى التدقيق تم إصدار قانون أخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة (المرسوم التنفيذي رقم 136-96 المؤرخ في 15-04-1996)، والذي يعتبر المصدر الأول لأخلاقيات المهنة في الجزائر، وكنتيجة للإصلاحات التي قامت بها الجزائر سنة 2010 الذي نتج عنه قانون 10-01 ويمكن تبيانها كما يلي:

1.أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:

حدد المرسوم التنفيذي رقم 136-96 القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذي يدعون بالمهنيين أو أعضاء النقابة كما يلي:[2]

[1] العاني، وجيه ثابت، وكنعان، عيد، بعض أنماط السلوكيات الأخلاقية السائدة بين أوساط الطلبة المرحلة الأساسية العليا، المجلة العربية للتربية، مجلد (18)، العدد1، (1998)، ص ص، 27-28.

[2] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 لسنة 1996، المرسوم التنفيذي رقم 136-96 المؤرخ في 27ذي القعدة عام 1416 الموافق ل 15 أبريل سنة1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.

1.1. واجبات المهنية للمدققين وعلاقاته مع زبائنه وموكليه:

من خلال المرسوم التنفيذي رقم 136-96 يمكن استخراج مجموعة عناصر أخلاقيات المهنة المتعلقة بعلاقاته مع زبائنه وموكليه كما يلي:[1]

أ. **الرصانة:** والتي تعني الرزانة، الثبات، والتعقل في تصرفات وأحكام المدقق عند قيامه بمهامه حيث تعتبر من أسمى الصفات التي لابد على المدقق أن يتحلى بها؛

ب. **الصرامة:** والتي تعني الجدية في العمل مع فطنة ومتانة فيه، وهذا يحتم على المدقق بذل العناية المهنية عند قيامه بمهامه، حيث تشير المادة 2 من هذا المرسوم على أنه يجب على عضو النقابة أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه...، ويجب عليه خاصة أن يؤدي مهمته بصرامة وهدوء كما يجب أن تستند الإجراءات إلى المقاييس التي تنشرها النقابة أو القواعد المتعارف عليها عموماُ؛

ت. **الأمانة:** لا بد على المدقق أن يكون صادقا مخلصا في عمله ثابتا في طريقة عمله والوسائل التي يستعملها والنتائج المتوصل إليها، وفيا للجهة التي عينته وللمنظمة المهنية التي ينتمي إليها؛

ث. **الاستقلالية:** أن يكون مستقلاً حسب ما نصت عليه القوانين المنظمة للمهنة، حيث تشير المادة 3 من هذا المرسوم على أن تستند العلاقة بين أعضاء النقابة وبزبائنها أو موكليهم إلى الأمان والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامهم بشرف وضمير مهني؛

ج. **الشرف والضمير المهني:** أي لابد على المدقق أن يتمتع بسمو أخلاقي وعقلي، وما يبديه المدقق أن يتمتع به من استقامة وعناية وحرص ودقة في قيامه بواجباته المهنية؛

ح. **بذل العناية المهنية اللازمة:** والتي تمثل جميع الجهود التي يبذلها المدقق من أجل القيام بعمله على أكمل وجه؛

خ. **الحياد:** لابد على المدقق أن يتمتع بالموضوعية ولا يتحيز لأي طرف من الأطراف؛

د. **الإخلاص:** على المدقق أن يقصد بعمله إبداء الرأي حول القوائم المالية دون أن يشتمل على ما ينافي ذلك من الغايات غير الحسنة كتحقيق أغراض شخصية وهذا ما يحتم عليه الابتعاد عن الغش والتزوير وتجنب التواطؤ مع أي طرف من الأطراف؛

[1] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 لسنة 1996، المرسوم التنفيذي رقم 136-96 المؤرخ في 27ذي القعدة عام 1416 الموافق ل 15 أبريل سنة1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.

ذ. **احترام الوقت:** يجب على المدقق القيام بعمله وتقديم تقاريره في الوقت المحدد حتى يتمكن أصحاب المصالح من اتخاذ القرارات المناسبة والاستفادة منها؛

ر. **الالتزام بالسر المهني:** وهو الالتزام المهني الذي يحتم على المدقق عدم إفشاء أسرار العمل للغير إلا في الحالات التي يسمح بها القانون إلا في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ولاسيما:

- ✓ بموجب إلزامية اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- ✓ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم؛
- ✓ عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم؛
- ✓ بناءا على إجارة موكليهم.

2.1. واجبات المهني في علاقته مع النقابة: من خلال المرسوم التنفيذي رقم 136-96 تتمثل عناصر أخلاقيات المهنة المتعلقة بعلاقاته بالنقابة أساسا في الإبلاغ عن الحالات التي تؤثر على عمله والتي تمنعه من مواصلة مهامه "يجب على المهني أن يعلم مجلس النقابة الوطنية في أجل شهر واحد برسالة موصى، استلام أي حدث هام طرأ على حياته المهنية، لا سيما بما يأتي:

أ. المتابعات الإدارية أو القضائية؛

ب. النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكليه؛

ج. التعليق الإداري لنشاطاته؛

د. توقف نشاطاته نهائياُ؛

ه. تغيير محل ممارسة المهنة.

3.1. واجبات المهني في علاقته مع زملائه: من خلال المرسوم التنفيذي رقم 136-96 يمكن استخراج مجموعة عناصر أخلاقيات المهنة المتعلقة بعلاقاته مع زملائه كما يلي:

أ. **أخلاقيات الاستخلاف:** يجب على عضو النقابة الذي يطلب منه زبون أو موكل أن يحل محل زميل له ألا يقبل المهمة إلا بشروط:

✓ أن يتأكد أن هذا الطلب لا يبرره رغبة في التخلص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول بهما؛

✓أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه وتوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس النقابة؛

✓الامتناع عن توجيه أي نقد لزميله السابق ويتأكد من هذا الزميل قد تقاضى مقابل الأتعاب التي يستحقها، أو يستطلع رأي مجلس النقابة في حالة حدوث نزاع؛

ب. **تجنب المنافسة غير الشريفة:** لا يمكن الخبير المحاسب أو المحاسب المعتمد الذي يترك زبونه لزميل له أن ينافسه عن طريق صرف الزبائن الذين تركهم له؛

ج.**التضامن:** من خلال التمتع بروح التعاون والزمالة والتشاور فيما بينهم؛

د. **تجنب الإيذاء الكلامي:** من خلال التصرف بمهنية وتجنب أي تجريح أو إيذاء من شأنه أن يسيء لأعضاء المهنة؛

ه. **عدم التشهير:** أي عدم انتهاك حق الخصوصية أعضاء المهنة من خلال فضحهم وإظهار مساوئهم.

4.1. أخلاقيات تتعلق بتأطير المتدربين: من خلال المرسوم السابق الذكر يمكن استخراج مجموعة عناصر أخلاقيات المتعلقة بعلاقاته مع زملائه كما يلي:

أ. مساعدة المتربصين وتقديم الخبرات والتسهيلات لهم فهي واجبات تتعلق بتأطير المتدربين وتكوينهم حتى يتمكنوا من أداء عملهم في المستقبل؛

ب. تقديم التعويض لا بد من تقديم تعويض مادي نظير الخدمات والمساعدات التي يقدمها المتربصون في فترات تربصهم؛

ج.احترام المدربين لابد من تقدير الأساتذة والمدربين الذين أشرفوا على عملية التكوين وأن تكون لهم معاملة خاصة تليق بهم.

5.1. التعاون في أداء المهام: بحيث يحق لعضو النقابة يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه قصد القيام بمهمته ويمكنه أن يطلب على الخصوص ما يأتي:

أ. أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين ملف دائم؛

ب. أن يشارك موظفو المؤسسة المكلفون بمسك المحاسبة ورقابتها مشاركة فعالة؛

ج.أن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته؛

د. أن تجمع كل الوثائق اللازمة وترتب وتوضع تحت تصرفه؛

ه. أن تنفذ المهام المسندة إلى المؤسسة في الوقت المناسب من أجل تسهيل مهمته؛

و. أن يطلع على كل الوثائق التي من شأنها تغيير الكيفيات والواجبات التعاقدية المحددة في الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة تغييرات جوهرية.

ثالثا: ميثاق السلوك المهني

تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام 1917 م أول دليل لآداب وسلوك مهنة التدقيق وتضمن ثماني محذورات يجب أن يتفاداها مزاولي المهنة واشتملت على ما يلي:

1. الإشارة بأن مكتب المحاسبة عضو في مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في حين أن بعض الشركاء بالمكتب ليسوا أعضاء بالمجمع؛
2. ابداء رأي في قوائم مالية تتضمن أخطاء هامة وتحرير للحقائق أو اغفال أي معلومات يؤدي عدم وجودها بالقوائم الى تشويه الحقائق؛
3. السماح لأي شخص بممارسة المهنة تحت عضو من أعضاء المجمع، إذا كان الشخص ليس شريكا للعضو أو موظفا بمنشأته أو عضوا بالمجمع؛
4. المشاركة في الأتعاب أو قبول الرشاوى من سماسرة؛
5. مزاولة أو القيام بمهام أو أعمال لا تتناسب أو تتعارض مع مهنة المحاسبة والتدقيق التي يزاولها العضو؛
6. ابداء الرأي في قوائم مالية غير مدققة تحت اشراف عضو من أعضاء المجمع، أو أحد شركائه أو موظفا يعمل تحت اشرافه، أو مدقق آخر ينتمي الى منظمة أخرى خارج الولايات المتحدة؛
7. محاولة استخدام النفوذ للتأثير على القوانين والتعليمات الحكومية المتعلقة بمهنة المحاسبة دون علم المجمع؛
8. التعدي على زملاء المهن لاجتذاب زبائنهم بأسلوب غير أخلاقي.

وهذا قد تضمن دليل اداب وسلوك المهنة الحديث إضافة لما ذكر أعلاه مثل شروط أو التزامات خاصة بتعارض المصالح والحياد والاعلان عن خدمات التدقيق وقبول الغطاءات في سبيل الحصول على زبائن جدد والأتعاب المشروطة وسرية العلاقة بين المدقق الخارجي والجهة تحت التدقيق.

مع هذا فإنه ليس من الضروري أن تؤثر الخدمات الاستثمارية التي يقدمها المدقق الخارجي لزبونه سلبيا على علاقته الحيادية في أداء مهمة تدقيق القوائم المالية للزبون.

رابعا: التهديدات المؤثرة على نهج التزام المدقق الخارجي بمسؤولياته الاخلاقية

هناك نهج عام للالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق، هذا النهج قد يواجه تهديدات في ظروف متعددة ويمكن تصنيف هذه التهديدات على النحو التالي:

1.وجود مصلحة شخصية للمدقق:

نتيجة لتأثير مصالح مالية أو غيرها من المصالح على حكم أو سلوك المدقق على نحو غير ملائم،[1] من أمثلة الحالات قد تنشأ عنها تهديدات بسبب المصلحة الشخصية للمدقق ما يلي:[2]

أ. وجود مصلحة مالية مباشرة لدى العميل أو الاشتراك مع العميل في مصلحة؛

ب. الاعتماد بصورة غير مناسبة على إجمالي الأتعاب من عميل واحد؛

ج. وجود علاقة عمل وثيقة مع العميل؛

د. القلق الناتج عن إمكانية فقدان العميل؛

ه. احتمال وجود فرصة عمل مستقبلية لدى العميل؛

و. ربط الاتعاب بتحقيق شروط معين؛

ز. وجود قرض أو ضمان مقدم أو ممنوح إلى العميل أو أي مدير أو مسئول عنه.

2. القيام بتدقيق ما تم إعداده بمعرفة نفس المدقق:

يتمثل هذا التهديد في إمكانية عدم قيام المدقق بشكل ملائم بتقييم نتائج حكم سابق اتخذه أو خدمة منجزة من قبله أو زميله في مؤسسة التدقيق، حيث يعتمد المدقق على تقييمه لذلك الحكم أو تلك الخدمة السابقة عند تكوين رأيه كجزء من توفير الخدمة الحالية.

من أمثلة الحالات التي تنشأ فيها تهديدات ناتجة عن تدقيق ما تم إعداده بمعرفة نفس المدقق كما يلي:

أ. إعداد تقارير عن تشغيل النظم المالية بعد المشاركة في تصميمها أو تنفيذها؛

[1]International Ethies standards Board of Accountants (IESBA), Code de Déontologie des Professionnels Comptables (en ligne), New York : the International Fédération of Accountants (IFAC), 2009, disponible sur : The International Code of Ethics for Professional Accountants : Key Areas of Focus for SMEs and SMPs | IFAC , date de consultation «21/03/ 2022 », p12.

[2]محمد يحي، "الاستقلالية كأحد أركان آداب وسلوكيات المهنة مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة"، (على الخط)، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، متاح على: http://www.esaaegypt.com تاريخ الاطلاع 21-03-2022 ص2.

ب. اكتشاف خطأ هام أثناء إعادة تقييم أعمال المدقق؛

ج. إعداد البيانات الأساسية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية أو إعداد السجلات أخرى تكون هي نفسها موضوع عملية الخدمة المهنية المؤداة؛

د. أن يكون أحد أعضاء فريق خدمة التدقيق قد التحق حاليا كمدير أو مسئول لدى عميل خدمة التدقيق أو إنه كان كذلك خلال فترة وجيزة سابقة؛

ه. أن يكون أحد أعضاء فريق خدمة التدقيق قد التحق حاليا كموظف لدى عميل خدمة التدقيق في موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر وجوهري على موضوع عملية خدمة التدقيق، أو إنه كان كذلك خلال فترة وجيزة سابقة؛

و. القيام بخدمات أخرى للعميل تؤثر بشكل مباشر على موضوع عملية خدمة التأكد.

3. الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير:

أي مساندة العميل في موقفه إلى الدرجة التي قد تؤثر على موضوعيته، ومن أمثلة الحالات التي تنشأ فيها التهديدات الناتجة عن الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير ما يلي:[1]

أ. الترويج لأسهم أو الاوراق المالية الخاصة بشركة مقيدة عندما تكون هذه الشركة لعميل تدقيق للقوائم المالية؛

ب. القيام بدور المحامي نيابة عن عميل التدقيق في القضايا وحل المنازعات مع الغير.

4. التآلف غير المهني مع العميل:

ويحدث هذا في حالة وجود مشاكل عالقة طويلة الأمد أو عالقة وثيقة مع العميل بحيث يتعاطف المدقق مع مصالح العميل أو يوافق على أعماله، من أمثلة الحالات التي تنشأ فيها تهديدات ناتجة عن التآلف غير المهني مع العميل ما يلي:

أ. عندما يكون لأحد أعضاء فريق التدقيق واحداً من أفراد عائلته يعمل كمدير أو مسؤولا لدى العميل؛

ب. وجود شريك سابق بالمؤسسة يعمل مديراً أو مسؤولاً لدى العميل أو يعمل موظفاً لديه في موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر وجوهري على موضوع المهمة؛

[1] محمد يحي، مرجع سبق ذكره ص 3.

ج. ارتباط المسؤولين بفريق عمل لفترة طويلة بالعميل؛

د. عندما يكون للمدقق قريبا من أفراد أسرته أو أحد أفراد عائلته المقربين يعمل كموظف لدى العميل في موقع يسمح له بممارسة نفوذ مباشر جوهري على موضوع المهمة؛

ه. قبول هدايا من عميل، ما لم تكن قيمة الهدية ضئيلة للغاية.

5. الضغوط التي يفرضها العميل:

أي يمنع المدقق من التصرف بموضوعية عن طريق التهديدات الفعلية أو المتوقعة من العميل، ومن الأمثلة عن الحالات التي تنشأ فيها التهديدات الناتجة عن الضغوط التي يفرضها العميل على المحاسب المدقق ما يلي:[1]

أ. التهديد باستبداله أو الاستغناء عنه؛

ب. التهديد بمقاضاته؛

ج. ممارسة ضغوط عليه لتقليل نطاق العمل بغرض خفض الأتعاب.

وقد يجد المدقق أن هناك حالات تنشأ عنها تهديدات فريدة من نوعها بشأن الالتزام بواحد أو أكثر من أخلاقيات مهنة التدقيق، وهذه التهديدات لا يمكن تصنيفها إلا أنه يتعين على المدقق توخي الحذر بشأن هذه الحالات والتهديدات في علاقاته المهنية والعملية.

[1] أمين السيد لطفي، فلسفة المراجعة، الاسكندرية: الدار الجامعية، 2009، ص224.

المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية والمحلية

نتطرق في هذا المبحث إلى أهم النقاط الأساسية التي تتمحور حول التدقيق الدولي والمحلي كما يلي:

المطلب الأول: مدخل إلى معايير التدقيق

تتميز المعايير الدولية عن المحلية بكونها مرجع يستند إليه المدققون لهذا يتوجب عليها أن تشمل جميع نقاط التدقيق وهذا ما سوف نعرضه كالتالي:

أولا: مفهوم معايير التدقيق

يرتكز الهدف الرئيسي من التدقيق في إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية ومدى مطابقتها لحقيقة المركز المالي للمؤسسة، لهذا فهي تعتمد على معايير وسوف نتطرق إلى بعض التعاريف وهي:

1. تعريف1: تعرف معايير التدقيق الدولية أنها المبادئ الاساسية للمراجعة ذات القبول الدولي والمنفذة من قبل المراجعين في جميع أنحاء العالم[1].

2. تعريف2: كما تعرف معايير التدقيق الدولية على أنها مبادئ توجيهية تساهم في زيادة ثقة الجمهور في مهنة التدقيق.

3. تعريف3: وتعرف أيضا على أنها قواعد رسمية تحضى بالقبول العام من قبل مهنة المحاسبة والتدقيق وتشكل إطارا مرجعيا في حالة وجود صعوبات في تنفيذ المهمة[2].

يمكن القول بأن معايير التدقيق ما هي إلا منهاج وطريق يمكن أن تساهم في تذليل العراقيل التي يمكن أن يصادفها المدقق لإبداء رأي فني محايد يتميز بالمصداقية والشفافية لمستخدمي القوائم المالية.

[1]Soltani, B., An International Approach, Pearson Education Limited. London. Without the publishing house,(2007), p131.

[2]Djekidel, Y., & Messaoudi, A. L'audit légal en Algérie : un développement vers l'adoption d'un référentiel national d'audit. Journal de Recherches économiques et managériales, 13(1), (2019) ,p45.

ثانيا: معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً

تعتبر المعايير عنصرا رئيسيا في نظرية التدقيق، وهي كنتيجة طبيعية ومنطقية لفروض ومفاهيم التدقيق، حيث أن مهنة التدقيق كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيئات مهنية محلية ودولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيئات، وتنعكس في الاجراءات المتبعة في القيام بمهمة التدقيق. كما تمثل معايير التدقيق النموذج الذي يقتدي به المراجع في ممارسته المهنية وتعبر عن قواعد إرشادية يمكن للمدقق الرجوع إليها في تقييم أدائه المهني، ووضع القائمون على مهنة التدقيق معايير يحب التقيد بها حيث تم تبوبها في ثلاث مجموعات ويعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين AICPA أول من وضع معايير تنضم وتحكم عملية التدقيق في كتاب صدر عام 1954م يحمل عنوان معايير التدقيق المتعارف عليها

ولقد قسمت معايير التدقيق إلى ثلاث مجموعات وهي:

- ✓ المعايير العامة؛
- ✓ معايير العمل الميداني؛
- ✓ معايير التقرير.

ويصدر مجلس معايير المراجعة التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين نشرات رأي حول معايير المراجعة SAS Standards Auditing on Statements تحمل تفسيرات وإيضاحات لمعايير المراجعة المقبولة عموما، كما يصدر تفسيرات المراجعة Interpretation Auditing وتعتبر أقل إلزاما من نشرات الرأي والتي تكون جزء خاضعا لدستور أخلاقيات المهنة.

المحاسبة أو التدقيق بأن تعد نظاما لرقابة الجودة .وقد وضع AICPA دستور أخلاقيات مهنة التدقيق Ethics Professional of Codeيقدم للمهنيين التوجيهات والإرشادات التي توجههم وتوجه سلوكهم في أداء المهنة، كما يقدم للجمهور انطباعا بأن المهنة تتجه نحو المحافظة على معايير عالية الأداء ويحفز الأعضاء على الالتزام بهذه المعايير.

ويوضح الجدول التالي معايير التدقيق المتعارف عليها، أو المقبولة عموما:

جدول رقم (1-2): معايير التدقيق المقبولة عموما

المعايير العامة
1.يجب أن يتم أداء التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوفر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدقق أو كمدققين.
يجب أن تتوفر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني.
يجب ممارسة العناية المهنية اللازمة عند القيام بالتدقيق وإعداد التقرير.
معايير العمل الميداني
يجب أن يتم تخطيط العمل وتوزيع المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم.
وجوب فهم كافي للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها.
يجب الحصول على أدلة قوية وكافية خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية.
معايير التقرير
يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عموماُ.
يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما المطبقة في الفترة الحالية هي نفسها التي طبقت في الفترة السابقة، أو لوحظ وجود حالات عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ.
ينظر إلى الافصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كافي بدرجة معقولة ما لم يوضح التقرير غير ذلك.
يجب أن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه على بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، وعندما يمكن التعبير على الرأي في القوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يتضمن التقرير طبيعة عمل المدقق ودرجة مسؤوليته بشكل قاطع.

المصدر: WILLIAM F. MESSIER JR., AUDITING A SYSTEMATIC APPROACH, library of congress, USA 1997, P25

وقد تضمن هذا الجدول جميع معايير التدقيق المقبولة عموما كما وردت عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين وفيما يلي شرح لكل مجموعة:

1. المعايير العامة الشخصية: هذه المعايير تهتم بالعمل الميداني والتقرير" وتوصف بأنها عامة كونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير وتوصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق» ،

وتتضمن ثلاث معايير تبين الصفات الشخصية للمدقق .فالصفة الشخصية الأولى تتمثل في حصول المدقق على مستوى يليق به وبالمهنة، ثم يتم رفعه عن طريق التكوين المتواصل في مجالات المحاسبة والتدقيق وكذا في شتى مجالات الأعمال ويشمل هذا المعيار[1]:

أ. التأهيل العلمي أو الدراسي؛

ب. التأهيل العملي والخبرة المهنية؛

ج. الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني.

أما المعيار العام الثاني فيختص بوجوب محافظة المدقق خلال كافة مراحل العمل الاستقلال الذهني يقصد بالاستقلال الذهني " الاستقلال الذهني الباطني والاستقلال الذهني الظاهر.

أما الاستقلال الظاهر فيكفي الوصول إليه، التقيد بقانون أخلاقيات المهنة كعدم قبول هدايا، أما الاستقلال الباطني فهو الذي يصعب التأكد منه فانحياز المدقق إلى مجموعة من المساهمين أو مجموعة ذات نفوذ أمر يصعب التحكم فيه .أما المعيار العام الثالث يهتم بالعناية اللازمة والمعتادة عند القيام بالتدقيق وحتى في إعداد التقرير فهي من مقومات المهنة.

2. معايير العمل الميداني :

وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق والإجراءات التقنية، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد حجم الاختبارات .

"قبل أن يكون رأيا في القوائم المالية، يجب أن يكون المدقق مقتنعا بعدالة القوائم المالية، وتقدم معايير العمل الميداني للمراجع اساسا للحكم على جودة القوائم المالية".[2]

فمعيار العمل الميداني الأول ينبثق من نظرية التدقيق نفسها ويرتكز عموما على عنصر الوقت حيث يهتم بتخطيط العمل وتوزيع المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم، فيشمل هذا المعيار توقيت تعيين المدقق الخارجي، وتوقيت القيام بعملية التدقيق، وتوقيت تنفيذ إجراءات التدقيق .

[1] Messier, JR, OP, CIT, P26

[2] كمال خليفة أبو زيد وآخرون، دراسة في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، الإسكندرية مصر، 2008، ص 69.

أما معيار العمل الميداني الثاني ينص على فهم الرقابة الداخلية أمر حتمي من أجل التخطيط للتدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت الاختبارات فيمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المنشأة بالوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية واستخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية وإعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية وبعد إتمام هذه الدراسة السابقة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية ومن ثم التوصيات المقترحة.

أما معيار العمل الميداني الثالث فيختص بالحصول على أدلة قوية وكافية لإبداء الرأي في القوائم المالية، فمن ضمن تعاريف التدقيق أنه عملية تجميع وتقييم الأدلة. ويتطلب هذا المعيار أن يجمع المراجع أدلة كافية وقوية تشكل أساساً لتكوين خلاصة ونتائج حول مصداقية القوائم المالية.

3. معايير التقرير:

إن الوصول إلى صياغة تقرير المدقق من أهم المراحل حيث أن الأفكار والخلاصات والتوصيات والنتائج تكون منقوصة ومبتورة ومجردة إن لم تصل إلى العميل أو تصله ناقصة أو محرفة ولذلك نجد أن المعايير الأربعة الخاصة بالتقرير محددة بدرجة أكبر من ستة معايير الأخرى.

فمعيار التقرير الأول ينص على وجوب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية، قد تم تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ويمكن تبويب هذه المبادئ في ثالث مجموعات رئيسية هي:

1.3. المبادئ العامة:

أ. مبدأ الحيطة والحذر؛

ب. مبدأ الثبات على النسق؛

ج. مبدأ الشمول؛

د. مبدأ الأهمية النسبية؛

ه. مبدأ الإفصاح.

ومع التطور التكنولوجي الكبير وظهور ثورة المعلوماتية واعتماد بعض المنشآت على الشبكة العنكبوتية في تسويق منتجاتها يمكن إضافة مبدأ أمن المعلومات.

2.3. المبادئ العلمية المرتبطة بالربح:

أ. مبدأ تحقق الإيراد؛

ب. مبدأ التكلفة في قياس النفقة؛

ج. مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

3.3. المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي:

أ. مبدأ التكلفة التاريخية؛

ب. مبدأ القيمة المنتظرة تحقيقها مستقبلاً.

"تجدر الإشارة إلى أن هناك خلاف في المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما والإطار النظري لإعداد وعرض المعلومات المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB، فالإطار المفاهيمي لـــ IASBيبنى على فرضيتي الاستحقاق والاستمرارية بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية وتشمل القابلية للفهم والملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة عن الخصائص الثانوية".[1]

أما حسب معيار التقرير الثاني فيختص بمبدأ الثبات على النسق في تطبيق هذه المبادئ. ومعيار التقرير الثالث ينص على كفاية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية ومعيار التقرير الرابع يهتم بتعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه على بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، فيجب أن يكون تقرير المدقق معبرا عن هذه القوائم كوحدة واحدة، "ولا يعني ذلك الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية.[2]

وتمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاثة الضوابط والمقاييس التي يجب أن يلتزم بها المدقق ولكن تبقى معايير تعارف عليها المهنيين وأقرت من طرف هيئة مهنية.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره ص 55.

[2] رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2015، ص 129.

وهناك من الاتجاهات البحثية إلى حد الآن من تعتبر أن معايير التدقيق المقبولة عموما تشكل المرجعية المطلقة في عالم التدقيق " أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من المعايير التي ألقت قبولاً عاما من قبل الممارسين لمهنة التدقيق، لدرجة أنها أصبحت وما زالت المرجع الأساسي لكل مزاولي المهنة.[1]

ولكن قد تطور هذا الموقف في السنوات الأخيرة لدى الباحثين، حيث أصبحوا يعترفون بمرجعية معايير الدولية للتدقيقISA، يشير الإطار الدولي لعمليات التأكيد إلى أن التدقيق يعد مهمة أو عملية خدمة تأكيد معقولة.[2]

"يسجل التاريخ أنه مع بداية العقد الأول من الألفية الثالثة بدء في الأفق سطوع نجم الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ليتبوأ مهنة المحاسبة ويضعها في موقعها".[3]

ثالثا: أهمية معايير التدقيق

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير لتكون أداة لعمل المدقق بحيث تمده بالإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعد في انجاز مهامه بالكفاءة والجودة اللازمة، وقد كان لهذه المعايير أهمية بالغة لمهنة التدقيق كما يلي:

1. تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بالشكل الأمثل؛
2. تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها؛
3. تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق عل كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية؛
4. تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها، خاصة وأن هذه الرغبات في تزايد مستمر.

[1]". رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 120.

[2]أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 23.

[3]أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2015، ص180.

رابعا: معيار الاستقلال والحياد:Independence

يعتبر معيار استقلال وحياد مراقب الحسابات من أكثر معايير التدقيق المتعارف عليها عرضة للجدل ومشاكل التطبيق عمليا، خاصة بعد اتساع نطاق وأهداف تشكيلة خدمات مراقب الحسابات بداية القرن الحادي والعشرون.[1]

ولمعرفة أهمية الاستقلال والحياد وجب التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بها وأهم المتطلبات التي وجب على مراقب الحسابات الالتزام بها وأهم الاتجاهات الحديثة في هذا الشأن، وذلك على النحو التالي:[2]

1. مفهوم استقلال وحياد مراقب الحسابات:

في حقيقة الامر الظاهر ألا يكون لمراقب الحسابات أدنى مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة، مع عميله.

ومعنى ذلك يجب ألا يكون مراقب الحسابات مساهما في الشركة التي يراجع حساباتها، أو يكون أحد موردیها أو أحد عملائها، كما يجب الا يكون أحد من عائلته أو أقرباءه من العاملين بالشركة، خاصة أخوته وفروعه، أي لا يكون له أدنى مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة، مع عميله.

2. الاستقلال في الواقع: Independence in fact

وهو الاستقلال الذهني، ويعني أن يكون مراقب الحسابات نزيهاً وموضوعياً وأميناً وغير متحيز لطرف ما ضد طرف آخر، كما يجب أن يكون حياديا في قبول وإنجاز التكليف وإعداد وعروض التقرير.

والقاعدة أن الاستقلال الذهني هو الاستقلال الحقيقي، وهو الأهم، وأنه أمر تحكمه قيم مراقب الحسابات وضميره ومعاييره الذاتية ولذلك فعادة ما يصعب قياسه.

[1] عبد الوهاب نصر علي، وآخرون، أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، 2019، ص ص 49-54. بتصرف.

[22] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص50.

3.جوهر استقلال وحياد مراقب الحسابات:

يبنى على ما سبق أن استقلال وحياد مراقب الحسابات هو محصلة الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهر ومعنى ذلك انه لكي يكون مراقب الحسابات مستقلاً ومحايدا، يجب أن يكون موضوعيا وأمينا ونزيها، وليس له آية مصلحة مادية مباشرة، أو غير مباشرة، مع عميله.

ويترتب على ذلك أن مراقب الحسابات المستقل المحايد سوف يمارس عمله بموضوعية وحياد في كافة مراحل التدقيق، بدءا من قبول التكليف، ومرورا بتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق، وانتهاء بإعداد وعرض تقريره، عن تدقيق الحسابات.

4.أهمية استقلال وحياد مراقب الحسابات:

تتضح أهمية استقلال مراقب الحسابات من أنه شخص يمارس عمله وينتمي للمهنة، يجب أن يكون بدوره مستقلا عن مستخدمي خدمات الشركة، أو الطرف الثالث، ويستهدف التدقيق كمهنة دوما أن تصل لمستوى مهنة القضاء من زاوية الاستقلال. وإن كانت لن تصل إلى هذا المستوى، **لأن مراقب الحسابات ما زال يحصل على اتعابه من العميل، وهذا أساس مشكلة نقص الاستقلال.**

5.متطلبات التزام مراقب الحسابات بمعيار الاستقلال:

حتى يلتزم مراقب الحسابات بمعيار الاستقلال والحياد فإنه يلزمه أن يبحث عن الحلول الممكنة للتغلب على المشاكل أو العوامل التي تؤثر سلباً على استقلاله وحياده، ويلزمه في سبيل ذلك:[1]

أ. تعظيم وازع الضمير: لأن استقلال في الظاهر يمكن مراقبته وقياسه، ومن ثم الضغط على مراقب الحسابات للحفاظ عليه، فإن المشكلة ستظل قائمة، فيما يتعلق بالاستقلال الذهني، ولأنه مسألة ضمير وقيم ذاتية، فيجب على مراقب الحسابات أن يدرك أن نزاهته في عمله هي قيم، مثل العدل والموضوعية والاحترام، من شأنه أن يجعله محافظا باستمرار على استقلاله، وجدارته بالانتماء لمهنة ذات دور هادف في المجتمع.

[1]عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص52.

ب. تدنية الآثار السلبية للخدمات الاستشارية على الاستقلال والحياد: سواء كان مراقب الحسابات سيؤدي خدمة إدارية، أو استشارة إدارية، ففي الحالتين سيكون عرضه للانتقاد، إذ كيف يؤدي هذه الخدمة للعميل الذي يراجع حساباته في نفس الوقت، ألا يؤثر ذلك سلبا على استقلاله.

وفي حقيقة الأمر، لا يوجد دليل عملي ملموس وقوي على انه سيفقد بالضرورة استقلاله في هذه الحالة بل أن بعض مستخدمي القوائم المالية يرون أن مدى عدالة التأثير السلبي على الاستقلال، في هذه الحالة، إن وجد يتوقف على عدة عوامل، ومن هذه العوامل حجم المكتب، الحالة المالية للعميل، مدى وجود لجان التدقيق لدى العميل، ومجال ونوع الخدمة، أو الاستشارة الإدارية.

ج. مقاومة ضغوط العميل: لأن الاستقلال الذهني، رغم صعوبة قياسه، هو الأساس، فإن مراقب الحسابات مطالب بأن يقاوم ضغوط العميل عليه، والتي من شأنها أن تؤثر سلباً على استقلاله. فلا يجب ان يجعل الخدمات والاستشارات الإدارية سببا في التضحية بمفاهيم الأمانة والموضوعية والنزاهة، لاعتبارات مادية.

فعموما فقدرة مراقب الحسابات على مقاومة ضغوط العميل تزداد كلما زاد حجم المكتب وكان ذا سمعة مهنية طيبة، وكلما كان العميل يمر بظروف مالية جيدة، والعكس في حالة مكاتب المحاسبة والتدقيق الصغرى والعملاء المتعثرين ماليا.

المطلب الثاني: إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر

إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر مر بعدة مراحل هذا ما سوف نتناوله أولا في نبذة تاريخية، وثانياً سوف نتطرق إلى أهم النقاط التي جاء بها القانون 10-01 الذي وضع في طياته أهم الهيئات التي استحدثت من أجل تنظيم المهنة واخيرا سوف نتكلم عن واقع مهنة التدقيق في الجزائر.

أولاً: نبذة تاريخية عن التدقيق في الجزائر

شهد التدقيق في الجزائر عدة تغيرات متتالية وهذا عقب الاستقلال جاء قانون 70-173 المؤرخ في 16-11-1970 ليحدد واجبات ومهمة محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، حيث يقومون بالمراقبة الدائمة لتسيير هذه المؤسسات العمومية والمختلطة، لتليها مرحلة تنظيم التدقيق وفق المراجعة القانونية من 1980-1988 ففي 01-03-1980 صدر قانون رقم 80-05 المتعلق بنشاط وطبيعة

المراقبة من طرف مجلس المحاسبة وهذا إثر إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنه ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، كان على المشرع الجزائري أن يضع آليات رقابية تحد من الاختلالات، مرحلة إعادة تأهيل التدقيق القانوني في المؤسسات العمومية الاقتصادية 1988-1991 في سنة 1988، صدر قانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية وتعديل القانون التجاري (القانون 88-04)، مرحلة الاصلاحات وتنظيم مهنة التدقيق ما بعد 1991 في هذه المرحلة صدر قانون رقم 91-08، حيث أنشئت بموجبه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وتم من خلال هذا تحديد مهمة التدقيق للهيئات والمؤسسات التي لا تدخل في مجال الاختصاص، وبقي هذا التعديل ساري المفعول إلى غاية صدور قانون 10-01 في سنة 2010 المؤرخ في 29-06-2010 لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وينشئ هيئات تتكفل بتنظيم التدقيق على جميع المستويات. وسوف نتطرق إلى أهم ما احتوى عليه هذا الإصلاح من مفاهيم.

أقدمت الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في الجزائر (المجلس الوطني للمحاسبة CNC) بخطوة هامة في مجال التدقيق من خلال تبني معايير جزائرية للتدقيق، إذ أن التفكير في إصدار هذه المعايير لم يكون وليد اليوم وإنما انبثق من خلال إصلاح محاسبي تمثل في تصميم نظام محاسبي جديد (SCF)، أين تم تشكيل لجنة سميت حسب القانون 07-11 بلجنة تقيس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، والتي كانت مكلفة بإتمام عملية الانتقال من المخطط الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وفي 2009 اقترح أعضاء هذه اللجنة بإنشاء معايير تدقيق وطنية إلا أن القانون 10-01 الصادر في سنة2010 المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أبطئ هذا المشروع، كما تناول التقرير الذي صدر عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في إطار تقييم وتحيين القانون 10-01 إنشاء لجنة سميت"Ad Hoc" سنة 2014 متفرعة من CNC.[1]

[1] أسامة، متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مسايرة لتوجيهات معايير تقارير الإبلاغ المالي الدولية(IFRS) و تهيئة بيئة محاسبية ملائمة مجلة لبحوث الاقتصادية و المالية، 2018، ص-ص، 449-473.

ثانياً: محافظ الحسابات في ظل قانون 10-01

يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويوضح أهم المقاييس والشروط التي يجب أن تتوفر في الأشخاص للقيام بمهمة التدقيق والهيئات التي تسهر على تنظيم ومتابعة ومراقبة، وهذا على عاتق المجلس الوطني للمحاسبة الذي هو بدوره تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام التقييس المحاسبي.

وحدد هذا القانون أهم النقاط التي يجب أن تتوفر لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد كما يلي:

- ✓ أن يكون جزائري الجنسية؛
- ✓ أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

1 بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها؛

2 بالنسبة لمهنة الخبير المحاسبي، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛

3 بالنسبة لمهن المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

4 أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

5 ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

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

7 أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من هذا القانون.

8 جاء مفهوم مهنة محافظ الحسابات حسب هذا القانون في نص مادته اثنان وعشرون على أنه:" كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

9 وحدد المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات وفق المادة ثلاث وعشرون بما يلي:[1]

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

11 يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها لمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

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

13 يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

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

وتخص هذه المهام فحص وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

ومن خلال ما سبق ذكره يمكن أن نعرف التدقيق بأنه عملية تقوم وفق أسس ومعايير وإجراءات التي يحددها المدقق بغية استخلاص الأدلة الكافية والملائمة التي تحدد مدى سلامة المعلومات الواردة في البيانات المالية ومطابقتها للإطار المعمول به في المحاسبة.

ثالثاً: ممارسة مهنة التدقيق حسب قانون 10-01 (الهيئات التي استحدثت)

ونقصد بها الهيئات التي نشأت بموجب صدور القانون الجديد للمهنة رقم 10 -01 سنة 2010 والنصوص التطبيقية له سنة 2011، والتي حلت محل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية ن العدد 42، المادة23 القانون10-01، الجزائر 2010.

1.المجلس الوطني للمحاسبة:

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم96- 381 بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة به حيث أنه يمكنه الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشيره لجان المجلس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين يهمهم أشغاله.

في إطار التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر، فقد أعطى القانون 10-01 للمجلس الوطني للمحاسبة صالحيات كانت محتكرة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وذلك من خلال إنشاء عدة لجان متساوية الأعضاء لممارسة المهام التي أوكلت للمجلس حسب تخصص كل لجنة على النحو التالي:[1]

أ. لجنة الاعتماد؛

ب. لجنة التكوين؛

ج. لجنة الانضباط والتحكيم؛

د. لجنة مراقبة الجودة.

2,المصف الوطني للخبراء المحاسبين :

أنشئ المصف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب القانون 10-01 لاسيما المادة (أربعة عشر) منه، ويتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، ويقوم بتسيير هذا المصف مجلس وطني ينتخبه المهنيون مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية.

[1]الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية ن العدد 42، المواد،31، 32، 36،33، 36، 37، 38 القانون10-01، الجزائر 2010.

3.الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

أنشئت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب القانون 10-01 لا سيما المادة (أربعة عشر) منه وتتمتع هذه الغرفة بالشخصية المعنوية، وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ حسابات.

من خلال ما سبق، يمكن القول إن مهنة التدقيق بعدما كانت تشرف على تنظيمها هيئة واحدة منذ سنة 1991 متمثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، فإن القانون 10-01 الصادر في جوان 2010 جعلها تحت إشراف ثلاث هيئات جديدة وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة (cnc) وقد أصبحت بموجب هذا القانون كل الصالحيات والمهام التي كانت تقوم بها الهيئة السابقة من صالحيات المجلس الوطني للمحاسبة، وكل اللجان المتعلقة بالمهنة تابعة لهذا الأخير، وهو ما يمس باستقلالية المهنة من خلال تبعيتها المطلقة للإدارة.

المطلب الثالث: المعايير التي تم إصدارها في الجزائر وخصائص أدلة الإثبات

تمخضت عن الإصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق في الجزائر بعدة قوانين ومراسيم تنفيذية إلى غاية إصدار معايير التدقيق جزائرية NAA حيث تم إصدار ستة عشر معيارا من خلال أربع مقررات وزارية وهي كالتالي:

- ✓ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالاتي (210-505-560-580)؛
- ✓ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالاتي: (300-500-510-700)؛
- ✓ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 ديسمبر 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالاتي:(520-570-610-620)؛
- ✓ المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالاتي:(230-501-530-540).

أولاً: مفهوم وخصائص أدلة الإثبات

1. **مفهوم أدلة الإثبات:**

تعرف أدلة الإثبات على أنها: «أدلة الإثبات في المراجعة بأنها استنباط المراجع نتيجة من أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة الحقائق تمكنه من استخلاص رأي في مسألة معينة وإقناعه بالإفصاح عن هذا الرأي".

يقصد بأدلة الإثبات "كل المعلومات المستخدمة بواسطة المراجع في الوصول إلى استنتاجات لتكون أساسا لرأيه المهني، وتشمل السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى المؤيدة للقوائم المالية".

تعرف أدلة الإثبات بنشرة معايير التدقيق للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أنها كل المعلومات التي يستعملها مدقق الحسابات للتوصل إلى استنتاجات يستند عليها لإصدار رأيه، وتشمل كل المعلومات التي تتضمنها السجلات المحاسبية المستعملة لإعداد القوائم المالية وغيرها من المعلومات

يمكن القول بأن أدلة الإثبات هو كل ما يمكن أن يستنبطه المدقق باستعمال آليات البحث والتمحيص لاستخلاص وقائع اقتصادية تم حدوثها وتبويبها وفق المعايير المعمول بها.

2. **خصائص أدلة الإثبات:**

تتمحور أدلة التدقيق بخاصيتين أساسيتين وهما أدلة مناسبة وكافية:

1.2. كفاية الأدلة:

أما الكفاية لغويا فهي من [كفى يكفي] إذا قام الفرد بالأمر، يقال استكفيته أمرا فكفايته، ويقال: كفاك هذا الأمر أي حسبه وكفاك هذا الشيء... وكفى الرجل كفاية فهو كاف وكُفيً...الكفاية فيها استغناء وحصول الاكتفاء أو الارتواء ماديا كان أو معنويا، فالكفاية في هذا المعنى في اللغة العربية تدل على حصول الكفاية من الشيء مع القابلية للنماء والزيادة.

وجاء في معجم متن اللغة: والكفاية ما به سد الخلة وبلوغ المراد.

ويتعلق ذلك بكمية الأدلة التي يتم جمعها للتحقق من مصداقية تأكيدات الإدارة والمتعلقة بالبيانات المالية وترتبط كمية الأدلة بتقدير المدقق لها وبحكمه المهني ولكن من خلال مجموعة من العوامل هي:[1]

أ. توقعات المدقق عن التحريفات في البيانات المالية؛

ب. قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية؛

ج.المادية ومستوى المادية؛

د. طبيعة البند أو النشاط الذي يقوم به المدقق بتدقيقه والمخاطر المتوارثة له؛

ه. العوامل الاقتصادية فالوقت والتكلفة عوامل مهمة في عمل المدقق وتؤثر بهذه المهمة؛

و. حجم وخصائص المجتمع فالمجتمع الكبير عادة ما يحتاج لأدلة أكثر من المجتمع الصغير.

2.2. ملائمة الأدلة:

وتنقسم ملائمة الأدلة إلى مفهومين كالآتي:

1.2.2 موثوقية:

وينبغي أن يحاول مراجعو الحسابات دائما الحصول على الأدلة من أكثر المصادر موثوقية، وتعتبر الأدلة أكثر موثوقية عندما تكون:

أ. الحصول عليها من مصدر خارجي مستقل.

ب. توليد داخلي ولكن يخضع لرقابة فعالة؛

ج. الحصول عليها مباشرة من قبل مراجع الحسابات:

- ✓ في شكل وثائقي.
- ✓ في شكل أصلي.

وبشكل عام، كلما كانت الأدلة أكثر موثوقية كلما قل احتياجها من طرف مدقق الحسابات. غير أن العكس ليس صحيحا بالضرورة: فإذا كانت الأدلة غير موثوقة فلن تكون مناسبة أبدا لمدقق الحسابات، بغض النظر عن العدد الذي يتم جمعه.

[1] تامر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره ص 69.

2.2.2. الأهمية:

لكي تكون أدلة تدقيق الحسابات ذات صلة، يجب أن تعالج هدف معين أو أغراض معينة من أي إجراء على سبيل المثال:

الحضور في جرد المخزون يوفر لنا مثالا جيدا على مدى ملائمة الإجراءات عند مدقق الحسابات بحيث ينظر في العلاقة بين سجلات المخزون المادي، على النحو التالي:

أ. تحديد أصناف المخزون المادي واقتفاء أثرها في سجلات الجرد للتأكد من اكتمال السجلات المحاسبية؛

ب. تحديد الأصناف في سجل المخزون واقتفاء أثرها على المخزونات المادية للتأكد من وجود أصول المخزون.

وفي حين أن الإجراءات قد تكون متشابهة في طبيعتها، فإن الغرض منها (ومدى أهميتها) هو اختبار تأكيدات مختلفة فيما يتعلق بأرصدة المخزون.

ثانيا: أنواع أدلة الإثبات

أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية، والنظر في هذه الأدلة لا تختلف كثيرا بين منطلق وجهة نظر المدقق الداخلي ووجهة نظر المدقق الخارجي.

فإن على المدقق الخارجي أن يتحقق ويستوفي ما جاء بمعايير العمل الميداني والذي يتطلب (جمع أدلة الإثبات التي تمثل أساسا معقولا ومناسبا لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص) ويمكن تلخيص أنواع الادلة كالتالي[1]:

1.الوجود الفعلي:

يعتبر الوجود الفعلي للموضوع محل التدقيق هو أقوى وأفضل أنواع أدلة الإثبات، فالمدقق يستطيع بسهولة المعاينة المادية للشيء والتأكد من صحة وجوده، والتأكد من إثباته بشكل صحيح في القوائم، كما يجب التحقق من أوراق ملكيته، ولكن هذا الدليل لا يمكن تطبيقه على كل بيانات القوائم بل فقط البيانات

[1]https://www.ecpa-eg.com/ar/أنواع-ادلة-الاثبات-في-المراجعة

الملموسة، ومن أمثلة الأصول التي يمكن تطبيق دليل الوجود الفعلي عليها الأراضي والبضاعة والنقدية والاستثمارات، في حين لا يمكن تطبيقه على الأصول غير الملموسة مثل شهرة المحل، كما يجب على المدقق بالجرد الفعلي للأصول بإثبات حالة الأصل، فمثلا قد يكون الأصل غير صالح للاستخدام أو به علامات التقدم وعدم الاستخدام منذ فترة أو أن جودته قد قلت، يجب أن يهتم المدقق بإثبات كل هذه الحالات فهي تؤثر على رأي المدقق النهائي بشكل كبير.

2.الدفاتر والمستندات الداخلية والخارجية:

بالطبع الدفاتر والمستندات هي أكثر أنواع أدلة الإثبات استخداماً بين المدققين، بل أنها تعتبر أهم دليل إثبات في عملية التدقيق، فتقرير المدقق النهائي يستند بأكثر من 80% على الدفاتر والمستندات التي تخص البيان الذي يتم تدقيقه، ولعل هذا هو السبب الرئيسي الذي يجعل كل التجار وأصحاب الأعمال يحافظون على إنشاء دفاتر للتعاملات الواردة والصادرة من تجارتهم، ومن أمثلة هذه المستندات فواتير البيع والشراء ومحاضر فحص واستلام البضاعة ومحاضر الجلسات التي تمت بين أعضاء مجلس الإدارة والعقود والفواتير الدائنة والمدينة.

3.مايحصل عليه المدقق من بيانات وشهادات شفوية أو مكتوبة:

بعض الأحيان قد يعتمد المدقق على بيانات وشهادات قدمها له المديرين أو موظفي الشركة، ولكن المدقق يجب أن يعتبر هذا الدليل غير قوي الحجة حيث أنه يحتمل بشكل كبير الكذب والغش، ففي بعض الحالات يحاول مديري المشروع أو موظفيه خداع المدقق ببيانات وشهادات وهمية. لذا يجب أخذ الحذر عند التعامل مع هذا النوع من أنواع أدلة الإثبات والتقليل من استخدامه ولكن عند عدم توفر أدلة غيرها يقوم المدقق المحترف بعمل اختبارات والتأكد بنفسه من سلامتها.

4.مايحصل عليه المدقق من إقرارات من الغير:

الإقرارات من الغير واحدة من أقوى أنواع أدلة الإثبات، حيث يستعين المدقق بإقرارات من شخص بعيد عن العمل بالشركة وليس له مصلحة في التزوير، ومن أمثلة ذلك إقرار عميل بدقة حسابه المدين داخل دفاتر الشركة أو إقرارات البنوك بخصوص حساب النقدية لديهم المملوك للشركة. والواجب هنا على المدقق أن يحصل على الإقرارات بنفسه أو بواسطة أحد مساعديه دون علم الشركة للتأكد من عدم التلاعب بها.

5.النظام الداخلي للرقابة:

الإقرارات من الغير واحدة من أقوى أنواع أدلة الإثبات، حيث يستعين المدقق بإقرارات من شخص بعيد عن العمل بالشركة وليس له مصلحة في التزوير، ومن أمثلة ذلك إقرار عميل بدقة حسابه المدين داخل دفاتر الشركة أو إقرارات البنوك بخصوص حساب النقدية لديهم المملوك للشركة. والواجب هنا على المدقق أن يحصل على الإقرارات بنفسه أو بواسطة أحد مساعديه دون علم الشركة للتأكد من عدم التلاعب بها.

6.العمليات التي تمت بعد تقديم القوائم المالية:

عملية التدقيق تحتاج لوقت طويل للقيام بإصدار تقريرها النهائي، وخلال هذه الفترة قد تنفذ الشركة عمليات جديدة لم تسجل في الدفاتر التي تم تسليمها للمدقق، وعلى المدقق تتبع هذه العمليات واعتبارها دليل إثبات مناسب. فمثلا يمكن للمدقق تتبع سداد أحد الديون المستحقة على الشركة والمطلوب سدادها خلال فترة التدقيق والتأكد هل تم سداده بالفعل أم لا؟

7.العمليات الحسابية:

لكي يتأكد المدقق من صحة القوائم المالية يقوم بإجراء عمليات حسابية للتأكد من صحة القيم والمجاميع التي كتبها، كما يجب على المدقق التأكد بنفسه من قيمة العمولات المحتسبة، ولكن يمكن تسهيل الامر من خلال أن يقوم المدقق بالاستعانة بالبرامج الحسابية الالكترونية والتي تصدر نتائج لا تحتمل الشك.

ثالثا: أوجه التشابه والاختلاف بين المعيار الجزائري 500 ونظيره الدولي

1. عرض معيار الجزائري للتدقيق 500 (العناصر المقنعة):

نركز في هذا العرض على أهم ما جاء في طيات هذا المعيار من خلال النقاط التالية[1]:

أ. يهدف هذا المعيار إلى تحديد أهم الإجراءات اللازمة التي يقوم بها المدقق من أجل تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق بطريقة تمكنه من الحصول على ما يكفي من العناصر المقنعة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها في تأسيس رأيه؛

[1](Jimdofree.com), S, d.(2021,5, j'envie).Site de Rechercher !(JIMDOFREE.COM).Récupère sur Site de rechercher !(JIMDOFREE.COM).

ب. يوضح المعيار أهم المفاهيم المتعلقة بجمع العناصر المقنعة من حيث الكفاية والملائمة ومدى الارتباط بين الكم والنوعية لجمع عدد كافي من العناصر المقنعة تتميز بمصداقية المعلومة؛

ت. دلالة ومصداقية العناصر المقنعة تكمن في نوعية كل عنصر بدلالة ومصداقية المعلومات التي قامت عليها وقد تكون المعلومات الناتجة عن إجراءات التدقيق تتعين بتأكيدات معينة وليست كذلك لتأكيدات أخرى؛

ث. تكمن مصداقية المعلومات بمصدرها وطبيعتها.

2. عرض المعيار الدولي 500 أدلة الإثبات:

احتوى هذا المعيار على عدة إجراءات تحليلية يقوم بها المدقق لاستنباط أدلة إثبات يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

أ. يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات لكمية ونوعية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية تدقيق البيانات المالية وإجراءات الحصول على هذه الأدلة؛

ب. إن اجتهاد المدقق حول كفاية وملائمة أدلة الإثبات تتأثر بعوامل عدة؛

ج. البيانات المالية الصادرة عن الإدارة يمكن تصنيفها كما يلي: الوجود، الحقوق، الحدوث، الاكتمال، التقييم والقياس، العرض والإفصاح.؛

د. ترتكز موثوقية أدلة الإثبات بمصادر داخلية وخارجية؛

ه. يتأثر تدقيق القطاع العام بالإطار التشريعي وبالقرارات أو أوامر وزارية ذات العلاقة يعود إلى اجتهاد المدقق.

3. أوجه التشابه والاختلاف بين معيار التدقيق الجزائري 500 ونطيره الدولي:

هناك عدة نقاط تتشابه وتختلف في كلا المعياريين بينما أردنا أن نركز على أهم النقاط التي تساعد في هاته الدراسة وهي مبينة في الجدول التالي:

الجدول (1-3): يوضح أوجه التشابه والاختلاف بين معيار التدقيق الجزائري 500 ونظيره الدولي

	البيان
	✓ نفس الترقيم في كلا المعياريين 500؛ ✓ الكم له علاقة وطيدة ب النوعية في جمع أدلة الإثبات؛ ✓ المفاهيم التي احتوى عليها معيار التدقيق الجزائري والدولي نفسها؛

أوجه التشابه	✓ أهمية المصادر الخارجية من حيث الموثوقية، ✓ يتم التصديق بالعناصر المقنعة التي يحصل عليها المدقق مباشرة كالملاحظة العينية؛ ✓ العناصر المقنعة عندما تكون على شكل وثائقي أكثر مصداقية من تأويل اللفظي؛ ✓ الوثائق الأصلية أكثر مصداقية من النسخ؛ ✓ نص كلا المعيارين على اختيار العينة المناسبة يبقى من اختيار المدقق حسب الحالة (عناصر محددة أو من خلال السبر)؛ ✓ العناصر المقنعة أو أدلة الاثبات التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة تعتبر أعلى درجة من التي يتم الحصول عليها من نفس المصادر.
أوجه الاختلاف	✓ المعيار الجزائري 500 اهتم بالمصادر الخارجية، بينما المعيار الدولي أعطى الاهتمام بالمصادر الخارجية والداخلية بنفس الأهمية؛ ✓ تختلف صياغة العبارات في المعياريين وهذا راجع إلى الترجمة؛ ✓ ركز المعيار الدولي على أهمية سلامة نظام الرقابة الداخلية ودوره في استنباط أدلة إثبات عكس نظيره الجزائري؛ ✓ المعيار الدولي 500 قدم تفسيرات التي تمكن مستعمل المعيار من معرفة كيفية تطبيقه في الواقع عكس نظيره المحلي؛ ✓ محتوى معيار الجزائري 500 لم يكن ينفس الطريقة بالنسبة إلى نظيره الدولي الذي كان بأكثر تفصيل؛ ✓ بين المعيار الجزائري للتدقيق 500 أن هناك معايير جزائرية تعالج جوانب أخري مثل معيار الجزائري للتدقيق 501 "العناصر المقنعة اعتبارات أخرى؛ ✓ أكد المعيار الدولي على ضرورة التأكد من أي تغيرات قد حدثت منذ التدقيق السابق، يمكن ان تؤثر على عملية التدقيق الحالية بينما لم يشر المعيار المحلي على ذلك؛ ✓ أكد المعيار الجزائري على مسؤولية الإدارة في عرض القوائم المالية وفق المرجع المحاسبي المعمول به، بينما لم يتطرق إليه المعيار الدولي؛ ✓ أهمية العرض والإفصاح تم توضيحها في المعيار الدولي ولم يتطرق إليها في المعيار الجزائري.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معيار الجزائري للتدقيق 500 ونظيره الدولي

المطلب الرابع: المعيار الجزائري (500)"العناصر المقنعة"

أولا: نطاق تطبيق المعيار الجزائري 500

يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.[1] يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

تعالج معايير الجزائرية أخرى للتدقيق:

1. جوانب معينة للتدقيق (معيار الجزائري للتدقيق501)؛
2. عناصر مقنعة يتم جمعها لعلاقتها بمواضيع معينة (معيار الجزائري للتدقيق570)؛
3. إجراءات خاصة لجمع العناصر المقنعة (معيار الجزائري للتدقيق520)؛
4. تقدير مدى كفاية وملائمة العناصر المقنعة المجمعة.

ثانيا: تأكيدات ستستعمل في جمع العناصر المقنعة

الإدارة مسؤولة على عرض الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، والتي تعكس بشكل صحيح ومنتظم، طبيعة وعمل الكيان، تشكل التأكيدات مبادئ ومعايير يرتبط بها كل انتظام، صحة ومطابقة الكشوف المالية. تدخل التأكيدات التي يستعملها المدقق في إطار الفئات التالية:[2]

1. تأكيدات تتعلق بتدقيق العمليات والأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق:

أ- **واقع الأحداث:** العمليات والأحداث المسجلة وقعت بالكيان؛

ب- **الشمولية:** كل العمليات والاحداث المسجلة التي كان يجب تسجيلها، قد تم تسجيلها محاسبيا؛

ت- **الدقة:** المبالغ والمعطيات الأخرى المتعلقة بالعمليات والأحداث، قد تم تسجيلها بشكل صحيح؛

ث- **فصل الفترات:** العمليات والأحداث قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة؛

ج- **القيد المحاسبي:** تم تسجيل العمليات والأحداث في الحسابات المناسبة.

[1] مقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

[2] مقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

2. تأكيدات تتعلق بأرصدة حسابات في نهاية الفترة:

أ- **الوجود:** الأصول والخصوم والأموال الخاصة موجودة؛

ب- **الحقوق والواجبات:** الكيان يملك أو يراقب الأصول، وتتعلق الديون بواجبات الكيان؛

ت- **الشمولية:** قد تم فعلا تسجيل كل الاصول والخصوم والأموال الخاصة التي كان يجب تسجيلها؛

ث- **التقييم والقيد:** تتضمن الكشوف المالية كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة، بقيمها الصحيحة وأي تعديلات ناتجة عن تقييم وتسجيل هذه الأخيرة يتم قيدها بالشكل الملائم.

3. تأكيدات تتعلق بعرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمنة فيها:

أ- **واقع، حقوق وواجبات:** كل من الأحداث، المعاملات والمعلومات الممنوحة قد وقعت وتتعلق وترتبط بالكيان؛

ب- **الشمولية:** كل المعلومات المطلوبة وفق المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالكشوف المالية والتي يعد منحها إلزامي قد تمت فعلا؛

ت- **تصنيف وفهم:** المعلومة المالية معروضة ومفصلة بشكل ذو دلالة والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية معروضة بوضوح؛

ث- **الدقة والتقييم:** قدمت المعلومات المالية والمعلومات الأخرى بشكل صحيح وبالمبالغ الصحيحة.

ثالثا: إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة

يجمع المدقق العناصر المقنعة للوصول إلى نتائج معقولة لتأسيس رأيه واضعا حيز التنفيذ:[1]

1. إجراءات لتقييم المخاطر قصد الإلمام بالكيان وبمحيطه بما في ذلك نظام مراقبته الداخلية؛

2. اختبارات للإجراءات قصد تقييم فعالية المراقبة من الناحية الوقائية أو كشف وتصحيح الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات؛

3. المراقبة المادية قصد رصد الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات، وتتضمن هذه المراقبة المادية تثبيتات في التفصيل وإجراءات تحليلية في الجوهر.

[1] مقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

أ. تفتيش التسجيلات أو الوثائق:

تتمثل عملية التفتيش في فحص التسجيلات أو الوثائق داخلية كانت أو خارجية، ورقية كانت أو تحت أي شكل أخر؛

ب. تفتيش الاصول العينية:

يتمثل تفتيش الأصول العينية في الفحص المادي لها والذي يسمح بتقديم العناصر المقنعة الموثوقة والمتعلقة بوجودها، لكن ليس بالضرورة تلك المتعلقة بالحقوق والواجبات التي بحوزة الكيان أو تلك المتعلقة بتقييمها؛

ج. الملاحظة المادية:

تتمثل الملاحظة المادية، مثلما هو موضح في المعيار معيار الجزائري للتدقيق 501، في معاينة عملية أو الطريقة التي ينفذ بها إجراء ما من طرف اشخاص آخرين؛

د. طلبات المعلومات:

يتمثل طلب المعلومات في الحصول على المعلومات المالية والمعلومات الغير المالية على حد سواء، لدى أشخاص على علم جيد بالداخل كما بالخارج الكيان، تشمل طلبات المعلومات الطلبات المكتوبة والرسمية والطلبات الشفهية الغير رسمية؛

ه. طلبات التأكيد الخارجية:

طلبات التأكيدات والتي تعتبر نوعا خاصا من طلبات المعلومات، هي عملية الحصول على تصريح مباشر من قبل "الغير" تأكيد لمعلومة ما؛

و. المراقبة الحسابية:

تتمثل المراقبة الحسابية في المراقبة بكل الوسائل للدقة الحسابية للوثائق الاثباتية أو التسجيلات المحاسبية؛

ز. إعادة التنفيذ:

إعادة التنفيذ هي تنفيذ المدقق لإجراءات أو مراجعات قد تم في الاصل تنفيذها داخل الكيان كجزء لا يتجزأ من المراقبة الداخلية يدويا أو عن طريق تقنيات التدقيق المدعمة بجهاز حاسوب؛

ح. الإجراءات التحليلية:

تتمثل الإجراءات التحليلية، كما هو موضح في المعيار الجزائري للتدقيق رقم520، في تقديرات للمعلومة المالية انطلاقا من:

- ✓ ارتباطها مع معلومة أخرى ناجمة أو غير ناجمة عن الحسابات، أو مع معطيات سابقة لاحقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة؛
- ✓ تحليل التغيرات المعتبر أو اتجاهات غير متوقعة.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

احتوى هذا المبحث على دراستين احداهما باللغة العربية والأخرى باللغة الأجنبية كما يلي:

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

أولا: دراسة بصري ريمة "مقال بمجلة اقتصاديات المال والاعمال"

جاءت بعنوان "دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي –دراسة حالة المعيار رقم 500 العناصر المقنعة- تهدف هذه الدراسة إلى عرض للمعيار الجزائري للتدقيق 500 NNA"العناصر المقنعة" والمعيار الدولي للتدقيق الموافق له 500ISA، من خلال إبراز المحتوى لكل معيار وهدف المدقق منها، كما تهدف إلى مقارنة مفصلة بين المعيارين من خلال تبيان أوجه التشابه والاختلاف بينهما من ناحيتي الشكل والمضمون، وللإحاطة بجوانب الموضوع تم الاعتماد على منهج تحليل الوثائق والمقارنة بينهما، وتم التركيز في الدراسة على معيار الجزائري العناصر المقنعة 500 بتسليط الضوء على أوجه التشابه والاختلاف بين معيار الجزائري ونظيره الدولي.

ثانيا: نتائج الدراسة

وخلصت الدراسة إلى ما يلي[1]:

1 توضح المعايير الجزائرية للتدقيق المنهجية لعملية التدقيق الواجب إتباعها في الجزائر؛

2 قامت الجزائر باستخدام أسلوب التبني الشبه الكامل لمعيار التدقيق رقم 500 غير أنه هناك بعض الاختلافات ليس لها تأثير على مضمون المعيار رقم 500 وإنما هذه الاختلافات في المصطلحات أو التفسيرات إضافية نص عليها المعيار الدولي؛

3 يساعد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة" في حصول المدقق على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند إليها في تأسيس رأيه؛

4 لم يتبع المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 بالتفسيرات التي توضح المعيار وكيفية تطبيقه كما هو الحال بالنسبة للمعيار الدولي.

[1]بصري ريمة، دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي –دراسة حالة المعيار رقم 500"العناصر المقنعة"–، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، العدد السابع/سبتمبر2018، ص ص: 137-148.

المطلب الثاني: الدراسات بالغة الاجنبية

أولا: دراسةChijiokeMgbame, Lucky "مقال مجلة البحث الإلكتروني للمالية والمحاسبة"

جاءت الدراسة بعنوان " Augustine, " Impact of Audit Evidence on Auditor Report O. Enofe, ChijiokeMgbame, Lucky, G. Odeyile&KinglseyKuegbe" تهدف هذه الدراسة إلى الـــتأكيد على أهمية الأدلة الرقابية وخصائصها النوعية ويستخدم الحكم المهني لقياسها وتقييمها من أجل التعبير عن رأيهم النهائي في التدقيق، لأنه لا توجد أي صيغة رياضية، ولا نموذج محدد من أجل تقييم جودة أدلة التدقيق، فهذا يعتمد على حكم المهني فقط، وتم الاعتماد على مصدرين للمعالجة أحدهما مصدر أساسي تمثل في استبانة والمصدر الثانوي في تقارير من مدققي حسابات لجمع المعلومات.

ثانيا: نتائج الدراسة

وخلصت الدراسة إلى ما يلي[1]:

1 أن عملية التدقيق تتأثر بمدى الحصول على الأدلة وتقييمها؛

2 استخدام إجراءات مختلفة (التفتيش، الملاحظة، التحقيق، التأكيد، إعادة الحساب، إعادة الأداء... إلخ)، وهذا من أجل التوصل إلى رأي يؤكد صحة المعلومات؛

3 أدلة الاثبات يجب أن تتميز بخاصيتين (كافية ومناسبة)؛

4 من أهم الخطوات التي يقوم بها المدققون يجب تشكيل المعيار العام الذي يحكم على أدلة التدقيق؛

5 توثيق الأدلة بالنحو المناسب الذي يضمن تحقيق الهدف من التدقيق؛

6 يجب أن يعرف المدققون متى ييتم يتجاوز خبرتهم؛

[1]https://www.iiste.org

7 كما أن استخدام الخبراء يمكن أن يكون بمثابة أدلة تدقيق.

المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

أولا: ما يميز الدراسات السابقة

اهتمت الدراسات السابقة بجانب معين من المعيار المحلي رقم 500 وهذا راجع للأهمية البالغة التي يكتسيها معيار العناصر المقنعة بصفة خاصة والمعايير الدولية بصفة عامة، فيما يخص الحصول على أدلة التدقيق التي تتميز بالكفاية والملائمة، بحيث ركزت الدراسة التي جاءت باللغة العربية على أوجه التشابه والاختلاف بين المعيار المحلي والدولي من حيث الشكل والموضوع لكلا المعياريين، وتم التركيز في الدراسة على معيار الجزائري العناصر المقنعة 500 بتسليط الضوء على أوجه التشابه و الاختلاف بين معيار الجزائري ونظيره الدولي،والدراسة التي جاءت باللغة الاجنبية على أثر أدلة التدقيق على التقرير النهائي للمدقق، وقد ركزت هذه الدراسة على حول مدى تأثير الأدلة الكافية لتدقيق الحسابات و عن وجود علاقة بين موثوقية أدلة تدقيق والرأي الفني المحايد الذي يقدمه المدقق.

ثانيا: ما يميز الدراسة الحالية

أما في الدراسة الحالية فلقد ركزت حول مدى قابلية معايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها لدى محافظي الحسابات وهذا باستنباط أهم العوامل المؤثرة في قابليتهم لهذه المعايير ومعرفة السبب الرئيسي الذي يمكن أن يكون عائقا لقبول المعايير بصفة عامة، وقد تم تسليط الضوء بصفة خاصة على معيار التدقيق الجزائري العناصر المقنعة كعينة لاختباره ومعرفة النقائص التي تحـــول دون تطبيق هذه المعايير وهذا ما سوف نتناوله في هذه الدراسة.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى الإطار النظري للتدقيق بدءا بالمراحل التي مر بها إلى أن وصل إلى علم لديه آليات ومناهج يسير وفقها وقد اهتمت الهيئات الدولية بوضع معايير تنظم المهنة وطرق ومناهج يسير وفقها أصحاب المهنة لتسهيل العمل، ثم إلى أهم المفاهيم والمبادئ والفروض والقواعد العامة المتعلقة بالتدقيق الخارجي وما هي أهم الأخلاقيات التي يجب أن يتسم بها أصحاب المهنة هذه العناصر كانت في المبحث الأول.

أما فيما يخص المبحث الثاني تم التطرق إلى المعايير الدولية والمحلية وتم التركيز على المعايير التي صدرت من طرف الهيئات الدولية والمعايير التي تم إصدارها في الجزائر وتمثلت في ستة عشر معيار، وكذلك إلى الهيئات الدولية والعربية، وسلطنا الضوء على الإصلاحات التي تمت في المهنة من خلال القانون 10-01 وإلى أهمية أدلة الإثبات التي يجب أن يستنبطها أصحاب المهنة التي تتميز بخاصيتين ألا وهما الكفاية والملائمة.

وفي المبحث الأخير تم التطرق إلى أهم الدراسات التي جاءت سواء باللغة العربية أو باللغة الاجنبية في هذا المجال ولها علاقة بالدراسة من خلال مطلبين وفي المطلب الأخير تم وضع ما يميز هذه الدراسة عن سابقاتها.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

نتطرق في هذا الفصل الى عرض ومناقشة الجوانب التطبيقية للدراسة للتعرف على مدى قابلية المعايير التي تم إصدارها في الجزائر من قبل محافظي الحسابات، وهذا من خلال تحليل أراء مزاولي المهنة والأكاديميين الذين لديهم خبرة واسعة في هذا المجال، مرورا بوصف لمنهج الدراسة، وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وأداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، ومدى صدقها وثباتها، بالإضافة إلى إجراءات المعالجة الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

المبحث الاول: طبيعة الدراسة الميدانية

يهدف هذا المبحث الى تسليط الضوء على المنهج الذي تم إتباعه والمجتمع وعينة الدراسة، والأداة المستخدمة ومدى صدقها وثباتها، والتقنيات المستعملة في تحليل البيانات.

أولا: منهج الدراسة

تم الاعتماد على المنهج الوصفي، والذي يشكل أحد الاساليب البحثية كونه يتعامل مع أحداث وظواهر متاحة للدراسة وقياسها بطبيعتها الاصلية دون احداث أي تغييرات على مجرياتها، مع امكانية وصفها وتحليلها، وهذا لمعرفة مدى تأثير العوامل الخارجية (المتغيرات المستقلة) في قابلية المعايير الجزائرية التي تم إصدارها لدى محافظي الحسابات واكتشاف الخلفيات التي تحول دون اللجوء إلى المعايير المحلية والاستعانة بنظيرتها الدولية بالرغم من الاصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق المحاسبي.

ومن خلال الاعتماد على أحد وسائل الاستقصاء تم الحصول على البيانات اللازمة وذلك بتوزيع استبانة تم إعدادها لهذا الغرض، حيث تم تقسيمها إلى قسمين :يحتوي القسم الأول على بعض الخصائص والسمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، أما القسم الثاني فيحتوي على الأسئلة الخاصة بفرضيات الدراسة، وقد تم ادراج خمس خيارات لكل سؤال و هي: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، حيث تم اللجوء الى هذا الاسلوب لتشجيع أفراد عينة الدراسة على الإجابة، ولكي يتسنى تحليل النتائج باستخدام البرنامجين الإحصائيينSPSS26 و AMOS24 ، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة.

كما تم الاعتماد على جملة من المراجع تمثلت في كتب ومقالات ودوريات وندوات ومنشورات مختلفة ومواقع الكترونية خاصة بموضوع الدراسة، والتي تتعلق بالتدقيق الخارجي، وذلك للتعرف على المبادئ والاساليب البحثية التي ينبغي الاستناد عليها، كالدراسات السابقة المرتبطة أو المشابهة لموضوع الدراسة لمحاولة صناعة تصور للهدف من الدراسة.

ثانيا: عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من مجموعة محافظي الحسابات وخبراء محاسبة بالإضافة إلى الأكاديميين، والبالغ عددهم حوالي 83شخص، وقد تم توزيع الاستبانة على جميع عينة الدراسة، وتم استرداد 78، وتم استبعاد 5 استمارات نظرا لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان.

ثالثا: طرق جمع المعلومات

من أجل جمع كم من المعلومات تُمكننا من الاعتماد عليها في امكانية الوصف والتحليل بما أتيح لنا من امكانيات، تم تشكيل استمارة أسئلة بصفتها الوسيلة من أحد الوسائل المتاحة لتحقيق أهداف الدراسة، بالإضافة الى بعض المقابلات والملاحظات الشخصية عند توزيع الاستمارات.

رابعا: أساليب المعالجة الإحصائية

للإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية لتحليل البيانات بالاعتماد على برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية .SPSS26AMOS24.

الإحصاء الاستدلالي هو مجموعة من الطرق تستخدم للتعرف على خصائص المجتمع من خلال عينة إحصائية عشوائية ومجتمع ذو توزيع طبيعي، يتعامل هذا الإحصاء مع التعميم والتقدير والتنبؤ، إلا أنه يتسم في بعض الحالات بعدم التأكد لذا نعالج القياس في هذه الأحوال تحت باب علم الاحتمالات، مما يعطي فكرة عن الخطأ المحتمل وقوعه من الباحث في حال التعميم على المجتمع المحسوب منه العينة العشوائية محل الدراسة.

وتم تطبيق اختبار TESTE RUNS لمعرفة ما إذا كانت عينة الدراسة عشوائية، وتم اثبات قيمة مقدرة بـــ 0,154وهي أكبر من 0.05 (sig>5%) (انظر الملحق رقم1)، إذا عينة الدراسة هي عينة عشوائية. ولمعرفة ما إذا كان عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي قمنا باختبار كولم جوف- سمر نوفS-K، وهذا عند قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 (sig>5%)، وتحصلنا على قيمة تقدر بـــ 0.000 وهي قيمة أقل من 0.05 (انظر الملحق2) وبهذا عينة الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي لذلك تم تحويلها الى عينة تتبع التوزيع الطبيعي وتم اثبات ذلك بـــالحصول على القيمة 0.200 وهي أكبر من 0.05. (انظر الملحق رقم3).

المبحث الثاني: استبيان الدراسة

بعد الاطلاع على أدبيات البحث والدراسات السابقة، قام الباحث بتصميم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وذلك لجمع البيانات من أفراد العينة المكونة من مجموعة من المختصين في هذا المجال من أكاديميين وخبراء محاسبة ومحافظي حسابات، وقد تم صياغة الاستبيان لقياس مدى قابلية محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها (بتسليط الضوء على معيار التدقيق الجزائري العناصر المقنعة رقم 500).

أولا: هيكل الاستبيان

تمت الاستعانة بمراجع إحصائية ودراسات سابقة في نفس المجال لصياغة عبارات الاستبيان، ووفقا لآراء المختصين الإحصائيين الذين تم الاستعانة بهم، تم تصميم استمارة الدراسة في جزئيين:

1 **الجزء الأول:** وهي البيانات الديمغرافية (الشخصية)، والخصائص الوظيفية. وقد تضمن هذا الجزء 5 أسئلة شملت الجنس، الفئة العمرية، الخبرة والأقدمية، المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي.

2 **الجزء الثاني:** يتكون من 50 عبارة مقسمة على ثلاثة محاور وهي:

1.2 المحور الأول: مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي ويحتوي على ثلاثة أبعاد وكل منها يحتوي على خمسة أسئلة كما يلي:

أ. **البعد الأول:** قانون 10-01 وتأثيره على جمع عناصر مقنعة؛

ب. البعد الثاني: مدى قابلية معيار العناصر المقنعة 500 لدى أصحاب المهنة؛

ج. **البعد الثالث:** شمولية المعيار الدولي أدلة وقرائن الإثبات أثر سلبا على تطبيق نظيره الدولي.

2.2 المحور الثاني: الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر ويحتوي على بعدين وكل منها يحتوي على خمس أسئلة كما يلي:

أ. **البعد الخامس:** أهمية تحديد الأتعاب؛

ب. **البعد السادس**: فعالية الاستقلالية عند أداء مهمة التدقيق المحاسب.

3.2 المحور الثالث: قابلية المعايير لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي ويحتوي على بعدين وكل منها يحتوي على خمسة أسئلة كما يلي:

أ. **البعد الثامن**: شمولية المعايير الدولية؛

ب. **البعد التاسع**: أهمية العرض والافصاح في المعايير التي تم إصدارها.

وتم تبني الشكل المغلق في إعداد الاستبيان، الذي حدد الإجابات المحتملة لكل سؤال للتمكن من إجراء المعالجات الإحصائية المناسبة. وقد تم استخدام مقياس ليكرت خماسي الدرجات لقياس الاستبيان، وذلك حسب الجدول رقم (2-1):

جدول رقم (2-1): مقياس الإجابة على الفقرات

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

المصدر: من اعداد الباحث

ثانيا: اختبار صدق الاستبيان

صدق الاستبيان يعني التأكد من أنه سوف يقيس ما أعد لقياسه، كما يقصد بالصدق شموله لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى وضع فقراتها ومفرداتها بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها. وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال:

1 **صدق فقرات الاستبيان:**

حيث تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بالطرق الآتية:

1.1 صدق تحكيم الاستبيان:

قام الباحث بعرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من 5 أعضاء من المتخصصين في المحاسبة والتدقيق والمالية، وتمت الاستجابة لآراء السادة المحكمين واجراء ما يلزم من حذف وتعديل، فعلى ضوء

مقترحاتهم وبعد تسجيلها في نموذج تم إعداده لهذا الغرض، تم اعداد الاستبيان في صورته النهائية. (انظر الملحق رقم4)

2.1 صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي لاستبانة من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور التابعة له. (أنظر الملحق رقم5)

2. نتائج المحور الاول:

جدول رقم (2_2): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي

	الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
قانون 10-01 وتأثيره على جمع العناصر المقنعة	1	قانون 10-01 جاء لإصلاح مهنة التدقيق المحاسبي وتنظيمها مع معايير التدقيق الجزائرية	0.752	0.000
	2	القانون 10-01 هو أداة قوية لجمع أدلة كافية وملائمة	0.700	0.000
	3	الصلاحيات الممنوحة في قانون 10-01 لأصحاب المهنة شملت جميع الجوانب (النظرية، التطبيقية) لتطبيق المعايير المحلية	0.804	0.000
	4	قانون 10-01 يحد من صلاحيات أصحاب المهنة في جمع عناصر مقنعة من خلال تحديد المهام	0.737	0.000
	5	حماية أصحاب المهنة من خلال القوانين والمراسيم يساعد في جمع الأدلة	0.781	0.000
مدى قابلية معيار العناصر المقنعة 500 لدى أصحاب	6	المدقق الخارجي يعتمد على معيار العناصر المقنعة 500 دون اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية	0.700	0.000
	7	كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 في جمع أدلة الإثبات من شأنه أن يؤثر على مصداقية عمل ممارسي المهنة	0.574	0.000

	8	معيار التدقيق الجزائري 500 يعد مقبولاً شكلاً ومضمونا لدي ممارسي المهنة	0.601	0.000
	9	المضمون الذي احتوى عليه معيار العناصر المقنعة ونطيره المعيار الدولي هو جوهر كفاية المعيار الجزائري	0.526	0.005
	10	المعيار الدولي للتدقيق 500 اهتم بالجانب النظري والواقع العملي	0.778	0.000
شمولية المعيا الدولي رقم 500	11	المعيار الدولي للتدقيق 500 أوسع وأشمل من نطيره الجزائري معيار العناصر المقنعة	0.837	0.000
	12	الإجراءات التحليلية في المعيار الدولي 500 قام بتغطية جميع نواحي التدقيق لاستخلاص أدلة كافية وملائمة	0.422	0.000
	13	عدم تحديد كيفية العرض والإفصاح في معيار التدقيق الجزائري رقم 500أدى إلى الاعتماد على نطيره الدولي	0.692	0.000
	14	موثوقية المعلومات في المعيار الدولي رقم 500 اهتم بالمصادر الداخلية والخارجية أما المعيار الجزائري رقم 500 فقد ركز على المصادر الخارجية فقط	0.800	0.000
	15	لجمع عدد كاف من الأدلة يتطلب وجود نظام رقابة داخلية متفق عليه	0.843	0.000
أهمية المعيار الجزائري للتدقيق 500 لدى أصحاب المهنة	16	عدم التأكيد في المعيار الجزائري للتدقيق 500 على أهمية سلامة نظام الرقابة الداخلية يؤثر على جمع عدد كافي من العناصر المقنعة	0.543	0.000
	17	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 غير ملائم للبيئة الجزائرية	0.562	0.000
	18	عرض القوائم المالية وشرح المحتوى بطريقة سهلة (وضع الأقواس) يسهل من عملية جمع أدلة ملائمة وكافية	0.438	0.000
	19	الإفصاح الكاف في القوائم المالية من شأنه أن يسهل من عملية التدقيق واختيار العينة الملائمة	0.293	0.009
	20	الإفصاح الكامل في القوائم المالية يساعد أصحاب المهنة في استخراج عدد كاف وملائم من الأدلة	0.533	0.009

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجات SPSS26

1.2 التعليق:

يبين الجدول رقم (2-2) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول **مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي** حيث تتراوح بين 0.293و0.843 والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وبذلك تعتبر فقرات الابعاد بالنسبة للعبارات صادقة وهذا ما يؤكد مصداقية المحور الأول لما وضعت لقياسه. (انظر الملحق رقم5).

2.2 التحليل:

من خلال النتائج المتحصل عليها في هذا المحور نفسر هذا الأمر بأن الأبعاد والمحور لديه علاقة طردية أي أن كفاية معيار التدقيق الجزائري العناصر المقنعة يتأثر بعدة عوامل منها القوانين التي تصدر عن الهيئات المشرفة على المهنة لها تأثير مباشر في كفاية المعيار، وقابليتهم لهذا المعيار يتطلب تفسيرات عملية أي ميدانية تساعدهم على جمع أدلة تتميز بالكفاية والملائمة، بالإضافة إلى أن المعيار الدولي أدلة وقرائن الإثبات وضع تفسيرات للمعيار التي تساهم في جمع عدد كافي من الأدلة، والأهمية التي يكتسيها المعيار لدى أصحاب المهنة ينبغي أن يغطي جميع جوانب التدقيق (النظري والتطبيقي).

3 نتائج المحور الثاني:

جدول رقم (2-3): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر

	الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
أهمية تحديد الأتعاب	21	عند القيام بمهمة التدقيق الأتعابليس لديها أهمية لدي محافظي الحسابات مهما كانت التنقلات التي يقومون بها	0.793	0.000
	22	تحديد الأتعاب المباشرة والغير مباشرة يوجد لها معايير محددة عند مزاولة التدقيق المحاسبي	0.796	0.000
	23	عند تحديد الأتعاب من محافظي الحسابات لا تأثر على تطبيق	0.608	0.000

		المعايير المحلية		
	24	المعايير المحلية تساهم في مساندة محافظي الحسابات من خلال تحديد الاتعاب المباشرة والغير المباشرة	0.853	0.000
	25	عدم وجود معيار محلي يلجأ اليه محافظ الحسابات لتحديد اتعابه أدى إلى تطبيق المعايير المحلية	0.302	0.007
فعالية الاستقلالية عند أداء مهمة التدقيق	26	توجد قيود على محافظي الحسابات تأدي إلى عدم تطبيق المعايير المحلية التي تم إصدارها (500-300-560-580)	0.523	0.000
	27	الاستقلالية والمشاركة في إصدار معايير التدقيق من شأنها أن تساهم في تطبيق المعايير والالتزام بها	0.883	0.000
	28	الاستقلالية تأخذ حيزاً كبيرا لدى محافظي الحسابات لتطبيق المعايير المحلية	0.468	0.000
	29	تقييد مهام محافظي الحسابات بالقوانين أدى بهم إلى اللجوء إلى المعايير الدولية	0.849	0.005
	30	الاستقلالية تساهم في تحديث المعايير والعمل بها	0.418	0.000
دور العمل الميداني في تطبيق المعايير المحلية	31	لا توجد عوائق إدارية في العمل الميداني تعيق تطبيق المعايير المحلية	0.986	0.000
	32	الواقع العملي لمزاولي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لا زالت بعيدة لتجسيد المعايير المحلية	0.893	0.000

	33	الواقع العملي لممارسي مهنة التدقيق المحاسبي ترتكز في الاغلب على المعاينات الميدانية بخلاف المعايير الدولية	0.976	0.000
	34	مواكبة التطورات في مجال التدقيق المحاسبي لممارسي المهنة من خلال الدورات والملتقيات تساهم في تطبيق المعايير المحلية	0.953	0.000
	35	المعايير التي تم إصدارها في الجزائر جاءت تعالج الجانب النظري ولم تركز على الجانب الميداني أدى إلى عدم تطبيق المعايير المحلية	0.460	0.000

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجات SPSS26

1.3 التعليق:

يبين جدول (2-3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (**الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر**) والمعدل الكلي لفقراته تتراوح بين 0.302و0.986والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من0.05 وقيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه. (أنظر الملحق رقم6)

2.3 التحليل:

من خلال النتائج المتحصل عليها نفسر أن معاملات الارتباط جاء أكبر من الواحد أي أن هناك علاقة طردية بين الأبعاد والمحور، أي أن الأتعاب التي يتم تحديدها مسبقا بشكل غير مناسب يمكن أن تؤثر على العمل الميداني، وفعالية الاستقلالية لدى أصحاب المهنة لها دور كبير في التأثير على سيرورة العمل الميداني، وبهذه النتائج يمكن القول بأن العمل الميداني له أهمية كبيرة في قبول المعايير المحلية.

4 نتائج المحور الثالث:

جدول رقم (2-4): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث قابلية المعايير لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي

	الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
شمولية المعايير الدولية	36	المعايير الدولية أوسع وأشمل من المعايير المحلية التي تم إصدارها	0.279	0.013
	37	التفسيرات في المعايير المحلية أخذت على عاتقها جميع تفاصيل التدقيق من الجانب النظري والعملي	0.483	0.000
	38	شرح المحتوى في المعايير التي تم إصدارها في الجزائر من خلال نقاط محددة وواضحة لا يشوبها أي غموض	0.271	0.016
	39	المعايير الدولية تسهل عملية التدقيق من خلال الإجراءات التي يقوم بها المدقق وطريقة عمله	0.611	0.000
	40	المعايير الدولية تضع المدقق في حيز واضح من خلال الشرح وتفسير المعيار	0.370	0.001
أهمية العرض والافصاح في المعايير التي تم إصدارها	41	المعايير المحلية تأخذ بعين الاعتبار العرض والافصاح وتحدد كيفية عرض القوائم المالية بخلاف المعايير الدولية	0.265	0.019
	42	اهتمت المعايير الدولية بأهمية العرض والافصاح عند عرض القوائم المالية وهذا بخلاف المعايير المحلية	0.296	0.009
	43	عدم صدور معيار محلي يحدد كيفية العرض والإفصاح في القوائم	0.256	0.024

		المالية ادى إلى عدم تطبيق المعايير المحلية		
	44	مقروئية القوائم المالية لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر يشوبها الغموض مما يؤدي إلى صعوبة اكتشاف الاخطاء وإلى عدم العمل بالمعايير المحلية على المستوى المحلي	0.235	0.038
	45	المعايير الدولية تحدد كيفية العرض والافصاح في القوائم المالية بخلاف المعايير المحلية	0.355	0.001
أهمية المعايير المحلية لدى أصحاب المهنة	46	ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر يعتمدون على المعايير الدولية	0.390	0.000
	47	المعايير المحلية لا تغطي جميع جوانب التدقيق لذا يلجأ أصحاب المهنة إلى المعايير الدولية	0.461	0.000
	48	شمولية المعايير الدولية ساهمت في الاعتماد عليها من طرف ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر	0.334	0.003
	49	مواكبة التطورات في المجال المحاسبي والتدقيق لها دور كبير في تطبيق المعايير المحلية	0.762	0.000
	50	الاصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق والمدققين في الجزائر اهتم بالجانب النظري ولم يأخذ على عاتقه الواقع العملي في الحسبان	0.699	0.000

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجات SPSS26

1.4 التعليق:

يبين جدول (2-4) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (**قابلية المعايير لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي**) والمعدل الكلي لفقراته تتراوح بين 0.235و0.762والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من0.05 وقيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه. (انظر الملحق رقم7)

2.4 التحليل:

من خلال النتائج المتحصل عليها نفسر بأن العلاقة بين الأبعاد والمحور ككل انها علاقة طردية، بحيث أن شمولية المعايير الدولية لها تأثير مباشر على قبولية معيار العناصر المقنعة (المعيار المحلي)، وأهمية العرض والإفصاح لها كذلك تأثير على قبولية هذا الأخير لأن العرض والإفصاح عند أصحاب المهنة له أهمية بالغة بعبارة أخرى أنه عندما تكون القوائم المالية مفسرة بشكل يحدده المعيار مسبقا يسهل من عملية التدقيق.

ثالثا: اختبار ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي نفس النتائج في حالة تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وهذا يعني أن تكون النتائج التي يعطيها الاستبيان متقاربة إذا تم تكراره على عينة الدراسة، وقد تم التحقق من الثبات من خلال معامل ألفا كرونباخ، الذي تتراوح قيمته نظريا بين الصفر والواحد، وكلما اقترب من الواحد دل على وجود ثبات عال يطمئن على صدق أداة الدراسة، طبقا لقاعدة كل اختبار ثابت صادق، والنتائج المتوصل إليها موضحة في الجدول كالتالي:

جدول رقم (2-5): معامل الثبات ألفا كرونباخ

المحور	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الاول	مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي	20	0.850
الثاني	الواقع العملي لمهن التدقيق المحاسبي في الجزائر	15	0.759
الثالث	قابلية المعايير المحلية لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي	15	0.679
جميع الفقرات		50	0.839

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجاتSPSS26

يوضح الجدول رقم (2-5) معامل Alpha Cronbach لمحاور الاستبانة التي نجدها مرتفعة وتعكس ثبات أداة القياس، كما نجد معدل هذا المعامل لجميع هذه المحاور يقدر بقيمة 0.839، والتي تعتبر مرتفعة، وهذا ما يعزز وجود ثبات في أداة الدراسة. (أنظر الملحق رقم8)

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتناول هذا المبحث عرضا ووصفا لبيانات الدراسة من خلال الجداول التكرارية، والرسومات البيانية لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل، ومناقشة نتائجها، ليتم بعد ذلك اختبار فرضيات الدراسة باستخدام بعض أساليب الإحصاء الاستدلالي. (أنظر الملحق رقم9)

أولا: تحليل خصائص البيانات الديمغرافية للعينة

1. توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس:

يوضح الجدول رقم (2-6) أدناه أن توزيع الذكور في العينة قد بلغ 71 فرد بنسبة 91 %من مجموع أفراد العينة المقدر بـــ 78 فرد، أما عدد الإناث هو 7 فرد بنسبة 9 % من المجموع الكلي.

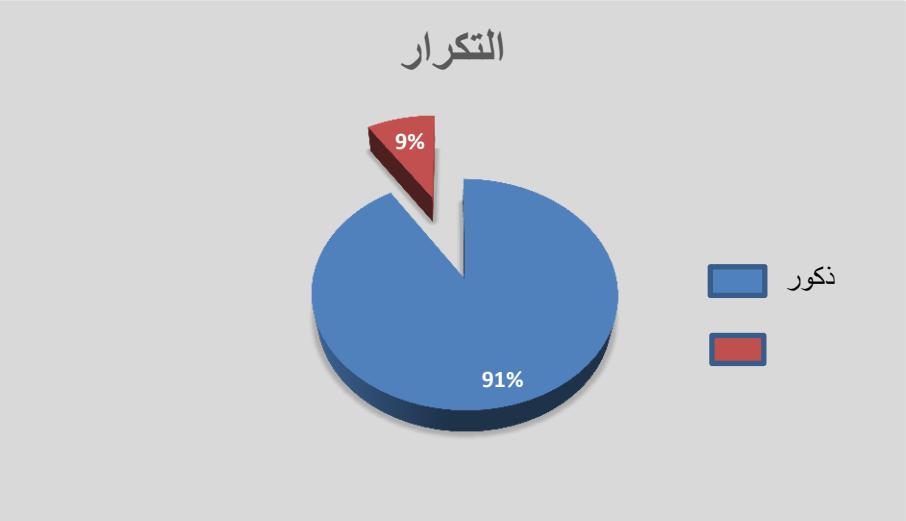
جدول رقم (2-6): نتائج توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	**71**	**%91**
أنثى	**07**	**%9**
المجموع	**78**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS26

ويمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا وشاملة من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-1): نتائج توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على برنامج Excel

يوضح الجدول رقم (2-10) توزيع العينة حسب متغير الفئة العمرية والتي شملت ثلاث فئات متتالية، حيث تركزت معظم أعمار أفراد العينة ضمن الفئة الثانية التي تأخذ المجال من 31 إلى 40 سنة بحوالي 45 % لتليها نسبة 42 %من عينة الدراسة التي تواجدت ضمن الفئة الثالثة التي يتراوح أعمارهم من أكثر من50 سنة، لتعبر النتائج عن وجود أيضا 13 %من عينة الدراسة ضمن مجال أقل من 40 سنة، وبالطبع فالفئتين الأوليتين تبرر وجود خبرة مهنية كافية لتزيد من صدق نتائج الدراسة.

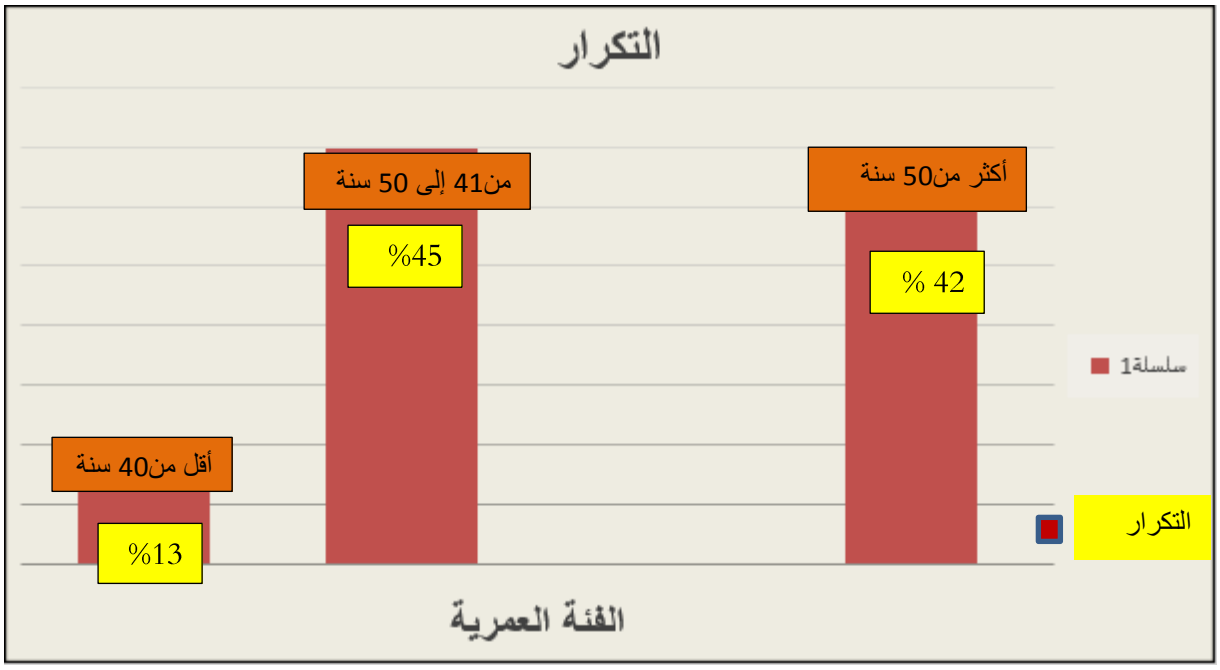
الجدول رقم (2-7): نتائج توزيع عينة الدراسة حسب المتغير الفئة العمرية

الفئة العمرية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من40 سنة	10	%13
41-50 سنة	35	%45
أكثر من50 سنة	33	% 42
المجموع	**78**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS26

ويمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا وشاملة من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-2): نتائج توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel

2 سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (2-8) أدناه نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة، والتي شملت ثلاث فئات، حيث توزعت جل نتائج أفراد العينة بنسب متقاربة بـــ: 23و33و44% التي تتراوح سنوات خبرتهم اقل من 10 سنوات من 10 إلى 20 سنة وأكثر من 20 سنة هذا أن العينة تتوزع بشكل متناسب.

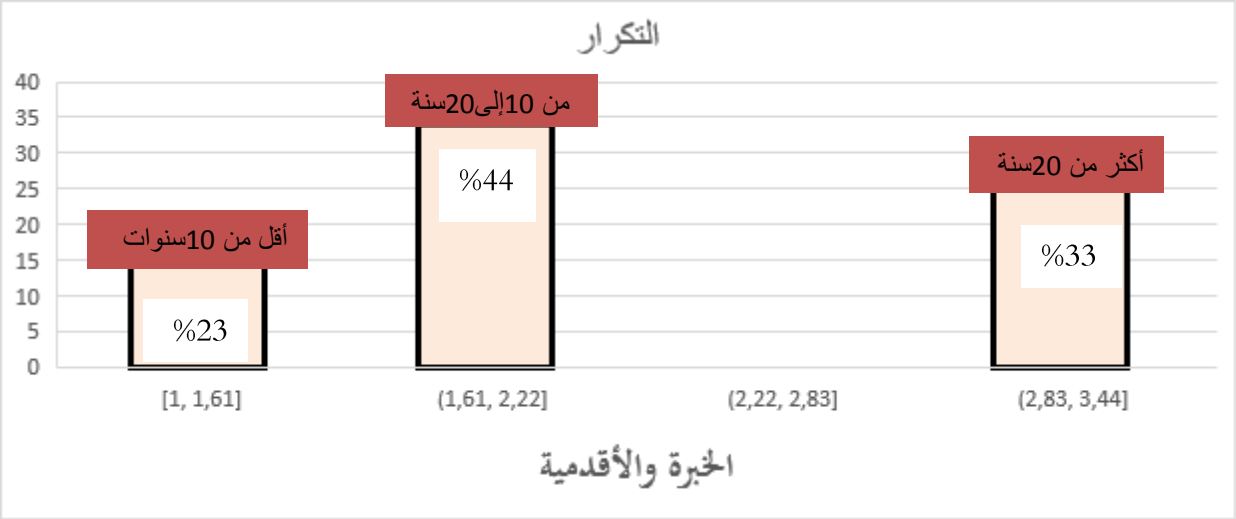
الجدول رقم (2-8): نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

الاقدمية والخبرة	التكرار	النسبة%
أقل من 10سنوات	18	%23
من10 الى 20سنوات	34	%44
أكثر من 20 سنة	26	%33
المجموع	78	**100%**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS26

ويمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا وشاملة من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-3): نتائج توزيع أفراد العينة حسب الخبرة والأقدمية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel

3 المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (2-9) أدناه نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي والتي شملت أربع فئات، تركزت أكثر إجابات أفراد العينة ضمن فئة دكتوراه وماستر بنسبة 32 % و31 % أما في المرتبة الثالثة ليسانس بنسبة 28% اما الفئة الأخيرة وهي الماجستير بنسبة7 % ضمن عينة الدراسة، وهذا ما يعكس صدق إجابات الاستبيان.

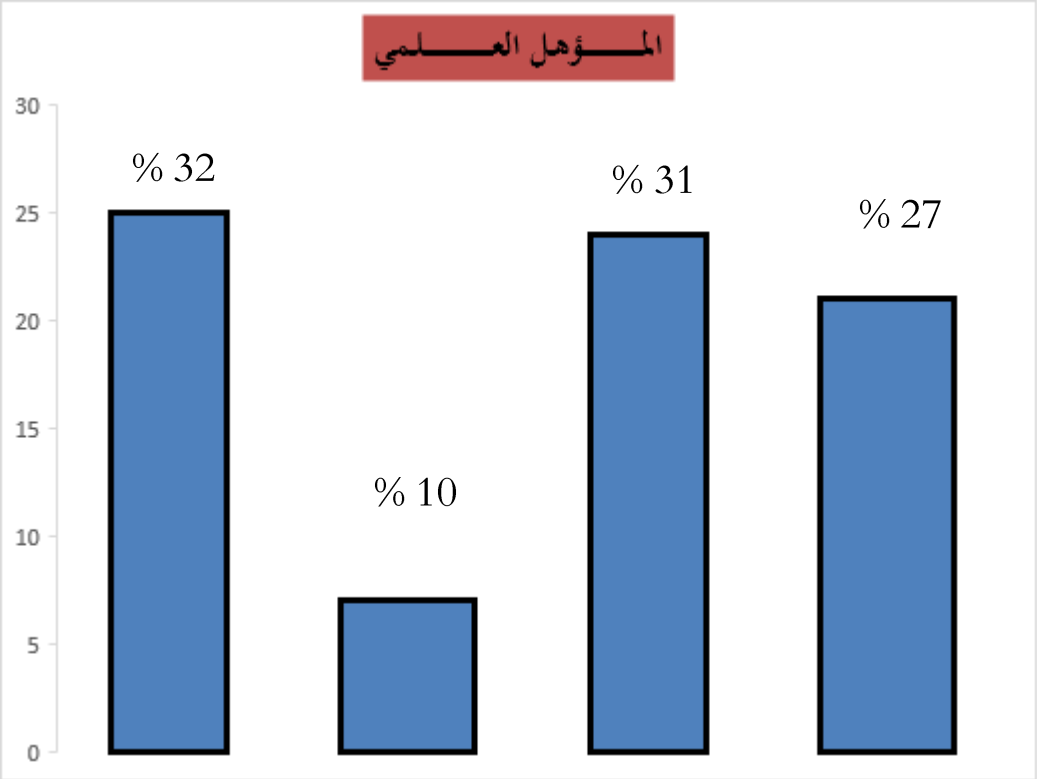
الجدول رقم (2-9): نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
دكتوراه	25	% 32
ماجستير	08	% 10
ماستر	24	% 31
ليسانس	21	% 27
المجموع	78	%100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS26

ويمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا وشاملة من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-4): نتائج توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على برنامج Excel

4 المسمى الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (**2-10**) أدناه نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي والتي شملت محافظي الحسابات وخبراء محاسبة وأكاديميين الذين لهم دراية بمحتوى الدراسة.

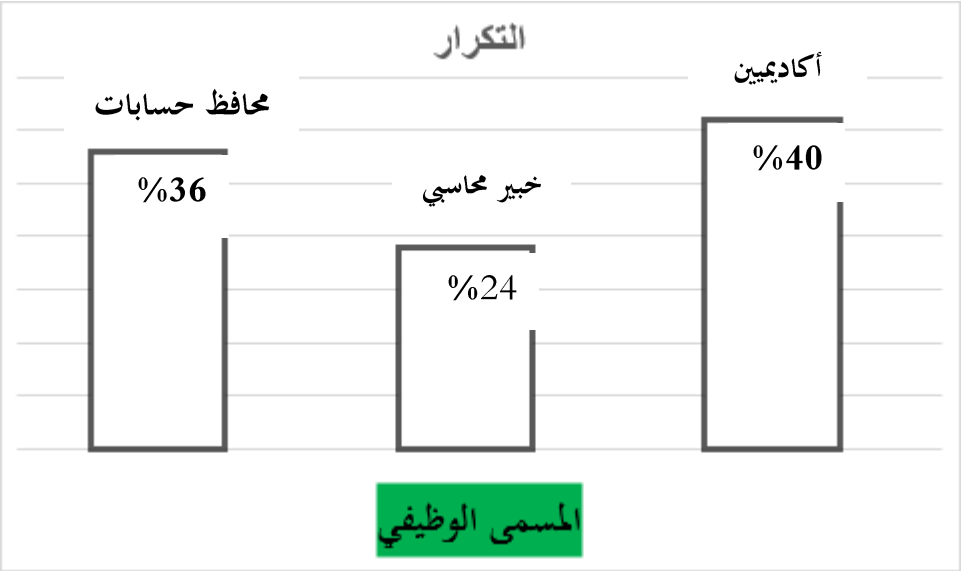
جدول رقم (2-10): نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة
محافظ حسابات	28	%36
خبير محاسبي	19	%24
أكاديميين	31	%40
المجموع	**78**	**% 100**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS26

ويمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا وشاملة من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-5): نتائج توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على برنامج Excel

ثانيا: تحليل نتائج محاور الدراسة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة test T sample Oneلتحليل فقرات الاستبيان، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي أو أقل من مستوى الدلالة 0.05 والوزن النسبي أكبر من 51,8%، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي أو أقل من مستوى الدلالة 0.05 والوزن النسبي أقل من 51,8 %وتكون أراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05.

أما فيما يخص الفئات فهي محددة مسبقا بخمسة فئات، هذا ما يسمح بحساب طول الفئة والذي يساوي 0.8، وتم الحصول على طول الفئة بالطريقة التالية:

- ✓ **حساب المدى:**

المدى=الحد الأعلى- الحد الأدنى

المدى=5- 1

المدى=4

- ✓ **حساب طول الفئة:**

طول الفئة =المدى÷ عدد الفئات

طول الفئة =4÷5

طول الفئة =0,8

وبالتالي يمكن تحديد الفئات كما يلي:

جدول رقم (2-11): تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

الوسط الحسابي	1 – 1.79	1.8 – 2.59	2.6 –3.39	3.4 – 4.19	4.2 –5
الدرجة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قوانين الاحصاء

1. **تحليل نتائج فقرات المحور الأول حول مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي:**

يوضح الجدول رقم (2-12) أراء أفراد العينة للمحور الأول.

جدول رقم (2-12): تحليل نتائج فقرات المحور الأول مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي:

رقم الفقرة	عنوان الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	قانون 10-01 جاء لإصلاح مهنة التدقيق المحاسبي وتنظيمها مع معايير التدقيق الجزائرية	4.72	0.992	94,4	41,998	0.000
2	القانون 10-01 هو أداة قوية لجمع أدلة كافية وملائمة	4.54	1,147	90,8	34,931	0.000
3	الصلاحيات الممنوحة في قانون 10-01 لأصحاب المهنة شملت جميع الجوانب (النظرية، التطبيقية) لتطبيق المعايير المحلية	4.79	0.795	95,8	53,238	0.000
4	قانون 10-01 يحد من صلاحيات أصحاب المهنة في جمع عناصر مقنعة	4.72	0.992	94,4	41,998	0.000

	من خلال تحديد المهام					
5	حماية أصحاب المهنة من خلال القوانين والمراسيم يساعد في جمع الأدلة	4,77	0.805	95,4	52,351	0.000
6	المدقق الخارجي لا يعتمد على معيار الجزائري (العناصر المقنعة500) بل يلجأ إلى نظيره الدولي	1,92	0,352	38,4	46,256	0.000
7	كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 في جمع أدلة الإثبات من شأنه أن يؤثر على مصداقية عمل ممارسي المهنة	1,95	0,222	39	77,525	0.000
8	معيار التدقيق الجزائري 500 ليس مقبولاً شكلاً ومضمونا لدي ممارسي المهنة	1,96	0,194	39,2	89,505	**0.000**
9	المضمون الذي احتوى عليه معيار العناصر المقنعة ونطيره المعيار الدولي هو جوهر كفاية المعيار الجزائري	2,04	0,409	40,8	44,011	**0.000**
10	المعيار الدولي للتدقيق 500 اهتم بالجانب النظري والواقع العملي	1,88	0,360	37,6	46,276	**0.000**
11	المعيار الدولي للتدقيق 500 أوسع وأشمل من نطيره الجزائري معيار العناصر المقنعة	1,18	0,734	23,6	14,192	**0.000**
12	الإجراءات التحليلية في المعيار الدولي 500 قام بتغطية جميع نواحي التدقيق لاستخلاص أدلة كافية وملائمة	1,15	0,685	23	14,872	**0.000**
13	عدم تحديد كيفية العرض والإفصاح في معيار التدقيق الجزائري رقم 500أدى إلى الاعتماد على نطيره	1,08	0,352	21,6	27,023	**0.000**

	الدولي					
14	موثوقية المعلومات في المعيار الجزائري رقم 500 اهتم بالمصادر الداخلية والخارجية أما المعيار الدولي رقم 500 فقد ركز على المصادر الخارجية فقط	1,96	0,299	39,2	57,936	**0.000**
15	لجمع عدد كاف من الأدلة لا يتطلب وجود نظام رقابة داخلية متفق عليه	1,05	0,222	21	41,823	**0.000**
16	عدم التأكيد في المعيار الجزائري للتدقيق 500 على أهمية سلامة نظام الرقابة الداخلية يؤثر على جمع عدد كاف من العناصر المقنعة	1,94	0,247	38,8	69,355	**0.000**
17	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 غير ملائم للبيئة الجزائرية	1,90	0,305	38	54,880	**0.000**
18	عرض القوائم المالية وشرح المحتوى بطريقة سهلة (وضع الأقواس) يسهل من عملية جمع أدلة ملائمة وكافية	2,00	0,322	40	54,880	**0.000**
19	الإفصاح الكاف في القوائم المالية من شأنه أن يسهل من عملية التدقيق واختيار العينة الملائمة	2,01	0,378	40,2	47,060	**0.000**
20	الإفصاح الكامل في القوائم المالية يساعد أصحاب المهنة في استخراج عدد كاف وملائم من الأدلة	1,87	0,336	37,4	49,130	**0.000**
جميع الفقرات		**3,1660**	0,3113	63,3	**89,819**	**0.000**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامجSPSS26

1.1 التعليق:

نلاحظ أن اتجاه إجابات أفراد العينة حول المحور الأول مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي بحيث قمنا بتجزئة هذا الأخير إلى ثلاثة أبعاد والبعد الأول يتراوح بين "غير موافق بشدة" وغير موافق وحيث قدر المتوسط الحسابي الإجمالي بـــ (4.54) والانحراف المعياري الإجمالي بـــ(0,31)، سجلنا في هذا البعد أي أن أفراد العينة لا يوافقون تماما على أن قانون 10-01 لديه خاصية لجمع عناصر مقنعة (كافية وملائمة) دون اللجوء إلى معايير الدولية، أما البعد الثاني تمحورت اجابات أفراد العينة "موافق" حيث قدر المتوسط الحسابي بين (1,88) إلى (1,95)،أي أن أفراد العينة يوافقون أن المعيار المعمول به لجمع عدد كافي وملائم من الأدلة هو المعيار الدولي رقم 500، وفي ما يخص البعد الثالث تمحورت اجابات أفراد العينة "موافق بشدة" و"موافق" حيث قدر المتوسط الحسابي بين (1,05) إلى(1,18) ما عدا السؤال14 (1,96)، وهذا ما يبين أن شمولية المعيار الدولي رقم 500 هو من بين الأسباب التي تعيق تطبيق المعيار المحلي، وفي البعد الأخير تمحورت إجابات أفراد العينة "موافق بشدة" حيث قدر المتوسط الحسابي بين (1,87) إلى(2,01). (انظر الملحق رقم10)

2.1 التحليل:

من خلال النتائج المتحصل عليها نفسر بأن عدم كفاية المعيار المحلي لمحافظي الحسابات راجع إلى عدة عوامل من بينها سرد القوانين غير كافية بل تحتاج إلى معايير تنظم المهنة، وان تفسيرات التي جاءت بها المعايير الدولية كذلك تأثر بطريقة غير مباشرة على كفاية المعيار المحلي (العناصر المقنعة) ومنه يمكن القول بأن كفاية المعيار المحلي مرتبط بعدة عوامل سوف نتحقق منها عند تحليل النتائج ودمجها مع بعضها البعض لمعرفة الخلل.

2. تحليل نتائج فقرات المحور الثاني حول الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر:

يوضح الجدول رقم (2-13) أراء أفراد العينة للمحور الثاني:

جدول رقم (2-13): تحليل نتائج فقرات المحور الثاني حول الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر

رقم الفقرة	عنوان الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
21	عند القيام بمهمة التدقيق الأتعاب لديها أهمية لدي محافظي الحسابات مهما كانت التنقلات التي يقومون بها	1,17	0,568	23,4	18,144	0.000
22	تحديد الأتعاب المباشرة والغير مباشرة يوجد لها معايير محددة عند مزاولة التدقيق المحاسبي	2,03	0,359	40,6	49,770	0.000
23	عند تحديد الأتعاب من محافظي الحسابات تأثر على تطبيق المعايير المحلية	2,00	0,228	40	77,498	0.000
24	المعايير المحلية تساهم في مساندة محافظي الحسابات من خلال تحديد الاتعاب المباشرة والغير المباشرة	2,03	0,534	40,6	33,508	0.000
25	عدم وجود معيار محلي يلجأ اليه محافظ الحسابات لتحديد اتعابه أدى إلى تطبيق المعايير الدولية	1,26	0,829	25,2	13,391	0.000
26	توجد قيود على محافظي الحسابات تأدي إلى عدم تطبيق المعايير المحلية التي تم إصدارها (500-300-560-580)	1,88	0,322	37,6	51,763	0.000
27	الاستقلالية والمشاركة في إصدار معايير التدقيق من شأنها أن تساهم في تطبيق المعايير والالتزام بها	1,87	0,336	37,4	49,130	0.000
28	الاستقلالية تأخذ حيزاً كبيرا لدى	1,88	0,322	37,6	51,763	**0.000**

	محافظي الحسابات لتطبيق المعايير المحلية					
29	تقييد مهام محافظي الحسابات بالقوانين أدى بهم إلى اللجوء إلى المعايير الدولية	1,91	0,563	38,2	29,988	**0.000**
30	الاستقلالية تساهم في تحديث المعايير والعمل بها	1,90	0,305	38	54,880	**0.000**
31	لا توجد عوائق إدارية في العمل الميداني تعيق تطبيق المعايير المحلية	3,74	0,673	74,8	49,133	**0.000**
32	الواقع العملي لمزاولي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لا زالت بعيدة لتجسيد المعايير المحلية	3,59	1,025	71,8	30,936	**0.000**
33	الواقع العملي لممارسي مهنة التدقيق المحاسبي ترتكز في الاغلب على المعاينات الميدانية بخلاف المعايير الدولية	3,62	1,035	72,4	30,855	**0.000**
34	مواكبة التطورات في مجال التدقيق المحاسبي لممارسي المهنة من خلال الدورات والملتقيات تساهم في تطبيق المعايير المحلية	3,55	1,065	71	29,457	**0.000**
35	مواكبة التطورات في مجال التدقيق المحاسبي لممارسي المهنة من خلال الدورات والملتقيات تساهم في تطبيق المعايير المحلية	1,88	0,322	37,6	51,763	**0.000**
جميع الفقرات		**2,2957**	**0,28982**	**45,91**	**69,959**	**0.000**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج Spss26

1.2 التعليق:

نلاحظ أن اتجاه إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر بحيث قمنا بتجزئة هذا الأخير إلى بعدين، والبعد الخامس يتراوح بين "موافق بشدة" و "موافق" وحيث قدر المتوسط الحسابي الإجمالي بـــين (1.17) إلى (2.03)والانحراف المعياري الإجمالي بـــ (0,28)، سجلنا في هذا البعد أي أن أفراد العينة يوافقون تماما على أن أهمية الأتعاب لها دور في العمل الميداني وللعمل بالمعايير

المحلية، أما البعد السادس تمحورت اجابات أفراد العينة "موافق بشدة" و "موافق" حيث قدر المتوسط الحسابي بين (1,86) إلى (1,91)، أي أن أفراد العينة يوافقون أن الاستقلالية تساند أصحاب المهنة في قبول أو رفض المعايير المحلية ولها تأثير كبير في هذا الأمر، وفي ما يخص البعد السابع تمحورت اجابات أفراد العينة "غير موافق" و"موافق" حيث قدر المتوسط الحسابي بين (1,88) إلى(3,74)، وهذا ما يبين أن العمل الميداني قد يساهم في تطبيق المعايير المحلية وبصفة عامة فإن المحور الثاني أن المتوسط الحسابي (2,29)، وبما أن جميع الفقرات بوزن نسبي (45,9)وهذا ما يفسر بأن أفراد العينة يوافقون على تأثير العمل الميداني على قبول أو رفض المعايير المحلية التي تم إصدارها. (انظر الملحق رقم11)

2.2 التحليل:

نفسر النتائج المتحصل عليها في هذا المحور بأن العمل الميداني يتأثر بعدة عوامل منها المشكل الرئيسي لدى أصحاب المهنة هو تحديد الأتعاب لأنها يمكن أن تأثر على قبول أو رفض المعايير المحلية التي تم إصدارها، وهناك عامل أخر يمكن ان يؤثر على قبول أو رفض المعايير المحلية ألا وهي استقلالية المدقق وهذا ما سوف نعالجه من خلال دمج المحاور مع بعضها في النتائج النهائية.

3. تحليل نتائج فقرات المحور الثالث حول قابلية المعايير المحلية لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي:

يوضح الجدول رقم (2-14) أراء أفراد العينة للمحور الثالث.

جدول رقم (2-14): تحليل نتائج فقرات المحور الثالث حول قابلية المعايير المحلية لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي

رقم الفقرة	عنوان الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
36	المعايير الدولية أوسع وأشمل من المعايير المحلية التي تم إصدارها	1,85	0,363	37	44,900	0.000
37	التفسيرات في المعايير المحلية أخذت على عاتقها جميع تفاصيل التدقيق من الجانب النظري والعملي	1,13	0,406	22,6	24,517	0.000

38	شرح المحتوى في المعايير التي تم إصدارها في الجزائر من خلال نقاط محددة وواضحة لا يشوبها أي غموض	1,94	0.295	38,8	58,050	0.000
39	المعايير الدولية تسهل عملية التدقيق من خلال الإجراءات التي يقوم بها المدقق وطريقة عمله	2,04	0.468	40,8	38,446	0.000
40	المعايير الدولية تضع المدقق في حيز واضح من خلال الشرح وتفسير المعيار	2,05	0.222	41	81,606	0.000
41	المعايير المحلية تأخذ بعين الاعتبار العرض والافصاح وتحدد كيفية عرض القوائم المالية بخلاف المعايير الدولية	1,10	0,345	22	28,202	0.000
42	اهتمت المعايير الدولية بأهمية العرض والافصاح عند عرض القوائم المالية وهذا بخلاف المعايير المحلية	2,12	0,624	42,4	29,950	0.000
43	عدم صدور معيار محلي يحدد كيفية العرض والإفصاح في القوائم المالية ادى إلى عدم تطبيق المعايير المحلية	1,08	0,313	21,6	30,397	0.000
44	مقروئية القوائم المالية لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر يشوبها الغموض مما يؤدي	1,04	0,194	20,8	47,385	0.000

	إلى صعوبة اكتشاف الاخطاء وإلى عدم العمل بالمعايير المحلية على المستوى المحلي					
45	المعايير الدولية تحدد كيفية العرض والافصاح في المعايير الدولية تحدد كيفية العرض والافصاح في	2,05	0,788	41	22,995	0.000
46	ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر يعتمدون على المعايير الدولية	1,91	0,432	38,2	39,051	0.000
47	المعايير المحلية لا تغطي جميع جوانب التدقيق لذا يلجأ أصحاب المهنة إلى المعايير الدولية	1,22	0,595	24,4	18,067	0.000
48	شمولية المعايير الدولية ساهمت في الاعتماد عليها من طرف ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر	2,08	0,449	41,6	40,833	0.000
49	مواكبة التطورات في المجال المحاسبي والتدقيق لها دور كبير في تطبيق المعايير المحلية	1,14	0,476	22,8	21,169	0.000
50	الاصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق والمدققين في الجزائر اهتم بالجانب النظري و لم يأخذ على عاتقه الواقع العملي في الحسبان	2,14	0,639	42,8	29,588	0.000
جميع الفقرات		1,6915	0,14579	33,83	102,469	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامجSpss26

1.3 التعليق:

نلاحظ أن اتجاه إجابات أفراد العينة حول المحور الثالث حول قابلية المعايير المحلية لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي بحيث قمنا بتجزئة هذا الأخير إلى ثلاثة أبعاد، والبعد الثامن يتراوح بين "موافق بشدة" و"موافق" وحيث قدر المتوسط الحسابي الإجمالي بـــين (1.13) إلى (2.05)والانحراف المعياري الإجمالي بـــ (0,14)، سجلنا في هذا البعد أي أن أفراد العينة يوافقون تماما على أن المعايير الدولية أشمل من المعايير المحلية، أما البعد التاسع تمحورت اجابات أفراد العينة "موافق بشدة" و "موافق" حيث قدر المتوسط الحسابي بين (1,04) إلى (2,05)، أي أن أفراد العينة يوافقون أن العرض والافصاح الكامل يسهل من عملية التدقيق وهذا من خلال المعايير، وفي ما يخص البعد العاشر تمحورت اجابات أفراد العينة "غير موافق" و"موافق" حيث قدر المتوسط الحسابي بين (1,14) إلى(2,08)، وهذا ما يبين أن قابلية المعايير المحلية تتأثر بعدة عوامل وبصفة عامة فإن المحور الثالث أن المتوسط الحسابي (1,69)، وبما أن جميع الفقرات بوزن نسبي (33,8). (انظر الملحق رقم12)

2.3 التحليل:

نفسر النتائج المتحصل عليها في هذا المحور بان قابلية المعايير لها عوامل داخلية تؤثر فيه بطريقة مباشرة تركزت على بعدين، ألا وهما أهمية العرض والافصاح من ناحية وشمولية المعايير التي تعيق من قبول المعايير المحلية وهذا ما يفسر بأن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن المعايير التي تم إصدارها حديثة النشأة.

ثالثا: اختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا الجزء من الدراسة مناقشة واختبار الفرضيات كما يلي:

1. الفرضية الأولى:

الفرضية H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي ومدى قابلية المعيار لديهم عند مستوى معنوية (α= 5%)؛

الفرضيةH_1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي ومدى قابلية المعيار لديهم عند مستوى معنوية (α= 5%)؛

الجدول رقم (2-15): نتائج اختبار T لفرضية علاقة كفاية معيار التدقيق المحلي 500 وقابلية المعيار لديهم

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار لعينة واحدة (Test sur échantillon unique) (One-Sample test)			نتيجة اختبار الفرضية
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى المعنوية Sig	
الفرضية الأولى	1,96	0.19	92,095	77	0.000	رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة
قيمة t الجدولية: 2.000. عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 77						

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS26

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T، حيث يشير الجدول التالـــي إلى أن قيمة T المحسوبة للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي ومدى قابلية المعيار لديهم تقدر قيمة 92,095عند مستوى معنوية (0.05)، وهي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2.000 ،وبما أن القاعدة تقضي بقبول الفرضية البديلة عندما تكون قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، فإننا نرفض فرضية العدم 0H ونقبل الفرضية البديلة 1H، أي: بين مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي ومدى قابلية المعيار لديهم عند مستوى معنوية (α= 5%)؛ (انظر الملحق رقم13)

2.الفرضية الثانية:

الفرضية H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر وفعالية الاستقلالية عند اداء مهمة التدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية (α= 5%)؛

الفرضيةH_1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر وفعالية الاستقلالية عند اداء مهمة التدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية (α= 5%)؛

الجدول رقم (2–16): نتائج اختبار T لفرضية علاقة الواقع العملي وفعالية الاستقلالية

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار لعينة واحدة (Test sur échantillon unique) (One-Sample test)			نتيجة اختبار الفرضية
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى المعنوية Sig	
الفرضية الأولى	1,91	0.29	57,674	77	0.000	رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة
قيمة t الجدولية: 2.000.عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 77						

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS26

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T، حيث يشير الجدول التالـــي إلى أن قيمة T المحسوبة للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر وفعالية الاستقلالية عند اداء مهمة التدقيق المحاسبي تقـــدر قيمة 57,574عند مستوى معنوية (0.05)، وهي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2.000،وبما أن القاعدة تقضي بقبول الفرضية البديلة عندما تكون قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، فإننا نرفض فرضية العدم 0H ونقبل الفرضية البديلة 1H، أي: الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر وفعالية الاستقلالية عند اداء مهمة التدقيق المحاسبي عند مستوى معنوية (α= 5%)؛

3.الفرضية الثالثة:

الفرضية H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قابلية المعايير المحلية لدى اصحاب مهنة التدقيق المحاسبي وأهمية العرض والافصاح في المعايير التي تم اصدارها عند مستوى معنوية (α= 5%)؛

الفرضيةH1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قابلية المعايير المحلية لدى اصحاب مهنة التدقيق المحاسبي وأهمية العرض والافصاح في المعايير التي تم اصدارها عند مستوى معنوية (α= 5%)؛

الجدول رقم (2–17): نتائج اختبار T لفرضية علاقة قابلية المعايير وأهمية العرض والافصاح

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار لعينة واحدة (Test sur échantillon unique) (One-Sample test)			نتيجة اختبار الفرضية
			قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى المعنوية Sig	
الفرضية الأولى	1,52	0.23	56,660	77	0.000	رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة
قيمة t الجدولية: 2.000. عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 77						

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS26

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T، حيث يشير الجدول التالـــي إلى أن قيمة T المحسوبة للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول قابلية المعايير المحلية لدى اصحاب مهنة التدقيق المحاسبي وأهمية العرض والافصاح في المعايير التي تم اصدارها تقـــدر قيمة 56,669عند مستوى معنوية (0.05)، وهي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2.000 ،وبما أن القاعدة تقضي بقبول الفرضية البديلة عندما تكون قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، فإننا نرفض فرضية العدم 0H ونقبل الفرضية البديلة 1H، أي: علاقة ذات دلالة إحصائية بين قابلية المعايير المحلية لدى اصحاب مهنة التدقيق المحاسبي وأهمية العرض والافصاح في المعايير التي تم اصدارها عند مستوى معنوية (α= 5%).

رابعا: دراسة العلاقة بين المتغيرات وتحليل المسار

1. تحليل المسار للمحور الأول:

الجدول رقم (2–18): يوضح العلاقة بين متغيرات المحور الأول

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
شمولية المعيار الدولي500	<---	قانون10-01 وتأثيره	1,851	,375	4,941	***	par_3
شمولية المعيار الدولي500	<---	كفاية المعيار المحلي500	,468	,067	7,036	***	par_1
قانون10-01 وتأثيره	<---	كفاية المعيار المحلي500	,358	,018	20,446	***	par_4
قابلية المعيار الدولي500	<---	كفاية المعيار المحلي500	,101	,034	2,993	,003	par_5

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Amos24

1.1 التحليل:

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن هناك دلالة معنوية بين كفاية المعيار المحلي رقم 500 وقانون 10-01 وشمولية المعيار الدولي وقابلية المعيار المحلي بدلالة إحصائية أقل من 0,003 وهذا ما يؤكد على وجود علاقة بينهم ومدى تأثر قابلية المعيار المحلي رقم500 بشمولية المعيار الدولي رقم500 بالرغم من تنظيم المهنة. (انظر الملحق رقم14)

الجدول رقم (2-19): يوضح مدى تأثير الوسيط على المتغير التابع

	قابلية المعيار الدولي500	شمولية المعيار الدولي500	قانون10-01 وتأثيره
قانون10-01 وتأثيره	...	...	...
كفاية المعيار المحلي500	...	,054	...

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Amos24

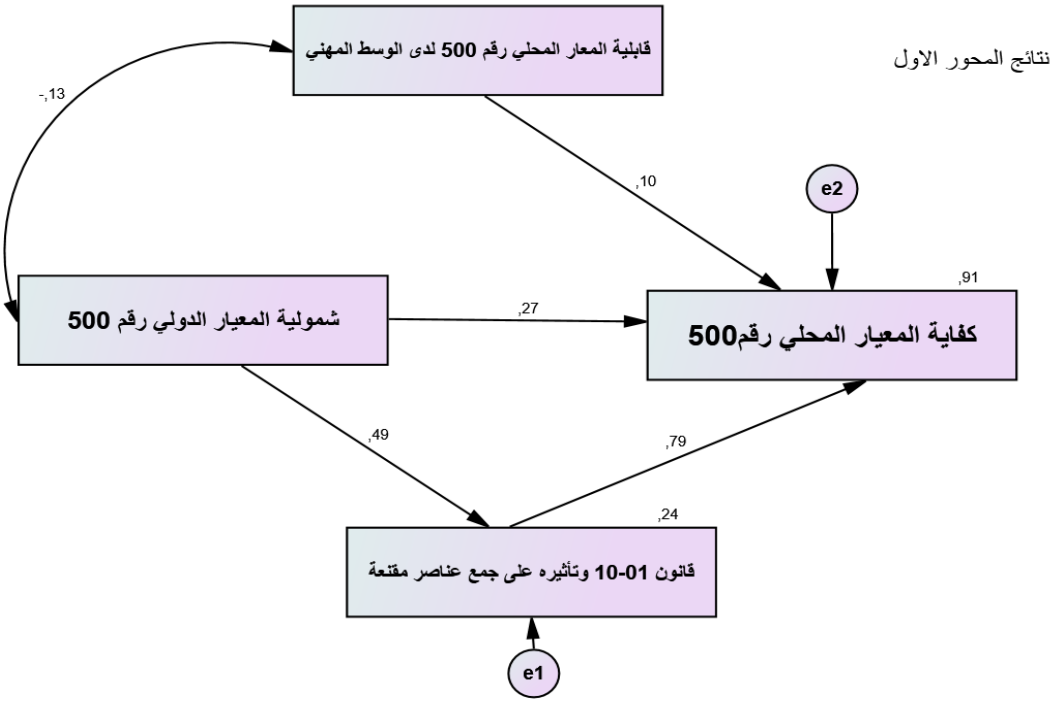
2.1 التحليل:

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أنا هناك دلالة معنوية بين كفاية المعيار المحلي وقابلية المعيار المحلي لدى المهنيين ومدى تأثير قانون 10-01 على جمع عناصر مقنعة بدلالة معنوية أقل 0,001 وهذا ما يفسر أن شمولية المعيار الدولي أدى إلى عدم الاعتماد على نظيره المحلي، أما شمولية المعيار الدولي 500 ليس لديه دلالة معنوية لأنه أكبر من الدلالة المعنوية 0,05.

أن المعيار المعمول به لدى المهنيين هو المعيار الدولي رقم500 في الوسط المهني بالرغم من تنظيم المهنة (من خلال قانون 10-01).

لمعرفة العلاقة بين المتغيرات تم استخراج النتائج من برنامج AMOS 24 كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-6): نتائج المحور الأول



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Amos24

3.1 التحليل:

من خلال الارقام الموضح في الشكل يتبين أن هناك وسيط يؤثر سلبا على كفاية المعيار الجزائري 500، ألا وهو شمولية المعيار الدولي وهذا بنسبة (0,49*0,79) أي بنسبة39% وهو أكبر بنسبة 27%، أما فيما يخص قابلية المعيار المحلي 500 بنسبة10%، وهذا ما يؤكد أنها وساطة جزئية أي بعبارة أخرى أن قابلية المعيار المحلي 500 ما زال بعيدا على تطبيق.

2.تحليل المسار للمحور الثاني:

الجدول رقم (2-20): يوضح العلاقة بين متغيرات المحور الثاني

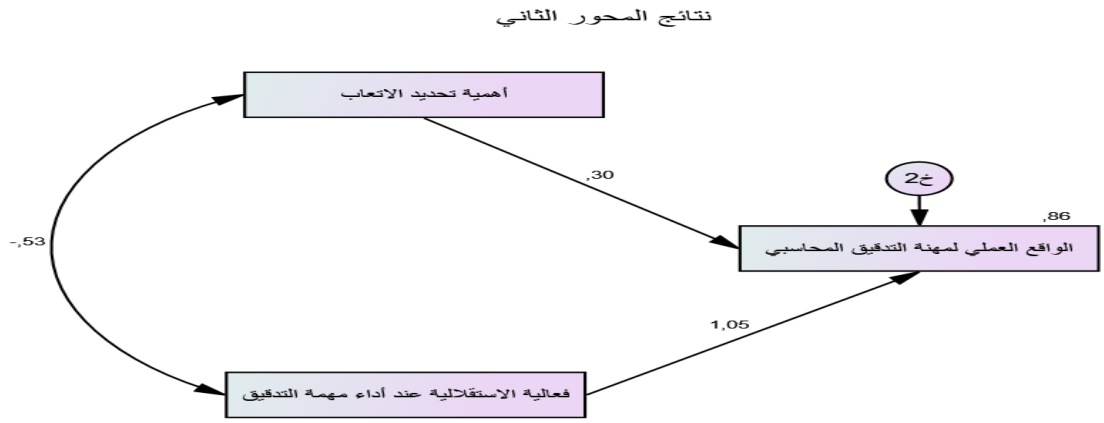
		Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
أهمية تحديد الاتعاب <--- الواقع العملي لمهنة التدقيق		1,038	,051	20,551	***	par_1
فعالية الاستقلالية <--- الواقع العملي لمهنة التدقيق		,258	,044	5,886	***	par_2

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Amos24

1.2 التحليل:

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أنا هناك دلالة معنوية بين الواقع العملي كمتغير تابع وأهمية تحديد الأتعاب وفعالية الاستقلالية كمتغير مستقل بدلالة معنوية أقل من 0,0001 وهذا ما يؤكد أن العمل الميداني يتأثر بتحديد الاتعاب وفعالية الاستقلالية. (أنظر الملحق رقم15)

الشكل رقم (2–7): نتائج المحور الثاني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Amos24

2.2 التحليل:

من خلال الشكل أعلاه يبين لنا أن الواقع العملي يتأثر بأهمية تحديد الأتعاب بنسبة 30% وهي أقل من تأثير فعالية الاستقلالية التي قدرت بنسبة أكثر من 100% أي أن الاستقلالية لها أهمية بالغة في العمل الميداني.

3.تحليل المسار للمحور الثالث:

الجدول رقم (2–21): يوضح العلاقة بين متغيرات المحور الثالث

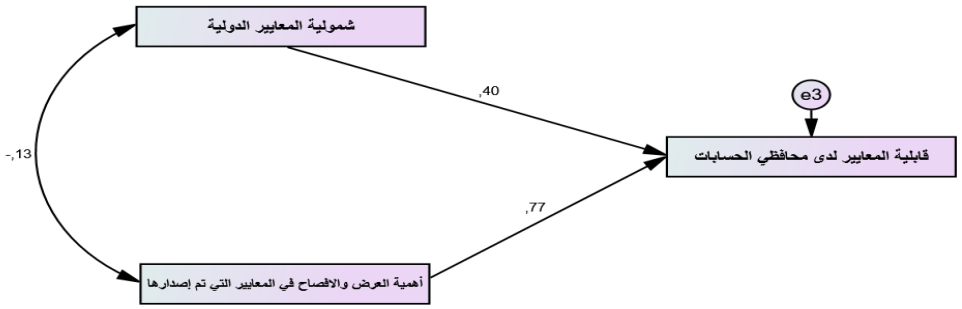
			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
قابلية المعايير لدى أصحاب المهنة	<---	شمولية المعايير الدولية	,412	,067	6,157	***	par_2
قابلية المعايير لدى أصحاب المهنة	<---	أهمية العرض والافصاح	,474	,040	11,850	***	par_3

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Amos24

1.3 التحليل:

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أنا هناك دلالة معنوية بين قابلية المعايير لدى أصحاب المهنة كمتغير تابع وشمولية المعايير الدولية وأهمية العرض والافصاح كمتغير مستقل بدلالة معنوية أقل من 0,0001 وهذا ما يؤكد أن قابلية المعايير لدى أصحاب المهنة يتأثر بعاملين هما شمولية المعايير الدولية وأهمية العرض والافصاح في القوائم المالية. (أنظر الملحق رقم16)

الشكل رقم (2–8): نتائج المحور الثالث



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Amos24

2.3 التحليل:

من خلال الشكل أعلاه يبين لنا أن قابلية المعايير المحلية تتأثر بنسبة 70%من عامل العرض والافصاح أكثر من تأثير شمولية المعايير الدولية التي قدرت بنسبة 40% أي أن قابلية المعايير المحلية لدى محافظي الحسابات تتأثر بعاملين مهمين ألا وهما العرض والافصاح وشمولية المعايير الدولية.

4.تحليل المسار للنتائج النهائية:

الجدول رقم (2–22): يوضح العلاقة بين متغيرات الدراسة

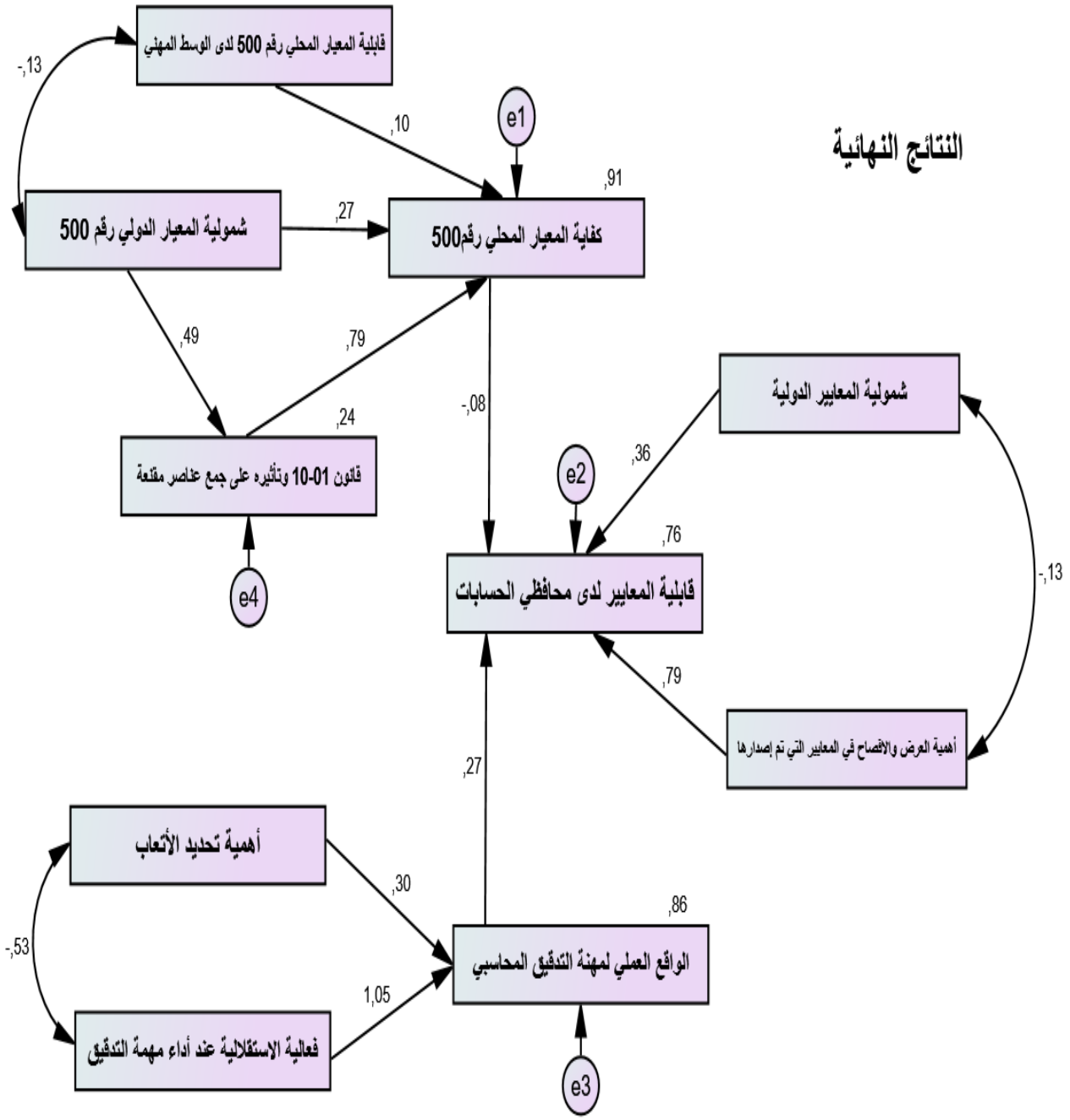
				Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
قابلية المعيار المحلي رقم 500	<---	شمولية المعيار المحلي رقم 500		1,851	,375	4,941	***	par_8
كفاية المعيار المحلي رقم 500	<---	قابلية المعيار المحلي رقم 500		,358	,018	20,446	***	par_2
الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي	<---	أهمية تحديد الأتعاب		,258	,044	5,886	***	par_4
الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي	<---	فعالية الاستقلالية عند أداء مهمة التدقيق		1,038	,051	20,551	***	par_5
كفاية المعيار المحلي رقم 500	<---	v57		,468	,067	7,036	***	par_7
كفاية المعيار المحلي رقم 500	<---	قانون 10-01 ومدى تأثيره في جمع عناصر مقنعة		,101	,034	2,993	,003	par_13
قابلية المعايير المحلية لدى محافظي الحسابات	<---	كفاية المعيار المحلي رقم 500		-,038	,027	-1,441	,150	par_3
قابلية المعايير المحلية لدى محافظي الحسابات	<---	الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي		,141	,029	4,800	***	par_6
قابلية المعايير المحلية لدى محافظي الحسابات	<---	شمولية المعايير الدولية		,388	,060	6,433	***	par_11
قابلية المعايير المحلية لدى محافظي الحسابات	<---	أهمية العرض والافصاح		,506	,036	14,046	***	par_12

1.4 التحليل:

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أنا هناك دلالة معنوية بين قابلية المعايير لدى محافظي الحسابات كمتغير تابع والواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي وشمولية المعايير الدولية وأهمية العرض والافصاح كمتغيرات مستقلة بدلالة معنوية أقل من 0,003، أما فيما يخص المتغير المستقل كفاية المعيار المحلي رقم 500 كجزء من المعايير الدولية فكانت بنسبة 0,150 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0,05. (أنظر الملحق رقم17)

أي أن العامل الوحيد الذي يؤثر في قابلية المعايير المحلية التي تم إصدارها هو عدم كفاية المعايير المحلية لاستفاء جميع جوانب التدقيق.

الشكل رقم (2–9): النتائج النهائية للدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Amos24

2.4 التحليل:

من خلال الشكل أعلاه أن العوامل المؤثرة في قابلية المعايير المحلية التي تم إصدارها جاءت بنسب متفاوتة حيث يتأثر هذا الأخير بنسبة 79%من العرض والافصاح وهي أعلى نسبة، وقدرت نسبة 36%شمولية المعايير الدولية أما الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي قدرت بنسبة27%لكن كفاية المعيار المحلي رقم500 قدر بنسبة 8%وهي سالبة وهذا ما **يؤكد ان كفاية المعايير التي تم إصدارها هي العائق الوحيد لقابلية معايير التدقيق الجزائرية NAA لدى محافظي الحسابات.**

خلاصة الفصل:

تمت في هذا الفصل معالجة الدراسة الميدانية من خلال تحضير استبيان موجه إلى الفئة المستهدفة من محافظي حسابات وخبراء محاسبة وأكاديميين وتم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة محاور وهي كفاية معيار العناصر المقنعة المحلي واحتوى على ثلاثة أبعاد البعد الأول تمثل في قابلية معيار العناصر المقنعة لدى أصحاب المهنة والبعد الثاني قانون 10-01 وتأثيره على جمع عناصر مقنعة أما في البعد الثالث شمولية معيار العناصر المقنعة، ولقد اتضح لدينا من خلال هذا المحور بأن كفاية هذا الأخير يتأثر بهته العوامل بطريقة مباشرة، أي أن كفاية معيار العناصر المقنعة لدى أصحاب المهنة يؤدي بالضرورة إلى قابليتهم لهذا المعيار.

وفي المحور الثاني تناولنا الواقع العملي لمهنة التدقيق الذي لديه عاملين يؤثران فيه ألا وهما، العامل الأول يتمثل في تحديد الاتعاب الذي أصبح هاجسا لدى أصحاب المهنة وعدم وجود معيار يحدد الأتعاب، سواء كانت اتعاب مباشرة أو غير مباشرة لها تأثير في قابليتهم للمعايير التي تم إصدارها، أما فيما يخص العامل الثاني الذي يأخذ حيزا كبيرا لدى أصحاب المهنة وهو فعالية الاستقلالية الذي يعتبر بمثابة المحرك الرئيسي الذي يساهم بشكل كبير، أي كلما زادت الاستقلالية لديهم زادت قابلية المعايير المحلية لديهم.

وفي المحور الأخير الذي تمثل في قابلية المعايير التي تم إصدارها تم تحليله بواسطة المتغيرين المستقلين كفاية معيار المحلية (العناصر المقنعة)، والواقع العملي لمهنة التدقيق اللذان يؤثران عليه بطريقة مباشرة والعامل الذي لديه تأثير كبير على قابلية المعايير المحلية من خلال أراء عينة الدراسة وهو عدم كفاية المعايير لجوانب التدقيق (الجانب النظري والتطبيقي)، بالإضافة إلى عوامل داخلية، وهي أهمية العرض والافصاح في القوائم المالية وشمولية المعايير الدولية التي وضعت للمدقق تفسيرات للمعايير بخلاف المعايير المحلية.

وكخلاصة للفصل بشكل عام أن معايير الجزائرية للتدقيق التي تم إصدارها مازالت حديثة النشأة تحتاج إلى إضافة إصدار معايير جديدة لتغطي جميع جوانب التدقيق التي يحتاجها أصحاب المهنة.

خاتمة

الخاتمة:

سعت الهيئات الدولية إلى تقليل التفاوت في الأداء بين ممارسي مهنة التدقيق في معظم دول العالم للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان، وفي مقدمتها الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ممثلا بلجنة التدقيق الدولية واللجان الأخرى المنبثقة عنه، والذي عمل على تطوير ورفع كفاءة المستوى الفني والثقافي لممارسي المهنة وكذا الاهتمام بتوحيد ممارسات هذه المهنة في كافة أنحاء العالم من خلال إصدار معايير التدقيق الدولية (ISA).

هذه الدراسة تبين لنا أن معايير التدقيق الجزائري التي تم إصدارها ما زالت بعيدا عن التطبيق الميداني لكونها غير كافية لجميع نواحي التدقيق من حيث الكفاية، ولم تستوف جميع جوانب التدقيق الذي يركز على جانبين مهمين ألا وهما الجانب النظري والعملي لمهنة التدقيق، وبقية القوانين التي تم سردها من طرف المنظمين للمهنة هي المهيمنة على العمل دون تحديد متطلبات التدقيق من جميع جوانب، ولهذا نوصي بإدراج معايير جزائرية للتدقيق تواكب البيئة المحلية، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج واقتراحات كالآتي:

1. النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والميدانية التي أجريت، والتي تتمحور حول مدى قابلية محافظي الحسابات لمعايير الجزائرية للتدقيق، وهذا من خلال استقصاء عينة من ذوي الاختصاص تم التوصل إلى عدة نتائج واقتراحات المتمثلة فيما يلي:

1.1. النتائج النظرية:

- المراحل التي مر بها التدقيق أدى إلى تغيير المفاهيم المتعلقة بالتدقيق من عدة زوايا لكونه وسيلة لا غاية منها هو اكتشاف الأخطاء فقط بل إلى التأكيد على مصداقية وشفافية القوائم المالية من جهة وخدمة المجتمع والمحافظة على البيئة من جهة أخرى بالإضافة إلى ضرورة تفعيل نظام الرقابة الداخلية؛
- بالرغم من اصدار الهيئات العالمية لمعايير التدقيق إلا ان هناك فروض تؤسس نظرية التدقيق ولا يمكن للمدقق ان يستغني عنها في جميع أنواع التدقيق؛
- تفرض عملية تدقيق القوائم المالية على المدقق استخلاص عناصر مقنعة تتميز بالكفاية والملائمة وهذا من أجل التأكيد على صحة القوائم المالية لأن هناك أطراف خارجية وداخلية تستفيد منها؛

- بالرغم من الإصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق في الجزائر إلا أن هناك نقص في إصدار المعايير فتجد بعض المعايير التي تم إصدارها وهي ستة عشر معيار نجد عبارات أنظر إلى المعيار الجزائري للتدقيق رقم.. و لم يتم إصداره بعد مثال في المعيار الجزائري للتدقيق العناصر المقنعة بعد المقدمة نجد **عنوان مجال التطبيق** تعالج معايير جزائرية أخري للتدقيق: الفقرة الرابعة (تقدير مدى كفاية وملائمة العناصر المقنعة المجمعة أنظر معيار الجزائري للتدقيق رقم 330) وهو لم يتم إصداره بعد، وهذا ما يوجد في أغلبية المعايير الأخرى؛

- التفسيرات التي جاءت بها المعايير الدولية تشمل جميع جوانب التدقيق بينما اقتصرت في المعايير المحلية على الجانب النظري وتميزت معايير الجزائرية للتدقيق بشكل قانوني فمن الواجب أن يكون المعيار هو عبارة عن إرشاد وطريق يساعد المدقق على تسهيل عملية التدقيق بينما هناك عبارات تلزم المدقق للقيام بعملية التدقيق على شكل أوامر قانونية فقط نجد عبارات (واجبات، التزام.....)؛

- تطرقت المعايير الدولية إلى الجوانب العملية للمهنة من خلال إبراز جميع الجوانب التي يحتاجها المدقق لتوجيهه وتسهيل عملية التدقيق؛

- قانون 10-01 ساهم بتنظيم مهنة التدقيق من خلال الهيئات التي استحدثت، بينما كان حكرا للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وذلك من خلال إنشاء عدة لجان متساوية الأعضاء لممارسة المهام التي أوكلت للمجلس الوطني للمحاسبة؛

- العرض والافصاح في القوائم المالية بشكل واضح ومسبق يسهل من عملية التدقيق لاستخلاص عناصر مقنعة له دور كبير في قابلية معايير التدقيق الجزائرية NAA.

- الاستقلالية التامة لمحافظي الحسابات ووجود معيار يحدد الأتعاب لدى محافظي الحسابات من شأنه أن يساهم في قبول المعايير التي يتم إصدارها.

2.1. النتائج الميدانية:

- أظهرت الدراسة أن قابلية المعايير المحلية لدى محافظي الحسابات وأهمية العرض والافصاح في المعايير التي تم اصدارها تقـــدر قيمة 56,669عند مستوى معنوية (0.05)، وهي أكبر من قيمة T الجدولية، وهذا ما يبين لنا أن العرض والافصاح يساهم في قبول المعايير المحلية؛

- أظهرت الدراسة أن كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى محافظي الحسابات ومدى قابلية المعيار لديهم تقدر بقيمة 92,095عند مستوى معنوية (0.05)، وهي أكبر من قيمة T الجدولية، وهذا ما يدل على أن كفاية المعيار له دور في كبير في قبول المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 (العناصر المقنعة)؛

- أظهرت الدراسة الميدانية أن الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر وفعالية الاستقلالية عند اداء مهمة التدقيق المحاسبي تقـــدر قيمة 57,574عند مستوى معنوية (0.05)، وهي أكبر من قيمة T الجدولية، يتضح لنا ان الواقع العملي له تأثير في قابلية المعايير المحلية؛

- أظهرت الدراسة أن هناك وسيط يؤثر سلبا على كفاية المعيار الجزائري 500، ألا وهو شمولية المعيار الدولي وهذا بنسبة (0,79*0,49) أي بنسبة39% وهو أكبر بنسبة 27%، أما فيما يخص قابلية المعيار المحلي 500 بنسبة10%، وهذا ما يؤكد أنها وساطة جزئية؛

- أظهرت الدراسة الميدانية أن المتغير المستقل كفاية المعيار المحلي رقم 500 كجزء من المعايير الدولية فكانت بنسبة 0,150 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0,05، وهذا ما يوضح لنا أن المعيار يجب ان يغطي جميع جوانب التدقيق لقبوله لدي محافظي الحسابات،

- المعايير الدولية يمكن استخدامها كوسيط لتطبيق المعايير المحلية من خلال إصدار معايير تواكب البيئة المحاسبية أولا ومواكبة التطورات الدولية في مجال التدقيق؛

- القوانين التي صدرت غير كافية لتطبيق المعيار المحلي 500 وهذا ما ينطبق على المعايير الأخرى التي تم إصدارها أي أن تكون المعايير والقوانين التي يتم إصدارها كل منهما يكمل النقائص للأخر؛

- تحديد الأتعاب لدى محافظي الحسابات من خلال إصدار معيار يحدد من خلاله جميع الأتعاب (الثابتة والمتغيرة) من شأنه ان يساهم في قابلية معايير التدقيق الجزائرية NAA؛

2. اقتراحات:

- التفسيرات والشروحات في محتوى المعايير التي يتم إصدارها من الأفضل أن تشمل جميع جوانب التدقيق سواء الجانب النظري أو الميداني؛

- العمل الميداني من شأنه أن يؤثر في تطبيق المعايير المحلية لذا يتوجب التوفيق بين الجانب النظري والميداني على أرض الواقع؛

- الدورات التكوينية والتحسيسية والملتقيات من شأنها أن تساهم في تطبيق المعايير التي يتم إصدارها؛

- فتح المجال للمدققين لإثراء محتوى المعايير التي يتم إصدارها في الجزائر، لان لديهم خبرة في هذا المجال؛
- المتابعة في إصدار معايير من شأنه ان يساهم في قابلية المعايير المحلية لدي أصحاب المهنة؛
- عند إصدار أي معيار من طرف المختصين في هذا المجال من الأفضل إشراك المهنيين.

أفاق الدراسة:

إن إصدار المعايير في الجزائر من طرف الهيئات مازال متواصلا ويحتاج إلى مدة زمنية معتبرة لذلك يبقى على الباحثين في هذا المجال فرصة لدراسات قد تساهم في اعطاء حلول واقتراحات، حول كيفية إصدار المعايير من جهة وإشراك المهنيين في هذا المجال من شانه أن يساهم في تطوير المحاسبة والتدقيق ليتماشى مع التطورات الحاصلة من جهة اخرى.

وفي نهاية البحث يلفت الباحث نظر الباحثين إلى أهمية تطبيق معايير الجزائرية للتدقيق، إلى بعض المواضيع التي يراها مهمة، تتطلب البحث منها:

- البحث في موضوع متطلبات تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لدى محافظي الحسابات، أي ما هي أهم التصورات والأفكار والحلول التي يمكن أن تساهم في تطبيقها؛
- البحث في معوقات التي تحول دون تطبيق معايير الجزائرية للتدقيق، وعلاقتها المباشرة بالواقع العملي لدى محافظي الحسابات؛
- البحث في أثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر؛ أي تحديد أهم العوامل التي تؤثر في تطبيقها وانعكاساتها على المهنة؛
- البحث عن الأفاق المنتظرة من تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في التنمية المستدامة في ظل التطورات الحاصلة في مجال التدقيق الدولي؛
- البحث في الاثار الناجمة عن تطور التكنولوجي في تدقيق القوائم المالية لدى محافظي الحسابات من خلال استخدام الامثل لأجهزة الاعلام الآلي ومسايرة الدول المتطورة في هذا المجال؛
- البحث في تحديد العلاقة ما بين المعايير الجزائرية للتدقيق والدولية، ومدى استجابة المعايير المحلية لمواكبة الدول المتطورة؛ أي تصور جديد حول مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر؛

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع:

1. الكتب:

- ✓أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2005.
- ✓أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2015
- ✓أمين السيد لطفي، فلسفة المراجعة، الاسكندرية: الدار الجامعية، 2009.
- ✓أياد رشيد القريشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقياً، دار المعز للطباعة والنشر، بغداد، 2011،
- ✓تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
- ✓تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2018.
- ✓جمعة، أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والطباعة والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- ✓جمعة، أحمد حلمي، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولي قواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- ✓خالد راغب الحطيب، خليل محمود الرفاعي علم تدقي الحسابات النظري والعلمي دار المستقبل للنشر والتوزيع،2009
- ✓رأفة سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات، دار السيرة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،2011
- ✓رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولي، عمان، 2015
- ✓شيخ الإسلام تقي الدين أحمد ابن تيمية، الحسبة في الإسلام، دار الحداثة، بيروت، لبنان،493،2011.
- ✓عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جامعة الموصل، الطبعة الثانية،1999.

✓عبد الكريم على الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، من نشر المؤلف، الأردن، 2002.

✓عبد الوهاب نصر علي، وآخرون، أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، 2019.

✓عبيد سعد شريم لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، صنعاء،2011.

✓غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار السيرة للنشر والتوزيع، الاردن،2006،

✓قاموس المنجد في اللغة والاعلام، دار المشرق، بيروت لبنان 1976.

✓كمال خليفة أبو زيد وآخرون، دراسة في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، الإسكندرية مصر، 2008.

✓محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ب ط، 2003.

✓محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003

✓محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية مصر، 2011.

✓موسى إسماعيل، الوجيز في فقه العبادات، دار الامام مالك، الجزائر العاصمة، 2016.

✓نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، دار المسيرة، عمان الأردن،2015.

2.المقالات:

✓براق محمد، لقيطي لخضر، أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، الجزائر، العدد11 -المجلد02-2014.

✓بصري ريمة، دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي -دراسة حالة المعيار رقم 500"العناصر المقنعة"-، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، العدد السابع/سبتمبر2018.

✓خلايفة إيمان، جاوحدو رضا، التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، مجلة معارف، المجلد 14-العدد1، جوان 2019.

✓زوهري جليلة، صالح إلياس، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الاصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير-جامعة سيدي بلعباس-، الجزائر.

✓سعد، والساعدي، مؤيد، أخلاقيات الإدارة: مدخل التكوين في منشأة الإعمال، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلد (1)، العدد 113، 2002.

✓العاني، وجيه ثابت، وكنعان، عيد، بعض أنماط السلوكيات الأخلاقية السائدة بين أوساط الطلبة المرحلة الأساسية العليا، المجلة العربية للتربية، مجلد (18)، العدد1، 1998.

✓فوزي الحاج أحمد، آمال دنيا شبل، محمد البشير مركان، الرقابة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني معايير المراجعة المحلية، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 02، العدد 01-2020.

3. الرسال الجامعية:

✓أمال مهاوة، محاولة تقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الانتقادات الموجه لشرعية المعايير الدولية لتقارير المالية: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة- الجزائر، 20016.

✓الراوي، شيماء محمد سمير، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي: دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2007.

✓شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه منشورة، جامعة سطيف، الجزائر، 2013

✓محمد أسامة/إبراهيم أبو قمصان، العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي "دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة فلسطين"، بحث مقدم كمتطلب تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، 2007.

✓المعاضيدي، محمد عصام، أثر أخلاقيات العمل في تعزيز المعرفة: دراسة لآراء عينة من تدريسي جامعة الموصل، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2005.

4. التقارير والقوانين:

- ✓ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، الجزء الأول، ترجمة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن،2008، معيار رقم 500.
- ✓ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 لسنة 1996، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 27ذي القعدة عام 1416 الموافق ل 15 أبريل سنة 2016، يتضمن قانون أخلاقيات مهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.
- ✓ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية ن العدد 42، المواد،31، 32، 33،36، 36، 37، 38 القانون10-01، الجزائر 2010.
- ✓ مقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

5. المراجع باللغة الأجنبية:

✓ Robert OBERT et Marie- pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, paris, DUNOD, 2009.

✓ Inès Gaddour, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs, thèse de doctorat, université Paris-Dauphine, 2017.

✓ Josette et Max Peyrard, Dictionnaire de la finance 2ème édition, paris, librairie Vuibert, Novembre 2001.

✓ Lionnel et GERARD.V : Audite et control interne, Aspectes financiers, Opération et Strategique,4 Edition, Dalloz, Paris 1992.

✓ J.C. Becour, H. Bouquin, Audit opérationnel, 2 Edition, Economica, Paris. 1996.

✓ Alvin A Arens, Randel j Elder; Mark S Beasley, Auditing and assurance service: An integrated, 14 th Edition, Prentice Hall,2012.

✓ La pratique du commissariat aux compte en algrie.SNC,1993, SADI

✓ Soltani, B. An International Approach, Pearson Education Limited. London. Without the publishing house, 2007.

✓ Djekidel, Y., & Messaoudi, A. L'audit légal en Algérie : un développement vers l'adoption d'un référentiel national d'audit. Journal de Recherches économiques et managériales, 13(1),

✓ WILLIAM F. MESSIER JR., AUDITING A SYSTEMATIC APPROACH, library of congress, USA 1997, 2019.

✓ Gérard Valin et Cie, CONTROLOR ET AUDITOR, PARIS, DUNOD, 2006

✓ International Ethies standards Board of Accountants (IESBA), Code de Déontologie des Professionnels Comptables (en ligne), New York : the International Fédération of Accountants (IFAC), disponible sur : The International Code of Ethics for Professional Accountants : Key Areas of Focus for SMEs and SMPs | IFAC , date de consultation «21/03/ 2022 », 2009.

6.مواقع الانترنت:

- ✓Http : www.esaaegypt,com 2022-03-21 ، تاريخ الاطلاع
- ✓(Jimdofree.com), S, d. (2021,5, j'envie). Site de Rechercher ! (JIMDOFREE.COM). Récupère sur Site de rechercher ! (JIMDOFREE.COM).
- ✓https://www.ecpa-eg.com/ar/انواع -ادلة-الاثبات-في-المراجعة/
- ✓https://www.iiste.org

الملاحق

الملحق رقم1 (استبيان الدراسة):

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

استمارة استبيان

السادة: خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات وأكاديميين

تحية طيبة وبعد.....

في إطار القيام بدراسة ميدانية تتعلق بأطروحة التخرج بعنوان: مدى قابلية محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية –معيار العناصر المقنعة– وهذا دون اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية ومدى توافقهم وانسجامهم مع المعايير المحلية يسرني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان من اجل تحليل الواقع العملي لهاته المعايير باعتباركم من بين المهنيين في هذا المجال.

نرجو منكم الإجابة على أسئلة الاستبيان بما ترونه مناسباً مؤكداً لكم بأن إجابتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي وسيكون موضوع السرية التامة.

وشكرا لكم حسن تعاونكم.

الطالب: قندوزي تومي

القسم الأول:

المحور الاول: البيانات الشخصية

1-الجنس: **ذكر** ☐ **أنثى** ☐

2-االفئة العمرية:

40 سنة فأقل ☐ **من 41 -50** ☐ **أكثر من 50** ☐

3-الخبرة والأقدمية:

اقل من 10 سنوات ☐ من 10 إلى 20 ☐ ☐

أكثر من 20 سنة

4- المؤهل العلمي:

دكتوراه ☐

ماجستير ☐ ☐

ماستر ☐

ليسانس

5-المستوى الوظيفي:

محافظ حسابات ☐

خبير محاسبي ☐

أكاديمي ☐

ملاحق

فقرات الاستبيان						
المحور الأول: مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي						
الرقم	**الـــعبارات**	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
	البعد الأول: قانون 10-01 وتأثيره على جمع عناصر مقنعة					
01	قانون 10-01 جاء لإصلاح مهنة التدقيق المحاسبي وتنظيمها مع معايير التدقيق الجزائرية					
02	القانون 10-01 هو أداة قوية لجمع أدلة كافية وملائمة					
03	الصلاحيات الممنوحة في قانون 10-01 لأصحاب المهنة شملت جميع الجوانب (النظرية، التطبيقية) لتطبيق المعايير المحلية					
04	قانون 10-01 يحد من صلاحيات أصحاب المهنة في جمع عناصر مقنعة من خلال تحديد المهام					
05	حماية أصحاب المهنة من خلال القوانين والمراسيم يساعد في جمع الأدلة					
	البعد الثاني: مدى قابلية معيار العناصر المقنعة 500 لدى أصحاب المهنة					
06	المدقق الخارجي لا يعتمد على معيار الجزائري (العناصر المقنعة500) بل يلجأ إلى نظيره الدولي					
07	كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 في جمع أدلة الإثبات من شأنه أن يؤثر على مصداقية عمل ممارسي المهنة					
08	معيار التدقيق الجزائري 500 ليس مقبولاً شكلاً ومضمونا لدي ممارسي المهنة					

09	المضمون الذ ي احتوى عليه معيار العناصر المقنعة ونطيره المعيار الدولي هو جوهر كفاية المعيار الجزائري					
10	المعيار الدولي للتدقيق 500 اهتم بالجانب النظري والواقع العملي					
البعد الثالث: شمولية المعيار الدولي						
11	المعيار الدولي للتدقيق 500 أوسع وأشمل من نطيره الجزائري معيار العناصر المقنعة					
12	الإجراءات التحليلية في المعيار الدولي 500 قام بتغطية جميع نواحي التدقيق لاستخلاص أدلة كافية وملائمة					
13	عدم تحديد كيفية العرض والإفصاح في معيار التدقيق الجزائري رقم 500أدى إلى الاعتماد على نطيره الدولي					
14	موثوقية المعلومات في المعيار الجزائري رقم 500 اهتم بالمصادر الداخلية والخارجية أما المعيار الدولي رقم 500 فقد ركز على المصادر الخارجية فقط					
15	لجمع عدد كاف من الأدلة لا يتطلب وجود نظام رقابة داخلية متفق عليه					
البعد الرابع: أهمية المعيار الجزائري للتدقيق رقم: 500 لدى أصحاب المهنة						
16	عدم التأكيد في المعيار الجزائري للتدقيق 500 على أهمية سلامة نظام الرقابة الداخلية يؤثر على جمع عدد كافي من العناصر المقنعة					
17	المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 غير ملائم للبيئة الجزائرية					
18	عرض القوائم المالية وشرح المحتوى بطريقة سهلة (وضع الأقواس) يسهل من عملية جمع أدلة ملائمة وكافية					

19	الإفصاح الكاف في القوائم المالية من شأنه أن يسهل من عملية التدقيق واختيار العينة الملائمة					
20	الإفصاح الكامل في القوائم المالية يساعد أصحاب المهنة في استخراج عدد كاف وملائم من الأدلة					
المحور الثاني: الواقع العملي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر						
البعد الخامس: أهمية تحديد الأتعاب						
الرقم	**العبارات**	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
21	عند القيام بمهمة التدقيق الأتعاب لديها أهمية لدي محافظي الحسابات مهما كانت التنقلات التي يقومون بها					
22	تحديد الأتعاب المباشرة والغير مباشرة يوجد لها معايير محددة عند مزاولة التدقيق المحاسبي					
23	عند تحديد الأتعاب من محافظي الحسابات تأثر على تطبيق المعايير المحلية					
24	المعايير المحلية تساهم في مساندة محافظي الحسابات من خلال تحديد الاتعاب المباشرة والغير المباشرة					
25	عدم وجود معيار محلي يلجأ اليه محافظ الحسابات لتحديد اتعابه أدى إلى تطبيق المعايير الدولية					
البعد السادس: فعالية الاستقلالية عند أداء مهمة التدقيق المحاسبي						
26	توجد قيود على محافظي الحسابات تأدي إلى عدم تطبيق المعايير المحلية التي تم إصدارها (500-300-560-580)					
27	الاستقلالية والمشاركة في إصدار معايير التدقيق من شأنها أن تساهم في تطبيق المعايير والالتزام بها					

28	الاستقلالية تأخذ حيزاً كبيرا لدى محـــافظي الحســـابات لتطبيق المعايير المحلية					
29	تقييد مهام محافظي الحسابات بـــالقوانين أدى بهـــم إلى اللجوء إلى المعايير الدولية					
30	الاستقلالية تساهم في تحديث المعايير والعمل بها					
البعد السابع: دور العمل الميداني في تطبيق المعايير المحلية						
31	لا توجد عوائق إدارية في العمل الميداني تعيق تطبيق المعايير المحلية					
32	الواقع العملي لمزاولي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائـــر لا زالت بعيدة لتجسيد المعايير المحلية					
33	الواقع العملي لممارسي مهنة التدقيق المحاسبي ترتكـــز في الاغلب على المعاينات الميدانية بخلاف المعايير الدولية					
34	مواكبة التطورات في مجال التدقيق المحاسبي لممارسي المهنة من خلال الدورات والملتقيات تساهم في تطبيق المعـــايير المحلية					
35	مواكبة التطورات في مجال التدقيق المحاسبي لممارسي المهنة من خلال الدورات والملتقيات تساهم في تطبيق المعـــايير المحلية					
المحور الثالث: قابلية المعايير المحلية لدي أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي						
البعد الثامن: شمولية المعايير الدولية						
الرقم	**الـــعبارات**	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
36	المعايير الدولية أوسع وأشمل من المعـــايير المحليـــة الـــتي تم إصدارها					

37	التفسيرات في المعايير المحلية أخذت على عاتقها جميع تفاصيل التدقيق من الجانب النظري والعملي					
38	شرح المحتوى في المعايير التي تم إصدارها في الجزائر من خلال نقاط محددة وواضحة لا يشوبها أي غموض					
39	المعايير الدولية تسهل عملية التدقيق من خلال الإجراءات التي يقوم بها المدقق وطريقة عمله					
40	المعايير الدولية تضع المدقق في حيز واضح من خلال الشرح وتفسير المعيار					
البعد التاسع: أهمية العرض والافصاح في المعايير التي تم إصدارها						
41	المعايير المحلية تأخذ بعين الاعتبار العرض والافصاح وتحدد كيفية عرض القوائم المالية بخلاف المعايير الدولية					
42	اهتمت المعايير الدولية بأهمية العرض والافصاح عند عرض القوائم المالية وهذا بخلاف المعايير المحلية					
43	عدم صدور معيار محلي يحدد كيفية العرض والإفصاح في القوائم المالية ادى إلى عدم تطبيق المعايير المحلية					
44	مقروئية القوائم المالية لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر يشوبها الغموض مما يؤدي إلى صعوبة اكتشاف الاخطاء وإلى عدم العمل بالمعايير المحلية على المستوى المحلي					
45	المعايير الدولية تحدد كيفية العرض والافصاح في المعايير الدولية تحدد كيفية العرض والافصاح في					

البعد العاشر أهمية المعايير المحلية لدى أصحاب المهنة						
46	ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر يعتمدون على المعـــايير الدولية					
47	المعايير المحلية لا تغطي جميع جوانب التدقيق لذا يلجأ أصـــحاب المهنة إلى المعايير الدولية					
48	شمولية المعايير الدولية ساهمت في الاعتماد عليها مـــن طـــرف ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر					
49	مواكبة التطورات في المجال المحاسبي والتدقيق لهـــا دور كـــبير في تطبيق المعايير المحلية					
50	الاصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق والمدققين في الجزائر اهتم بالجانب النظري و لم يأخذ على عاتقه الواقع العملي في الحسبان					

2. الملحق رقم2 (اختبار عشوائية العينة):

Runs Test

	التوزيع
Test Value[a]	2,43
Cases < Test Value	30
Cases >= Test Value	48
Total Cases	78
Number of Runs	32
Z	-1,427
Asymp. Sig. (2-tailed)	,154

a. Median

3. الملحق رقم3 (اختبار التوزيع الطبيعي):

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		التوزيع
N		78
Normal Parameters[a,b]	Mean	2,3844
	Std. Deviation	,17451
Most ExtremeDifferences	Absolute	,267

	Positive	,190
	Negative	-,267
Test Statistic		,267
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000[c]

a. Test distribution is Normal.

b. Calculatedfrom data.

c. LillieforsSignificance Correction.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		المحور_1	المحور_2	المحور_3
N		78	78	78
Normal Parameters[a,b]	Mean	3,1660	2,2957	1,6915
	Std. Deviation	,31131	,28982	,14579
Most ExtremeDifferences	Absolute	,308	,423	,273
	Positive	,308	,283	,273
	Negative	-,262	-,423	-,227
Test Statistic		,308	,423	,273
Asymp. Sig.		[illegible][c]	[illegible][c]	,000[c]

a. Test distrib

b. Calculated

c. LillieforsSi

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		التوزيع_1
N		78
Normal Parameters[a,b]	Mean	2,3213
	Std. Deviation	1,04554
Most ExtremeDifferences	Absolute	,065
	Positive	,065
	Negative	-,056
Test Statistic		,065
Asymp. Sig. (2-tailed)		,200[c,d]

a. Test distribution is Normal.

b. Calculatedfrom data.

c. LillieforsSignificance Correction.

d. This is a lower bound of the true significance.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	المحور_الأول	المحور_الثاني	المحور_الثالث
N	78	78	78

Normal Parameters[a,b]	Mean	3,1030	2,0397	1,9190
	Std. Deviation	1,10998	1,08169	,98136
Most ExtremeDifferences	Absolute	,063	,073	,069
	Positive	,063	,040	,069
	Negative	-,058	-,073	-,056
Test Statistic		,063	,073	,069
Asymp. Sig. (2-tailed)		,200[c,d]	,200[c,d]	,200[c,d]

a. Test distribution is Normal.

b. Calculatedfrom data.

c. LillieforsSignificance Correction.

d. This is a lower bound of the true significance.

4. الملحق رقم 4 (قائمة المحكمين):

الرقم	الاسم واللقب	الصفة	جامعة الانتماء
01	عجيلة محمد	أستاذ محاضر	غرداية
02	سعيداني محمد السعيد	أستاذ محاضر	الاغواط
03	خلف الله بن يوسف	أستاذ محاضر	المركز الجامعي بافلو
04	الهلة محمد	أستاذ محاضر	ورقلة
05	قندوزي عبد القادر	أستاذ اللغة العربية	الاغواط

5. الملحق رقم 5 (الصدق الداخلي للفقرات):

المحور الأول:

Correlations

		السؤال1	السؤال2	السؤال3	السؤال4	السؤال5	البعد_1	المحور_1
السؤال1	Pearson Correlation	1	,432**	,880**	,235*	,308**	,752**	,801**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,039	,006	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال2	Pearson Correlation	,432**	1	,464**	,295**	,305**	,700**	,526**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,009	,007	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السءال3	Pearson Correlation	,880**	,464**	1	,321**	,412**	,804**	,905**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,004	,000	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال4	Pearson Correlation	,235*	,295**	,321**	1	,991**	,737**	,587**
	Sig. (2-tailed)	,039	,009	,004		,000	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال5	Pearson Correlation	,308**	,305**	,412**	,991**	1	,781**	,668**

	Sig. (2-tailed)	,006	,007	,000	,000		,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
البعد_1	Pearson Correlation	,752**	,700**	,804**	,737**	,781**	1	,913**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
المحور_1	Pearson Correlation	,801**	,526**	,905**	,587**	,668**	,913**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	78	78	78	78	78	78	78

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		السؤال6	السؤال7	السؤال8	السؤال9	السؤال10	البعد_2	المحور_1
السؤال6	Pearson Correlation	1	,281*	,337**	,111	,545**	,700**	,438**
	Sig. (2-tailed)		,013	,003	,333	,000	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال7	Pearson Correlation	,281*	1	,860**	,022	,576**	,574**	,689**
	Sig. (2-tailed)	,013		,000	,848	,000	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
اليؤال8	Pearson Correlation	,337**	,860**	1	,183	,495**	,601**	,743**
	Sig. (2-tailed)	,003	,000		,109	,000	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال9	Pearson Correlation	,111	,022	,183	1	,119	,526**	,316**
	Sig. (2-tailed)	,333	,848	,109		,300	,000	,005
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال10	Pearson Correlation	,545**	,576**	,495**	,119	1	,778**	,498**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,300		,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
البعد_2	Pearson Correlation	,700**	,574**	,601**	,526**	,778**	1	,669**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
المحور_1	Pearson Correlation	,438**	,689**	,743**	,316**	,498**	,669**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,005	,000	,000	
	N	78	78	78	78	78	78	78

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		السؤال11	السؤال12	السؤال13	السؤال14	السؤال15	البعد_3	المحور_1
السؤال11	Pearson Correlation	1	,426**	,404**	,532**	,629**	,837**	,752**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال12	Pearson Correlation	,426**	1	,016	,140	,289*	,422**	,193
	Sig. (2-tailed)	,000		,891	,223	,010	,000	,090
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال13	Pearson Correlation	,404**	,016	1	,438**	,768**	,692**	,722**
	Sig. (2-tailed)	,000	,891		,000	,000	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال14	Pearson Correlation	,532**	,140	,438**	1	,550**	,800**	,701**
	Sig. (2-tailed)	,000	,223	,000		,000	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال15	Pearson Correlation	,629**	,289*	,768**	,550**	1	,843**	,751**
	Sig. (2-tailed)	,000	,010	,000	,000		,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
البعد_3	Pearson Correlation	,837**	,422**	,692**	,800**	,843**	1	,862**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
المحور_1	Pearson Correlation	,752**	,193	,722**	,701**	,751**	,862**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,090	,000	,000	,000	,000	
	N	78	78	78	78	78	78	78

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		السؤال16	السؤال17	السؤال18	السؤال19	السؤال19	البعد_4	المحور_1
السؤال16	Pearson Correlation	1	,602**	,000	,009	-,100	,543**	-,012
	Sig. (2-tailed)		,000	1,000	,938	,382	,000	,918
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال17	Pearson Correlation	,602**	1	,000	-,214	,123	,562**	,414**
	Sig. (2-tailed)	,000		1,000	,060	,283	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال18	Pearson Correlation	,000	,000	1	-,213	,239*	,438**	,479**
	Sig. (2-tailed)	1,000	1,000		,061	,035	,000	,000

	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال19	Pearson Correlation	,009	-,214	-,213	1	-,089	,293**	-,460**
	Sig. (2-tailed)	,938	,060	,061		,438	,009	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال20	Pearson Correlation	-,100	,123	,239*	-,089	1	,533**	,435**
	Sig. (2-tailed)	,382	,283	,035	,438		,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
البعد_4	Pearson Correlation	,543**	,562**	,438**	,293**	,533**	1	,340**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,009	,000		,002
	N	78	78	78	78	78	78	78
المحور_1	Pearson Correlation	-,012	,414**	,479**	-,460**	,435**	,340**	1
	Sig. (2-tailed)	,918	,000	,000	,000	,000	,002	
	N	78	78	78	78	78	78	78

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

6.الملحق رقم 6 (المحور الثاني):

Correlations

		السؤال21	السؤال22	السؤال23	السؤال24	السؤال25	البعد_5	المحور_2
السؤال21	Pearson Correlation	1	,615**	,401**	,628**	,294**	,793**	-,414**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,009	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال22	Pearson Correlation	,615**	1	,951**	,944**	,152	,796**	,076
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,184	,000	,509
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال23	Pearson Correlation	,401**	,951**	1	,854**	,138	,608**	,210
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,230	,000	,065
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال24	Pearson Correlation	,628**	,944**	,854**	1	,044	,853**	,006
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,704	,000	,956
	N	78	78	78	78	78	78	78

السؤال25	Pearson Correlation	,294**	,152	,138	,044	1	,302**	-,248*
	Sig. (2-tailed)	,009	,184	,230	,704		,007	,029
	N	78	78	78	78	78	78	78
البعد_5	Pearson Correlation	,793**	,796**	,608**	,853**	,302**	1	-,258*
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,007		,023
	N	78	78	78	78	78	78	78
المحور_2	Pearson Correlation	-,414**	,076	,210	,006	-,248*	-,258*	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,509	,065	,956	,029	,023	
	N	78	78	78	78	78	78	78

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		السؤال26	السؤال27	السؤال28	السؤال29	السؤال30	البعد_6	المحور_2
السؤال26	Pearson Correlation	1	,702**	,498**	,301**	,407**	,523**	,585**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,007	,000	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال27	Pearson Correlation	,702**	1	,462**	,624**	,502**	,883**	,927**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال28	Pearson Correlation	,498**	,462**	1	,445**	,407**	,468**	,473**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال29	Pearson Correlation	,301**	,624**	,445**	1	,173	,849**	,707**
	Sig. (2-tailed)	,007	,000	,000		,131	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال30	Pearson Correlation	,407**	,502**	,407**	,173	1	,418**	,367**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,131		,000	,001

	N	78	78	78	78	78	78	78
البعد_6	Pearson Correlation	,523**	,883**	,468**	,849**	,418**	1	,890**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
المحور_2	Pearson Correlation	,585**	,927**	,473**	,707**	,367**	,890**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,001	,000	
	N	78	78	78	78	78	78	78

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		السؤال31	السؤال32	السؤال33	السؤال34	السؤال35	البعد_7	المحور_2
السؤال31	Pearson Correlation	1	,862**	,975**	,925**	,462**	,986**	,927**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال32	Pearson Correlation	,862**	1	,841**	,948**	,446**	,893**	,836**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال33	Pearson Correlation	,975**	,841**	1	,902**	,450**	,976**	,907**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال34	Pearson Correlation	,925**	,948**	,902**	1	,416**	,953**	,901**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال35	Pearson Correlation	,462**	,446**	,450**	,416**	1	,460**	,362**

	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000		,000	,001
	N	78	78	78	78	78	78	78
البعد_7	Pearson Correlation	,986**	,893**	,976**	,953**	,460**	1	,940**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
المحور_2	Pearson Correlation	,927**	,836**	,907**	,901**	,362**	,940**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,001	,000	
	N	78	78	78	78	78	78	78

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

7.الملحق رقم 7 (المحور الثالث):

Correlations

		السؤال36	السؤال37	السؤال38	السؤال39	السؤال40	البعد_8	المحور_3
السؤال36	Pearson Correlation	1	,135	,149	-,041	-,062	,279*	-,025
	Sig. (2-tailed)		,237	,192	,721	,590	,013	,827
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال37	Pearson Correlation	,135	1	-,364**	-,026	,214	,483**	,559**
	Sig. (2-tailed)	,237		,001	,820	,060	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال38	Pearson Correlation	,149	-,364**	1	,018	,051	-,271*	-,325**
	Sig. (2-tailed)	,192	,001		,875	,658	,016	,004
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال39	Pearson Correlation	-,041	-,026	,018	1	-,019	,611**	,189
	Sig. (2-tailed)	,721	,820	,875		,867	,000	,098
	N	78	78	78	78	78	78	78

السؤال40	Pearson Correlation	-,062	,214	,051	-,019	1	,370**	,174
	Sig. (2-tailed)	,590	,060	,658	,867		,001	,127
	N	78	78	78	78	78	78	78
البعد_8	Pearson Correlation	,279*	,483**	-,271*	,611**	,370**	1	,304**
	Sig. (2-tailed)	,013	,000	,016	,000	,001		,007
	N	78	78	78	78	78	78	78
المحور_3	Pearson Correlation	-,025	,559**	-,325**	,189	,174	,304**	1
	Sig. (2-tailed)	,827	,000	,004	,098	,127	,007	
	N	78	78	78	78	78	78	78

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		السؤال41	السؤال42	السؤال43	السؤال44	السؤال45	البعد_9	المحور_3
السؤال41	Pearson Correlation	1	,316**	,841**	,597**	,060	,265*	,559**
	Sig. (2-tailed)		,005	,000	,000	,600	,019	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال42	Pearson Correlation	,316**	1	,199	-,029	-,259*	,296**	,244*
	Sig. (2-tailed)	,005		,080	,799	,022	,009	,031
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال43	Pearson Correlation	,841**	,199	1	,594**	,089	,256*	,527**
	Sig. (2-tailed)	,000	,080		,000	,438	,024	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال44	Pearson Correlation	,597**	-,029	,594**	1	,157	,235*	,579**
	Sig. (2-tailed)	,000	,799	,000		,169	,038	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال45	Pearson Correlation	,060	-,259*	,089	,157	1	,355**	,532**

	Sig. (2-tailed)	,600	,022	,438	,169		,001	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
البعد_9	Pearson Correlation	,265*	,296**	,256*	,235*	,355**	1	,721**
	Sig. (2-tailed)	,019	,009	,024	,038	,001		,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
المحور_3	Pearson Correlation	,559**	,244*	,527**	,579**	,532**	,721**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,031	,000	,000	,000	,000	
	N	78	78	78	78	78	78	78

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		السؤال46	السؤال47	السؤال48	السؤال49	السؤال50	البعد_10	المحور_3
السؤال46	Pearson Correlation	1	,279*	,181	,222	,235*	,390**	,324**
	Sig. (2-tailed)		,013	,112	,050	,039	,000	,004
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال47	Pearson Correlation	,279*	1	-,049	,188	-,082	,461**	,396**
	Sig. (2-tailed)	,013		,673	,100	,476	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال48	Pearson Correlation	,181	-,049	1	-,041	,178	,334**	,129
	Sig. (2-tailed)	,112	,673		,719	,118	,003	,260
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال49	Pearson Correlation	,222	,188	-,041	1	,566**	,762**	,793**
	Sig. (2-tailed)	,050	,100	,719		,000	,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
السؤال50	Pearson Correlation	,235*	-,082	,178	,566**	1	,699**	,612**

	Sig. (2-tailed)	,039	,476	,118	,000		,000	,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
البعد_10	Pearson Correlation	,390**	,461**	,334**	,762**	,699**	1	,832**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,003	,000	,000		,000
	N	78	78	78	78	78	78	78
المحور_3	Pearson Correlation	,324**	,396**	,129	,793**	,612**	,832**	1
	Sig. (2-tailed)	,004	,000	,260	,000	,000	,000	
	N	78	78	78	78	78	78	78

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

8.الملحق رقم8 (المصداقية الفا كرونباخ):

مصداقية المحاور:

Case ProcessingSummary

		N	%
Cases	Valid	78	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	78	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

ReliabilityStatistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,839	50

المحور الأول: المحور الثاني:

ReliabilityStatistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,850	20

ReliabilityStatistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,759	15

المحور الثالث:

ReliabilityStatistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,679	15

معامل الارتباط:

Correlations

		المحور_1	المحور_2	المحور_3
المحور_1	Pearson Correlation	1	,453**	-,162
	Sig. (2-tailed)		,000	,155
	N	78	78	78
المحور_2	Pearson Correlation	,453**	1	,059
	Sig. (2-tailed)	,000		,606
	N	78	78	78
المحور_3	Pearson Correlation	-,162	,059	1
	Sig. (2-tailed)	,155	,606	
	N	78	78	78

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

9. الملحق رقم 9 (البيانات الشخصية):

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	71	91,0	91,0	91,0
	أنثى	7	9,0	9,0	100,0
	Total	78	100,0	100,0	

السن

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 40	10	12,8	12,8	12,8
	من41-50	35	44,9	44,9	57,7
	أكثر من 50	33	42,3	42,3	100,0
	Total	78	100,0	100,0	

الخبرة والأقدمية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 10سنوات	18	23,1	23,1	23,1
	من 10-20	34	43,6	43,6	66,7

	أكثر من 20 سنة	26	33,3	33,3	100,0
	Total	78	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	دكتوراه	25	32,1	32,1	32,1
	ماجستر	8	10,3	10,3	42,3
	ماستر	24	30,8	30,8	73,1
	ليسانس	21	26,9	26,9	100,0
	Total	78	100,0	100,0	

المستوى الوظيفي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محافظ حسابات	28	35,9	35,9	35,9
	خبير محاسبي	19	24,4	24,4	60,3
	أكاديمي	31	39,7	39,7	100,0
	Total	78	100,0	100,0	

10.الملحق رقم 10(نتائج المحور الاول):

One-SampleStatistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. ErrorMean
قانون 10-01 جاء لإصلاح مهنة التدقيق المحاسبي وتنظيمها مع معايير التدقيق الجزائرية.	78	4,72	,992	,112
القانون 10-01 هو أداة قوية لجمع أدلة كافية وملائمة.	78	4,54	1,147	,130

صلاحيات الممنوحة في قانون 10-01 لأصحاب المهنة شملت جميع الجوانب (النظرية، التطبيقية) لتطبيق المعايير المحلية.	78	4,79	,795	,090
قانون 10-01 يحد من صلاحيات أصحاب المهنة في جمع عناصر مقنعة من خلال تحديد المهام.	78	4,72	,992	,112
حماية أصحاب المهنة من خلال القوانين والمراسيم يساعد في جمع الأدلة.	78	4,77	,805	,091
المدقق الخارجي لا يعتمد على معيارالجزائري (العناصر المقنعة500) بل يلجأ إلى نظيره الدولي.	78	1,92	,352	,040
كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 في جمع أدلة الإثبات من شأنه ان يؤثر على مصداقية عمل ممارسي المهنة .	78	1,95	,222	,025
معيار التدقيق الجزائري 500 ليس مقبولاً شكلاً ومضمونا لدي ممارسي المهنة.	78	1,96	,194	,022
المضمون الذ ي احتوى عليه معيار العناصر المقنعة ونطيره الدولى هو جوهر كفاية المعيار الجزائري.	78	2,04	,409	,046
المعيار الدولي للتدقيق 500 اهتم بالجانب النظري والواقع العملي.	78	1,88	,360	,041
المعيار الدولي للتدقيق 500 أوسع وأشمل من نطيره الجزائري.	78	1,18	,734	,083
الإجراءات التحليلية في المعيار الدولي 500 قام بتغطية جميع نواحي التدقيق لاستخلاص أدلة كافية وملائمة.	78	1,15	,685	,078
عدم تحديد كيفية العرض والإفصاح في معيار التدقيق الجزائري رقم 500أدى إلى الاعتماد على نطيره الدولي.	78	1,08	,352	,040
موثوقية المعلومات في المعيار الجزائري رقم 500 اهتم بالمصادر الداخلية والخارجية أما المعيار الدولي رقم 500 فقد ركز على المصادر الخارجية فقط.	78	1,96	,299	,034
لجمع عدد كاف من الأدلة لا يتطلب وجود نظام رقابة داخلية متفق عليه.	78	1,05	,222	,025
عدم التأكيد في المعيار الجزائري للتدقيق 500 على أهمية سلامة نظام الرقابة الداخلية يؤثر على جمع عدد كافي من العناصر المقنعة.	78	1,94	,247	,028
المعيار الجزائري للتدقيق 500 غير ملائم للبيئة الجزائرية.	78	1,90	,305	,035

عرض القوائم المالية وشرح المحتوى بطريقة سهلة (وضع الأقواس) يسهل من عملية جمع أدلة ملائمة وكافية	78	2,00	,322	,036
الإفصاح الكاف في القوائم المالية من شأنه أن يسهل من عملية التدقيق واختيار العينة الملائمة	78	2,01	,378	,043
الإفصاح الكامل في القوائم المالية يساعد أصحاب المهنة في استخراج عدد كاف وملائم من الأدلة	78	1,87	,336	,038
المحور_1	78	3,1660	,31131	,03525

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	Df	Sig. (2-tailed)	MeanDifference	Lower	Upper
قانون 10-01 جاء لإصلاح مهنة التدقيق المحاسبي وتنظيمها مع معايير التدقيق الجزائرية.	41,998	77	,000	4,718	4,49	4,94
القانون 10-01 هو أداة قوية لجمع أدلة كافية وملائمة.	34,931	77	,000	4,538	4,28	4,80
صلاحيات الممنوحة في قانون 10-01 لأصحاب المهنة شملت جميع الجوانب (النظرية، التطبيقية) لتطبيق المعايير المحلية.	53,238	77	,000	4,795	4,62	4,97
قانون 10-01 يحد من صلاحيات أصحاب المهنة في جمع عناصر مقنعة من خلال تحديد المهام.	41,998	77	,000	4,718	4,49	4,94
حماية أصحاب المهنة من خلال القوانين والمراسيم يساعد في جمع الأدلة.	52,351	77	,000	4,769	4,59	4,95
المدقق الخارجي لا يعتمد على معيار الجزائري (العناصر المقنعة500) بل يلجأ إلى نظيره الدولي.	48,256	77	,000	1,923	1,84	2,00
كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 في جمع أدلة الإثبات من شأنه ان يؤثر على مصداقية عمل ممارسي المهنة.	77,525	77	,000	1,949	1,90	2,00
معيار التدقيق الجزائري 500 ليس مقبولاً شكلاً ومضمونا لدي ممارسي المهنة.	89,505	77	,000	1,962	1,92	2,01
المضمون الذ ي احتوى عليه معيار العناصر المقنعة ونطيره الدولي هو جوهر كفاية المعيار الجزائري.	44,011	77	,000	2,038	1,95	2,13

المعيار الدولي للتدقيق 500 اهتم بالجانب النظري والواقع العملي.	46,276	77	,000	1,885	1,80	1,97
المعيار الدولي للتدقيق 500 أوسع وأشمل من نظيره الجزائري.	14,192	77	,000	1,179	1,01	1,34
الإجراءات التحليلية في المعيار الدولي 500 قام بتغطية جميع نواحي التدقيق لاستخلاص أدلة كافية وملائمة.	14,872	77	,000	1,154	1,00	1,31
عدم تحديد كيفية العرض والإفصاح في معيار التدقيق الجزائري رقم 500أدى إلى الاعتماد على نظيره الدولي.	27,023	77	,000	1,077	1,00	1,16
موثوقية المعلومات في المعيار الجزائري رقم 500 اهتم بالمصادر الداخلية والخارجية أما المعيار الدولي رقم 500 فقد ركز على المصادر الخارجية فقط.	57,936	77	,000	1,962	1,89	2,03
لجمع عدد كاف من الأدلة لا يتطلب وجود نظام رقابة داخلية متفق عليه.	41,823	77	,000	1,051	1,00	1,10
عدم التأكيد في المعيار الجزائري للتدقيق 500 على أهمية سلامة نظام الرقابة الداخلية يؤثر على جمع عدد كافى من العناصر المقنعة.	69,355	77	,000	1,936	1,88	1,99
المعيار الجزائري للتدقيق 500 غير ملائم للبيئة الجزائرية.	54,880	77	,000	1,897	1,83	1,97
عرض القوائم المالية وشرح المحتوى بطريقة سهلة (وضع الأقواس) يسهل من عملية جمع أدلة ملائمة وكافية	54,800	77	,000	2,000	1,93	2,07
الإفصاح الكاف في القوائم المالية من شأنه أن يسهل من عملية التدقيق واختيار العينة الملائمة	47,060	77	,000	2,013	1,93	2,10
الإفصاح الكامل في القوائم المالية يساعد أصحاب المهنة في استخراج عدد كاف وملائم من الأدلة	49,130	77	,000	1,872	1,80	1,95
المحور_1	89,819	77	,000	3,16603	3,0958	3,2362

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
البعد_1	78	1,80	5,00	4,7077	,70963	,504
البعد_2	78	1,20	2,80	1,9615	,18811	,035
البعد_3	78	1,60	4,60	4,0513	,48930	,239
البعد_4	78	1,40	2,20	1,9436	,14735	,022
المحور_1	78	1,55	3,40	3,1660	,31131	,097
Valid N (listwise)	78					

11.الملحق رقم 11 (نتائج المحور الثاني):

One-SampleStatistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. ErrorMean
عند القيام بمهمة التدقيق الأتعاب لديها أهمية لدي محافظي الحسابات مهما كانت التنقلات التي يقومون بها	78	1,17	,568	,064
تحديد الأتعاب المباشرة والغير مباشرة يوجد لها معايير محددة عند مزاولة التدقيق المحاسبي	78	2,03	,359	,041
عند تحديد الأتعاب من محافظي الحسابات تأثر على تطبيق المعايير المحلية	78	2,00	,228	,026
المعايير المحلية تساهم في مساندة محافظي الحسابات من خلال تحديد الاتعاب المباشرة والغير المباشرة	78	2,03	,534	,060
عدم وجود معيار محلي يلجأ اليه محافظ الحسابات لتحديد اتعابه أدى إلى تطبيق المعايير الدولية	78	1,26	,829	,094
توجد قيود على محافظي الحسابات تأدي إلى عدم تطبيق المعايير المحلية التي تم إصدارها (500-300-560-580)	78	1,88	,322	,036
الاستقلالية والمشاركة في إصدار معايير التدقيق تؤدي بمحافظي الحسابات إلى تطبيقها والالتزام بها	78	1,87	,336	,038
الاستقلالية تأخذ حيزاً كبيرا لدى محافظي الحسابات لتطبيق المعايير المحلية	78	1,88	,322	,036
تقييد مهام محافظي الحسابات بالقوانين أدى بهم إلى اللجوء إلى المعايير الدولية	78	1,91	,563	,064
الاستقلالية تساهم في تحديث المعايير والعمل بها	78	1,90	,305	,035
لا توجد عوائق إدارية في العمل الميداني تعيق تطبيق المعايير المحلية	78	3,74	,673	,076
الواقع العملي لمزاولي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لا زالت بعيدة لتجسيد المعايير المحلية	78	3,59	1,025	,116
الواقع العملي لممارسي مهنة التدقيق المحاسبي ترتكز في الاغلب على المعاينات الميدانية بخلاف المعايير الدولية	78	3,62	1,035	,117

مواكبة التطورات في مجال التدقيق المحاسبي لممارسي المهنة من خلال الدورات والملتقيات تساهم في تطبيق المعايير المحلية	78	3,55	1,065	,121
المعايير التي تم إصدارها في الجزائر جاءت تعالج الجانب النظري ولم تركز على الجانب الميداني أدى إلى عدم تطبيق المعايير المحلية	78	1,88	,322	,036
المحور_2	78	2,2957	,28982	,03282

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	MeanDifference	Lower	Upper
عند القيام بمهمة التدقيق الأتعاب لديها أهمية لدي محافظي الحسابات مهما كانت التنقلات التي يقومون بها	18,144	77	,000	1,167	1,04	1,29
تحديد الأتعاب المباشرة والغير مباشرة يوجد لها معايير محددة عند مزاولة التدقيق المحاسبي	49,770	77	,000	2,026	1,94	2,11
عند تحديد الأتعاب من محافظي الحسابات تأثر على تطبيق المعايير المحلية	77,498	77	,000	2,000	1,95	2,05
المعايير المحلية تساهم في مساندة محافظي الحسابات من خلال تحديد الاتعاب المباشرة والغير المباشرة	33,508	77	,000	2,026	1,91	2,15
عدم وجود معيار محلي يلجأ اليه محافظ الحسابات لتحديد اتعابه أدى إلى تطبيق المعايير الدولية	13,391	77	,000	1,256	1,07	1,44
توجد قيود على محافظي الحسابات تأدي إلى عدم تطبيق المعايير المحلية التي تم إصدارها (500-300-560-580)	51,763	77	,000	1,885	1,81	1,96
الاستقلالية والمشاركة في إصدار معايير التدقيق تؤدي بمحافظي الحسابات إلى تطبيقها والالتزام بها	49,130	77	,000	1,872	1,80	1,95
الاستقلالية تأخذ حيزاً كبيرا لدى محافظي الحسابات لتطبيق المعايير المحلية	51,763	77	,000	1,885	1,81	1,96
تقييد مهام محافظي الحسابات بالقوانين أدى بهم إلى اللجوء إلى المعايير الدولية	29,988	77	,000	1,910	1,78	2,04
الاستقلالية تساهم في تحديث المعايير والعمل بها	54,880	77	,000	1,897	1,83	1,97

لا توجد عوائق إدارية في العمل الميداني تعيق تطبيق المعايير المحلية	49,130	77	,000	3,744	3,59	3,90
الواقع العملي لمزاولي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لا زالت بعيدة لتجسيد المعايير المحلية	30,936	77	,000	3,590	3,36	3,82
الواقع العملي لممارسي مهنة التدقيق المحاسبي ترتكز في الاغلب على المعاينات الميدانية بخلاف المعايير الدولية	30,855	77	,000	3,615	3,38	3,85
مواكبة التطورات في مجال التدقيق المحاسبي لممارسي المهنة من خلال الدورات والملتقيات تساهم في تطبيق المعايير المحلية	29,457	77	,000	3,551	3,31	3,79
المعايير التي تم إصدارها في الجزائر جاءت تعالج الجانب النظري ولم تركز على الجانب الميدانى أدى إلى عدم تطبيق المعايير المحلية	51,763	77	,000	1,885	1,81	1,96
المحور_2	69,959	77	,000	2,29573	2,2304	2,3611

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
البعد_5	78	1,40	3,60	1,6846	,33732	,114
البعد_6	78	1,20	2,80	1,9103	,29303	,086
البعد_7	78	1,40	3,80	3,2923	,74044	,548
المحور_2	78	1,40	2,73	2,2957	,28982	,084
Valid N (listwise)	78					

12. الملحق رقم 12 (نتائج المحور الثالث):

One-SampleStatistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. ErrorMean
المعايير الدولية أوسع وأشمل من المعايير المحلية التي تم إصدارها	78	1,85	,363	,041
التفسيرات في المعايير المحلية أخذت على عاتقها جميع تفاصيل التدقيق من الجانب النظري والعملي	78	1,13	,406	,046
شرح المحتوى في المعايير التي تم إصدارها في الجزائر من خلال نقاط محددة وواضحة لا يشوبها أي غموض.	78	1,94	,295	,033

المعايير الدولية تسهل عملية التدقيق من خلال الإجراءات التي يقوم بها المدقق وطريقة عمله	78	2,04	,468	,053
المعايير الدولية تضع المدقق في حيز واضح من خلال الشرح وتفسير المعيار	78	2,05	,222	,025
المعايير المحلية تأخذ بعين الاعتبار العرض والافصاح وتحدد كيفية عرض القوائم المالية بخلاف المعايير الدولية	78	1,10	,345	,039
اهتمت المعايير الدولية بأهمية العرض والافصاح عند عرض القوائم المالية وهذا بخلاف المعايير المحلية	78	2,12	,624	,071
عدم صدور معيار محلي يحدد كيفية العرض والإفصاح في القوائم المالية ادى إلى عدم تطبيق المعايير المحلية	78	1,08	,313	,035
مقروئية القوائم المالية لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر يشوبها الغموض	78	1,04	,194	,022
المعايير الدولية تحدد كيفية العرض والافصاح فى القوائم المالية بخلاف المعايير المحلية	78	2,05	,788	,089
ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر يعتمدون على المعايير الدولية	78	1,91	,432	,049
المعايير المحلية لا تغطي جميع جوانب التدقيق لذا يلجأ اصحاب المهنة إلى المعايير الدولية	78	1,22	,595	,067
شمولية المعايير الدولية ساهمت في الاعتماد عليها من طرف اصحاب مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر	78	2,08	,449	,051
مواكبة التطورات في المجال المحاسبي والتدقيق لها دور كبير في تطبيق المعايير المحلية	78	1,14	,476	,054
الاصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق والمدققين في الجزائر اهتم بالجانب النظري ولم يأخذ على عاتقه الواقع العملي في الحسبان	78	2,14	,639	,072
المحور_3	78	1,6915	,14579	,01651

One-Sample Test

Test Value = 0

	t	df	Sig. (2-tailed)	MeanDifference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المعايير الدولية أوسع وأشمل من المعايير المحلية التي تم إصدارها	44,900	77	,000	1,846	1,76	1,93
التفسيرات في المعايير المحلية أخذت على عاتقها جميع تفاصيل التدقيق من الجانب النظري والعملي	24,517	77	,000	1,128	1,04	1,22
شرح المحتوى في المعايير التي تم إصدارها في الجزائر من خلال نقاط محددة وواضحة لا يشوبها أي غموض.	58,050	77	,000	1,936	1,87	2,00
المعايير الدولية تسهل عملية التدقيق من خلال الإجراءات التي يقوم بها المدقق وطريقة عمله	38,446	77	,000	2,038	1,93	2,14
المعايير الدولية تضع المدقق فى حيز واضح من خلال الشرح وتفسير المعيار	81,606	77	,000	2,051	2,00	2,10
المعايير المحلية تأخذ بعين الاعتبار العرض والافصاح وتحدد كيفية عرض القوائم المالية بخلاف المعايير الدولية	28,202	77	,000	1,103	1,02	1,18
اهتمت المعايير الدولية بأهمية العرض والافصاح عند عرض القوائم المالية وهذا بخلاف المعايير المحلية	29,950	77	,000	2,115	1,97	2,26
عدم صدور معيار محلي يحدد كيفية العرض والإفصاح في القوائم المالية ادى إلى عدم تطبيق المعايير المحلية	30,397	77	,000	1,077	1,01	1,15
مقروئية القوائم المالية لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر يشوبها الغموض ...	47,385	77	,000	1,038	,99	1,08
المعايير الدولية تحدد كيفية العرض والافصاح في القوائم المالية بخلاف المعايير المحلية	22,995	77	,000	2,051	1,87	2,23
ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر يعتمدون على المعايير الدولية	39,051	77	,000	1,910	1,81	2,01
المعايير المحلية لا تغطي جميع جوانب التدقيق لذا يلجأ اصحاب المهنة إلى المعايير الدولية	18,067	77	,000	1,218	1,08	1,35
شمولية المعايير الدولية ساهمت في الاعتماد عليها من طرف اصحاب مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر	40,833	77	,000	2,077	1,98	2,18
مواكبة التطورات في المجال المحاسبي والتدقيق لها دور كبير في تطبيق المعايير المحلية	21,169	77	,000	1,141	1,03	1,25

الاصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق والمدققين في الجزائر اهتم بالجانب النظري ولم يأخذ على عاتقه الواقع العملي في الحسبان	29,588	77	,000	2,141	2,00	2,29
المحور_3	102,469	77	,000	1,69145	1,6586	1,7243

Descriptive Statistics

	N	Range	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
البعد_8	78	,80	1,60	2,40	1,8256	,14182	,020
البعد_9	78	,80	1,40	2,20	1,5231	,23737	,056
البعد_10	78	1,40	1,40	2,80	1,7256	,26796	,072

One-SampleStatistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. ErrorMean
المحور_3	78	,73	1,53	2,27	1,6915	,14579	,021
Valid N (listwise)	78						

13. الملحق رقم 13(نتائج الفرضيات):

أ. المحور الأول:

One-SampleStatistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. ErrorMean
البعد_1	78	4,7077	,70963	,08035
البعد_2	78	1,9615	,18811	,02130
البعد_3	78	1,2846	,32477	,03677
المحور_1	78	3,1660	,31131	,03525

البعد_5	78	1,6846	,33732	,03819
البعد_6	78	1,9103	,29303	,03318
البعد_7	78	3,2923	,74044	,08384
المحور_2	78	2,2957	,28982	,03282

One-Sample Test

Test Value = 0

	t	Df	Sig. (2-tailed)	MeanDifference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
البعد_1	58,590	77	,000	4,70769	4,5477	4,8677
البعد_2	92,095	77	,000	1,96154	1,9191	2,0040
البعد_03	34,934	77	,000	1,28462	1,2114	1,3578
المحور_1	89,819	77	,000	3,16603	3,0958	3,2362

ب. المحور الثاني:

One-Sample Test

Test Value = 0

	t	Df	Sig. (2-tailed)	MeanDifference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
البعد_5	44,107	77	,000	1,68462	1,6086	1,7607
البعد_6	57,574	77	,000	1,91026	1,8442	1,9763
البعد_7	39,270	77	,000	3,29231	3,1254	3,4593
المحور_2	69,959	77	,000	2,29573	2,2304	2,3611

المحور_3	78	1,6915	,14579	,01651

ت. المحور الثالث:

One-Sample Test

Test Value = 0

	T	df	Sig. (2-tailed)	MeanDifference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
البعد_8	113,690	77	,000	1,82564	1,7937	1,8576
البعد_9	56,669	77	,000	1,52308	1,4696	1,5766
البعد_10	56,876	77	,000	1,72564	1,6652	1,7861
المحور_3	102,469	77	,000	1,69145	1,6586	1,7243

ث.نتائج المحاور:

One-SampleStatistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. ErrorMean
المحور_1	78	3,1660	,31131	,03525
المحور_2	78	2,2957	,28982	,03282
المحور_3	78	1,6915	,14579	,01651

One-Sample Test

Test Value = 0

	t	df	Sig. (2-tailed)	MeanDifference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور_1	89,819	77	,000	3,16603	3,0958	3,2362
المحور_2	69,959	77	,000	2,29573	2,2304	2,3611
المحور_3	102,469	77	,000	1,69145	1,6586	1,7243

14. الملحق رقم 14 (نتائج المحور الأول):

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
V56	<---	V57	1,851	,375	4,941	***	Par_3
V66	<---	V57	,468	,067	7,036	***	Par_1
V66	<---	V56	,358	,018	20,446	***	Par_4
V66	<---	V77	,101	,034	2,993	,003	Par_5

Standardized Indirect Effects - Two Tailed Significance (PC) (Group number 1 - Default model)

	V77	V57	V56
V56	...	...	...
V66	...	,054	...

15. الملحق رقم 15 (نتائج المحور الثاني):

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
V67	<---	V61	1,038	,051	20,551	***	Par_1
V67	<---	V60	,258	,044	5,886	***	Par_2

Indirect Effects - Two Tailed Significance (PC) (Group number 1 - Default model)

	V60	V61
V67	...	...

16. الملحق رقم16 (نتائج المحور الثالث):

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
V68	<---	V63	,412	,067	6,157	***	Par_2
V68	<---	V64	,474	,040	11,850	***	Par_3

RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Independence model	,609	,503	,721	,000

Indirect Effects - Two Tailed Significance (PC) (Group number 1 - Default model)

	V64	V63
V68	...	...

17. الملحق رقم 17 (النتائج النهائية):

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
V56	<---	V57	1,851	,375	4,941	***	Par_8
V66	<---	V56	,358	,018	20,446	***	Par_2
V67	<---	V60	,258	,044	5,886	***	Par_4
V67	<---	V61	1,038	,051	20,551	***	Par_5
V66	<---	V57	,468	,067	7,036	***	Par_7
V66	<---	V77	,101	,034	2,993	,003	Par_13
V68	<---	V66	-,038	,027	-1,441	,150	Par_3
V68	<---	V67	,141	,029	4,800	***	Par_6
V68	<---	V63	,388	,060	6,433	***	Par_11
V68	<---	V64	,506	,036	14,046	***	Par_12