جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

فرع: علوم المالية والمحاسبة

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

إعداد الطالبين:

قويدر بن قومار

عبد الحق حروز

بعنوان

متطلبات محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية

دراسة حالة: دراسة ميدانية لعينة من المختصين و المهنيين عبر ولاية غرداية وبعض الولايات الأخرى 2019

نوقشت وأجيزت علنًا بتاريخ:2019/09/12

أمام اللجنة المكونة من الأساتذة

الرتبة	الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
د/	عبد الرؤوف عبادة	جامعة غرداية	رئيسا
أ. د. /	محمد اعجيلة	جامعة غرداية	مشرفا ومقررًا
د/	يوسف شرع	جامعة غرداية	مناقشا

السنة الجامعية:2018/ 2019

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

فرع: علوم المالية والمحاسبة

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

إعداد الطالبين:

قويدر بن قومار

عبد الحق حروز

بعنوان

متطلبات محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية

دراسة حالة: دراسة ميدانية لعينة من المختصين و المهنيين عبر ولاية غرداية وبعض الولايات الأخرى 2019

نوقشت وأجيزت علنًا بتاريخ: **2019/09/12**

أمام اللجنة المكونة من الأساتذة

الرتبة	الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
د/	عبد الرؤوف عبادة	جامعة غرداية	رئيسا
ب. د. /	محمد اعجيلة	جامعة غرداية	مشرفا ومقررًا
د/	يوسف شرع	جامعة غرداية	مناقشا

السنة الجامعية: **2018/ 2019**

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

الشكر والحمد أولا لله عز وجل الذي وفقنا لإعداد هذا البحث ثم الصلاة والسلام على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم واله وصحبه وسلم تسليما أما بعد:

أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إعداد هذه المذكرة بالمشورة أو الرأي أو بالمادة العلمية والوثائق الثبوتية وأخص بالشكر أستاذي المحترم الدكتور اعجيلة محمد على إشرافه على هذا العمل حتى وصل إلى الحلة التي هو عليها الآن فجزاه الله عنا خير جزاء واثني بالشكر على تعاونه الوثيق في إعداد مادة هذه المذكرة فجزاه الله عنا خير الجزاء وجعل أعمالهم ثقالا في موازين حسناتهم وشكرا.

قويدر. عبد الحق

الإهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله

أما بعد

أهدي هذا العمل إلى روح والدي رحمه الله إلى والدتي الكريمة أطال الله عمرها والذين سهرا على تربيتي لأبلغ هذا المبلغ الذي أنا فيه كما لا أنسى إخواني و أخواتي ،

كما أهدي عملي هذا إلى زوجتي الكريمة وإلى أبنائي والذي أرجوا أن يكونوا خير ثمرة أرجوها في حياتي.

وأهدي هذا العمل إلى كل من أعانني على إعداد هذه المذكرة من بعيد أو قريب و بأي وسيلة كانت وإلى كل محب للمعرفة البناءة وإلى كل مخلص لهذا الوطن.

بن قومار قويدر

الإهداء

إلى والدي برّا وإحسانا كما ربّياني

فلهما فضل كبير يعجز عن الوفاء به أي إهداء

أو تعبير.....إلى إخوتي بدون استثناء.

إلى كل من ساعدني على إنجاز هذا البحث .ولو بكلمة طيبة.

إلى كل قارئ تصفح هذا العمل...إلى كل قدوة حسنة في هذه الحياة

عبد الحق حروز

الملخص:

هدف هذا البحث إلى معرفة متطلبات محافظي الحسابات في الجزائر في ظل صدور المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال معرفة مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية ، إضافة إلى مدى مواكبة هذه المعايير للتطور الحاصل في هذه المهنة من خلال القوانين و التشريعات المنظمة للمهنة ، حيث حُصرت فعالية المعايير الجزائرية للتدقيق كمتغير مستقل و ممارسات محافظي الحسابات كمتغير تابع وقد استخدمت أداة الاستبيان لجمع المعلومات من عينة الدراسة المكونة من 53 (محاسب لدى مؤسسة، محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسبي) لولايات: الجزائر، ورقلة، الأغواط، الوادي، تمنراست، إليزي، بجاية، الشلف، المسيلة وغرداية، حيث تمت هذا الدراسة في الفترة الزمنية الممتدة من 01 مارس 2019 إلى غاية 24 أوت 2019، أما فيما يخص التحليل الإحصائي لهذه البيانات فقد اعتمد برنامج SPSS برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، واستخدمت أدوات التحليل التالية ، التكرارات، النسب المئوية، الدوائر الإحصائية، المتوسط الحسابي للمحاور، الانحراف المعياري.

و خلصت الدراسة إلى نتائج نذكرها في ما يلي:

- أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير الجزائرية للتدقيق و ممارسات محافظ الحسابات من العينة المدروسة.
- و بينت أن هناك توافقا جزئيا بين المعايير الجزائرية للتدقيق و متطلبات محافظ الحسابات في الجزائر ، وبالتالي الشروع في تطبيق تلك المعايير يلقى قبولا لا بأس به من طرف الممارسين.

الكلمات المفتاحية : محافظ حسابات، تدقيق، معايير جزائرية للتدقيق.

Abstract.

The aim of this research is to know the requirements of the accountants in Algeria in light of the issuance of the Algerian auditing standards by knowing the extent of the compliance of the auditors with the Algerian auditing standards. The questionnaire tool was used to collect information from the study sample of 53 (accountant with an institution, certified accountant, accountant, accounting expert) for the states: Algeria, Ouargla, Laghouat, El Oued, Tamaner This study was carried out in the period from 01 March 2019 to 24 August 2019.As for the statistical analysis of these data, SPSS program adopted the Statistical Package for Social Sciences program. , Iterations, percentages, statistical circles, arithmetic mean of axes, standard deviation.

The study concluded with the following results:

- There is a statistically significant relationship between the Algerian auditing standards and the practices of the accountants from the studied sample.

- She explained that there is a partial compatibility between the Algerian standards of auditing and the requirements of the portfolios of accounts in Algeria, and therefore the initiation of the application of these standards is well accepted by practitioners.

Key words: Account portfolios, audit, Algerian auditing standards

قائمة الموضوعات

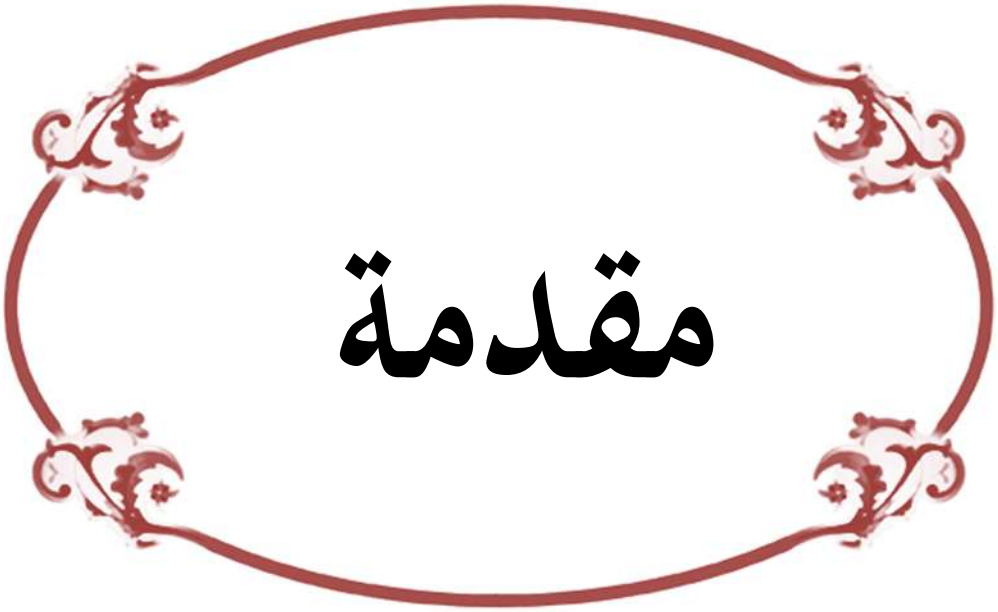
شكر وعرفان.....	I
الإهداء.....	II
ملخص.....	V
قائمة المحتويات.....	VII
قائمة الجداول.....	VIII
قائمة الأشكال.....	IX
المقدمة.....	أ-د
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية	
تمهيد.....	06
المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية.....	07
المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....	2
خلاصة الفصل	39
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد.....	41
المبحث الأول: خطوات إعداد الاستبيان.....	42
المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان.....	45
خلاصة الفصل.....	62
خاتمة.....	64
قائمة المراجع.....	67
الملاحق.....	71
فهرس المحتويات.....	87

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01-01	يوضح أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابق	37
01-02	درجات مقياس ليكرت الخماسي	42
02-02	الاستبيانات الموزعة و المستردة	43
03-02	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	46
04-02	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	47
05-02	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	48
06-02	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	**49**
07-02	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	**50**
08-02	توزيع عينة الدراسة حسب متغير السؤال.	**51**
09-02	نتائج آراء أفراد العينة حول المحور الأول	**52**
10-02	نتائج آراء أفراد العينة حول المحور الثاني	**57**

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01-01	معايير التدقيق الجزائرية	31
01-02	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس	46
02-02	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر	47
03-02	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	48
04-02	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	49
05-02	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	50
06-02	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير السؤال	51


مقدمة

أ) توطئة:

منذ توجه الجزائر إلى الانفتاح من خلال التوجه إلى الاقتصاد الحر و توقيع اتفاق الشراكة الأورو متوسطية والرغبة في الانضمام إلى المنظمة العلمية للتجارة سعت الجزائر كغيرها من الدول إلى إصلاح نظامها المحاسبي وجعله متوافقا مع المعايير الدولية للمحاسبة و ذلك بتطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 11-07 و من اجل تعزيز الإصلاح شرعت في إصلاح مهنة المراجعة بموجب القانون 10-01 الذي نظم بشكل كلي مهنة المراجعة و سن النظام الأساسي الجديد لمحافظ الحسابات و بينما كانت الجزائر متجهة نحو معايير التدقيق الدولية ، حيث تم إصدار سنة 2013 معاير تقارير محافظ الحسابات استمدت نصوصها من نصوص المعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بتقارير المدقق المستقل ، كما تم إصدار سنة 2016 ثمانية معايير جزائرية للتدقيق أخذت من المعاير الدولية للتدقيق بأرقامها و بمحتوياتها و تم إصدار أربعة معايير أخرى جزائري للتدقيق سنة 2017 .

ب) الإشكالية الرئيسية :

ومن خلال هذا الطرح و بغية إبراز متطلبات محافظ الحسابات و من تطبيق المعايير الجزائرية تتبادر لنا الإشكالية التالية :

ما مدى متطلبات محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية ؟

للإجابة على الإشكالية تم وضع التساؤلات التالية:

ما مستوى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وفق القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة و التدقيق ؟

كيف ساهمت معايير التدقيق الجزائرية في تدعيم ممارسات محافظ الحسابات ؟

ما هو واقع محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية ؟

ج) فرضيات الدراسة :

للإجابة على التساؤلات الفرعية والإشكالية الرئيسية للدراسة تم وضع الفرضيات الآتية:

- **الفرضية الأولى:** لقد نجحت الجزائر في إصدار معايير التدقيق الجزائرية وفق القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق.

- **الفرضية الثانية** : ساهمت معايير التدقيق الجزائرية إلى حد مقبول في دعم ممارسات محافظ الحسابات .
- **الفرضية الثالثة** : زيادة أداء و جودة ممارسات محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA.

د) أهداف الدراسة:

إن أي دراسة اقتصادية تهدف لمعالجة ظاهرة معينة في المحيط المؤسساتي الموجود به و من بين أهم أهداف هذه الدراسة :

- التعرف على المعايير الجزائرية للتدقيقNAA .
- تقيم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA عن طريق النظام المحاسبي المالي من حيث الصعوبات و من حيث قبول أصحاب المهنة و المختصين.
- عرض الإطار العام للمعايير الجزائية للتدقيق من حيث النطاق ، الهدف و المتطلبات الأساسية لكل معيار .
- قياس مدى التقارب بين المراجعة قي الجزائر و معايير التدقيق الجزائرية.
- دراسة إمكانية تكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الجزائرية للتدقيق و ممارسات محافظ الحسابات .

هـ) أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة المقدمة في مايلي :

- يعتبر الموضوع أحد أهم مواضيع الساعة و الذي طرح نفسه بإلحاح في الآونة الأخيرة سواء في الميدان الأكاديمي او المهني خاصة بعد تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق النظام المحاسبي المالي وشروع المجلس الوطني للمحاسبة في دراسة المعايير الدولية للتدقيق تمهيدا لتبنيها .
- يزامن هذا الموضوع مع جهود الدولة في إعادة تنظيم مهنة المراجعة من خلال جعلها أكثر احترافية مع التوجه الواضح نحو المعايير الدولية بإصدار معايير تدقيق جزائرية و محاولة تكييف النظام المحاسبي المالي معها .
- تعتبر الدراسة دليل و مرجع لتغيير الوضع الحالي في ميدان المحاسبة و التدقيق محل الدراسة و العمل على استدراك النقائص إن وجدت .

- تقديم إسهامات التجربة الجزائرية في كيفية استخدام معايير التدقيق الجزائرية NAA.

و) أسباب اختيار الموضوع

من بين أهم الأسباب لاختيار الموضوع :

1- الأسباب الشخصية :

- كون الطالب درس ماستر تدقيق و مراقبة التسيير وكل ما تعلق بمهنة محافظ الحسابات و معايير التدقيق الدولية و الجزائرية مما زاد في رغبة الحصول على معلومات جديدة و مفيدة.
- مكانة مهنة التدقيق و محافظ الحسابات التي يطمح الطالب إلى طرق أبوابها .

2- الأسباب الموضوعية :

- حداثة الموضوع وقلة المراجع خاصةً جانب معايير التدقيق الجزائرية التي هي فتية الإصدار خلال سنتي 2016 و 2017.
- محاولة تسليط الضوء على أهمية تكييف محافظ الحسابات مع معايير التدقيق الجزائرية .

ز) منهج الدراسة والأدوات المستخدمة :

انطلاقا من طبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها وفرضياتها والمعلومات المراد الحصول عليها للتعرف على متطلبات محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم ذلك من خلال أسلوبين هما:

- الأسلوب النظري : وتم استخدامه لبناء وصياغة الإطار النظري للدراسة وعرض المفاهيم المتعلقة بمتغيري الدراسة، بالاستناد على عدة مراجع مختلفة أجنبية وعربية من :كتب، أطاريح ورسائل علمية، الدوريات المتنوعة، البحوث العلمية المقدمة إلى الملتقيات، وخدمات الانترنت.

- الأسلوب التطبيقي: اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي نظرا لطبيعة الموضوع وكذا منهج دراسة حالة وقد تم ذلك من خلال معالجة البيانات المتحصل عليها من لاستبيان الموزع على أفراد عينة الدراسة بإستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وذلك بهدف تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، فقد قمنا بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS).

ط) **حدود الدراسة**

حتى تتمكن الدراسة من الإجابة على الإشكالية المطروحة كان من الضروري وضع بعض الحدود وهي كالأتي :

- **الحدود المكانية** : تخصيص مجال الدراسة على عينة من الأساتذة الأكاديميين و مكاتب الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات عبر ولاية غرداية و بعض الولايات الأخرى (ورقلة ، الأغواط ، وادي سوف ، إليزي ، بجاية ، تمنراست ، الشلف ، عين امناس ،جانت ، مسيلة) .
- **الحدود الزمنية** : تمت الدراسة من شهر مارس إلى شهر أوت لسنة 2019 .

متغيرات الدراسة :

ك) **هيكل الدراسة**

من أجل الإلمام بالموضوع ومعالجته من مختلف جوانبه فقد تم تقسيم هذا البحث إلى:

مقدمة: تعرض السياق العام للموضوع وإشكالياته وفرضياته والهدف منه.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية، واحتوى على مبحثين، المبحث الأول تطرقنا فيه إلى الأدبيات النظرية، حيث تطرقنا في المطلب الأول لمفاهيم أساسية حول مدخل مفاهيمي لمحافظ الحسابات، حيث تطرقنا لماهية محافظ الحسابات وذلك بتعريف وشروط تعيينه وموانع تعيينه. أما المطلب الثاني فتناولنا في الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية وذلك بالتطرق بمفهوم معايير التدقيق والإصدارات الأولى والثانية والثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية

أما المبحث الثاني فخصصناه للدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة من قبل باحثين سابقين، وختمناه بمقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني: فكان عبارة عن دراسة تطبيقية.

خاتمة: تلخص مجمل النتائج المتوصل إليها خلال المذكرة، سواءً من جانبها النظري، أو التطبيقي مع عرض لبعض المقترحات وآفاق البحث.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظ الحسابات

ومعايير التدقيق الجزائرية

تمهيد

يعتبر تدقيق الحسابات عملية منتظمة للحصول على قرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحدث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، و من ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهي بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها الشركة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الحقيقي لها، إن هذه العملية تمكن محافظ الحسابات من أن يبدي رأيا فنيا محايدًا حول مدى ى دلالة القوائم المالية للشركة عن المركز المالي الحقيقي لها ومدى الإلتزام بمبادئ المحاسبة من خلال التدقيق.

من خلال هذا الفصل نتناول الأدبيات النظرية والتطبيقية لمتغيري الدراسة إلا وهما محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين:

تناولنا في المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية، حيث تطرقنا في المطلب الأول للأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات، بذكر مفهومه وشروط تعيينه وموانعها، أما المطلب الثاني فتناولنا في الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية وذلك بالتطرق بمفهوم معايير التدقيق والإصدارات الأولى والثانية والثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية.

أما المبحث الثاني فخصصناه للدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة من قبل باحثين سابقين، وختمناه بمقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية

نتطرق في هذا المبحث لدراسة الأدبيات النظرية لمتغيرات الدراسة المتمثلة في المتغير المستقل "محافظ الحسابات"، حيث خصصنا المطلب الأول لتقديم الإطار النظري لمحافظ الحسابات، وذلك بالتطرق لمفهومه وشروط تعيينه وموانعها، ثم نتطرق للإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية وذلك بالتطرق بمفهوم معايير التدقيق والإصدارات الأولى والثانية والثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية

المطلب الأول: مدخل مفاهيمي لمحافظ الحسابات

أولاً: ماهية محافظ الحسابات

1) **التطور التاريخي :**

إن ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المؤسسات العمومية الاقتصادية ثم تنظيمها في الجزائر لأول مرة سنة 1969 تبعا للأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، و المتضمن قانون المالية سنة 1970 و الذي ينص في مادته 39 على أن يكلف وزير الدولة المكلف بالمالية و التخطيط بتعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية ، و المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و في الشركات التي تمتلك فيها الدولة نسبة من رأس المال الاجتماعي ، من أجل التأكد من انتظامية و مصداقية حساباتها وتحليل وضعية الأصول و الخصوم.

لقد تم تحديد مهام وواجبات محافظ الحسابات بواسطة الأمر رقم 70-173 المؤرخ في 1973/11/16 ، هذا القانون اعتبر المراجعة الخارجية بأنها رقابة دائمة للتسيير في المؤسسات العمومية و أوكلت ممارستها إلى موظفين تابعين للدولة .

صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/10/30 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة ، وفي مادته رقم 05 نص على أن " مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية و المحاسبية ، أي تتم مراقبة صحتها و قانونيتها و مصداقيتها "

تعتبر سنة **1988** تاريخ صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية ،أهم ما يميز هذه الفترة صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية تتعلق

بتنظيم المهنة و نقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية و لعل أهمها ما يلي :

- المرسوم التنفيذي رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .
- المرسوم التنفيذي رقم 10-.2 المؤرخ في 26 أوت 2010 المتعلق بمجلس المحاسبة .
- المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 2010/10/27 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق .
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 2011/11/27 التي تصب في إطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة و إعادة توزيع الأدوار و توضيح الصلاحيات [1].

2) تعريف محافظ الحسابات:

لقد تعددت التعاريف و اختلفت باختلاف المصادر و المراجع في تعريف محافظ الحسابات ، سنحاول اختيار البعض منها كما يلي :

التعريف الأول : حسب المادة 22 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 2010/07/29 على أنه" :كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسئوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[2]

التعريف الثاني : عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يحقق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة ، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للمؤسسة

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري**، مطبوعات بيرتي، 1998 ، الجزائر، ص155 .

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 ، العدد 42 ، المادة 22 ، ص 7.

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

التعريف الثالث: هو كل شخص يمارس باسمه الخاص و تحت مسئوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات الأموال و كذا الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات، و تمارس هذه المهنة في المكاتب فردية أو على شكل مجموعة أشخاص ويعتبر هذا الشكل هو الغالب في السنوات الأخيرة وذلك لما في هذا التجمع من فوائد و مزايا كبيرة ترجع لتعدد الخبرات .[2]

من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن محافظ الحسابات هو كل شخص مؤهل علميا وعمليا يمارس تحت مسئوليته مهنة المراجعة ، و ذلك عن طريق فحص و مراقبة مدى شرعية كافة الحسابات و القوائم المالية السنوية مع إبداء رأي فني محايد .

3) شروط ممارسة المهنة:

لممارسة مهنة محافظ حسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية[3]:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية: **" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي**

[1] – الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري**، مطبوعات بيرتي، 1998 ، الجزائر، ص155 .

[2] – عمر عزاوي، محافظ الحسابات بين متطلبات المهنة وضغوط المحيط، مجلة الباحث، جامعة رقلة، ص18.

[3] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،مرسوم تنفيذي رقم 32/11 مؤرخ في 27 جانفي 2011 ، العدد 7 ، المواد من 3 إلى 15 ، ص 24 .

وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

ثانيًا: تعيين محافظ الحسابات

حسب المواد 26-27، من القانون رقم 01/10 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط ، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (1) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

وصدر المرسوم التنفيذي رقم 11-32 تعين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي:[1]

1- خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

2- يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

[1]-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم11-32 مؤرخ في 27 جانفي 1911، العدد7، المواد من 3 إلى 15، ص ص 23- 24.

3- يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يلي:

- تنظيم الكيان وفروعه؛
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة؛
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط.

4- يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.

5- يوضح محافظ الحسابات في العرض، استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه، ما يأتي:

- الموارد المرصودة؛
- المؤهلات المهنية للمتدخلين؛
- برنامج عمل مفصل؛
- التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها؛
- آجال إيداع التقارير.

6- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث(3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

7- يمكن أن ترتب على عدم احترام الإلتزمات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

8- يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول به.

9- في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.

10- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات.

غير أنه، يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي.

11- تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

- تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا.
- غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

12- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

13- طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

ثالثًا: موانع التعيين

حسب المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:[1]

1- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الأربعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة؛

2- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر(10/1) رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه المؤسسات؛

3- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المدرين أو مجلس المراقبة؛

4- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم؛

[1]-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون التجاري ، مطبوعة بيرتي ، 2007،الجزائر،ص 189.

5- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الم ا رقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم؛ وحدد القانون حالات التنافي، يجب عدم توفر ما يلي:

أ) كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.

ب) كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.

ج) كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.

د) الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة.

هـ) كل عهدة برلمانية.

و) كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، لإبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهدته، يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

ويمنع محافظ الحسابات من:

أ) القيام مهني بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

ب) القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.

ج)قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.

د) قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة الم ا رقبة أو الإشراف عليها.

هـ) ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها.

و) شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث(3) سنوات من انتهاء عهدته.

زيادة على حالات التنافي والموانع:

- يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- إذا استقدمت مؤسسة أو هيئة محافظين (1) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس مؤسسة محافظة الحسابات.

- إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر(1) واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.
- يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

المطلب الثاني: الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية

تعتبر معايير التدقيق المتعارف عليها كنموذج للحكم على مدى جودة العمل الذي يقوم به المدقق ، حيث أنها عبارة عن مقاييس متعارف عليها بين المهنيين ، و هذا ما ساعد على انتشارها ، إذ أنها تبين الالتزامات التي يجب على المدقق القيام بها ، و ذلك للوصول إلى أهداف المراجعة المحددة من طرف مبادئها و تنقسم هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات ثم إصدارها من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهي [1]:

- المعايير العامة (الشخصية)؛
- المعايير الميدانية ؛
- معايير إعداد التقارير .

تعتبر معايير التدقيق مقياس للحكم على مدى جودة العمل الذي يقوم به المدقق و لمواكبة التطور الحاصل في هذه المهنة من معايير دولية متعارف عليها كان لزاما على الهيئات الجزائرية من إصدار معايير جزائرية .

أولا: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية المتضمن معايير التدقيق الجزائرية و تشمل :

- م ج ت 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق.
- م ج ت 505 التأكيدات الخارجية.

[1]- فايز سايح، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإفصاح المحاسبي**، أطروحة دكتوراه تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة،2015/2014، ص ص 38- 39.

- م ج ت 560 الأحداث اللاحقة.

- م ج ت 580 التصريحات الكتابية.

أ) **المعيار الجزائري للتدقيق 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق :**يخص هذا المعيار كل مهام تدقيق الكشوفات المالية و التاريخية الكلية أو الجزئية بالإضافة إلى المهام الملحقة كذلك يعالج واجبات المدقق و مسؤولياته وفقا للاتفاق المبرم مع الإدارة حول إحكام مهام التدقيق مع ضرورة تأكيد موافقته على الأحكام و الشروط المعروضة في رسالة المهمة المتمثلة في :

- أن يكون المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص المؤسسة .
- وضع نظام للرقابة داخلية فعال من قبل الإدارة ضروري.
- عدم وضع أي حدود أو قيود على الفحوص و المراقبات من قبل الإدارة.
- إذا توقع عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة فانه يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة .
- في حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.
- المصادقة على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرفه في السنة الأولى من المهمة و ذلك قبل الشروع في أعمال الفحص و المراقبة
- أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل ، أما فيما يخص رسالة المهمة فيجب أن تحتوي على مايلي :
  - ✓ هدف و نطاق تدقيق الكشوفات المالية .
  - ✓ مسؤوليات محافظ الحسابات .
  - ✓ مسؤوليات المسيرين الاجتماعيين للمؤسسة.
  - ✓ مخطط التدخل و الفريق المخصص للمهمة .
  - ✓ رسالة التأكيد.
  - ✓ الأتعاب.

✓ رزنامة الفوترة و الدفع .

كما انه لا يقبل تعديل أحكام مهمة التدقيق إلا إذا كان سبب معقول لذلك ،مع تحديد السبب الذي يستدعي تعديل مهمة التدقيق مع وضع أحكام جديدة و تضمينها في رسالة المهمة ، كما يمكنه الاستقالة في حالة تعذر عليه قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية لكن بشرط إذا سمح له القانون بذلك .

ب) المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية : يختص هذا المعيار بالتأكيد الخارجي وهو دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه من طرف المرسل (الغير) مباشرة إلى المدقق سواء كان في شكل ورقي أو إلكتروني أو أي شكل آخر ، و يصنف التأكيد الخارجي إلى صنفين هما[1]:

* التأكيد الإيجابي (تأكيد مستعجل) : هو طلب مرسل الرد (الغير) أن يرد مباشرة على المدقق في جميع الحالات إما بالموافقة على المعلومات الواردة أو نفيها أو يقدم معلومات ناقصة مطلوبة .

* التأكيد السلبي (التأكيد الضمني): هو طلب مرسل الرد (الغير) أن يرد مباشرة على المدقق في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

و تتمثل واجبات المدقق وفق هذا المعيار فيما يلي :

– الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد عند لجوئه إلى إجراءات التأكد الخارجي .

– متابعة إجراءات إرسال الطلبات إلى المرسل .

– إذا استخلص عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات الصلة ومصداقية يجب أن يقوم بإعلام الإدارة وفحص آثار ذلك على التدقيق و رأيه.

– إذا تلقى ردا شفهيا فانه يقوم بالطلب من المرسل أن يرد خطيا مباشرة وإلا عليه البحث عن عناصر مقنعة لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي.

– إذا حدد المدقق أن يرد على طلب التأكيد ليس بذي مصداقية فلابد أن يقيم تأثيرات ذلك على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة بما فيها خطر الغش.

[1]–الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، رقم 002، الجزائر،04 فيفري 2016.

– في حالة الكشف عن انحراف فعلي يقوم بتقييمه ما إذا كان يشير إلى غش أو لا.

كما يمكن للمدقق اللجوء إلى إجراءات بديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية في الحالات التالية :

– إذا رفضت الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد.

– إذا تبين له عوامل تثير لديه شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد.

– عدم التأكد من مصدر الوثيقة عندما تكون الردود عن طريق الفاكس أو البريد الالكتروني.

– إذا قام المرسل بالاستعانة بشخص آخر بغية التنسيق و إعداد الردود على طلب التأكيد.

– عدم تلقي الرد من مرسل الرد أي غياب الرد أو تلقي رد جزئي.

ج) المعيار الجزائري للتدقيق 560 الأحداث اللاحقة : هي الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات الختامية وإعداد القوائم المالية واعتمادها من قبل الجمعية العمومية للمساهمين. (تعريف غسان المطارنة)[1].

أو هي تلك الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوفات المالية و تاريخ تقرير المدقق و التي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره[2] .

من خلال هذا المعيار يهدف المدقق للحصول على العناصر الثابتة الكافية والملائمة والتي تدل أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوفات المالية و تاريخ تقريره ، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو المعلومة المتضمنة فيها ، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.

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

وتصنف الأحداث اللاحقة إلى ما يلي إلى ثلاث حالات قد تواجه المدقق كما يلي :

[1]– غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر :الناحية النظرية، ط2 ، دار الميسرة، عمان، 2009 ، ص3 .

[2]– الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، رقم 002، الجزائر،04 فيفري 2016..

أحداث تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق :

يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق أو إلى اقرب تاريخ ممكن منه .

يجب على المدقق أداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة التي من شأنها قد تتطلب جميع الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقريره تعديل في الكشوف المالية أو الإفصاح عنها، وتتمثل هذه الإجراءات في :

1/ دارسة إجراءات الإدارة الموضوعية.

2/ قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق والتنفيذ التي عقدت بعد تاريخ الكشوف المالية، والاستفسار عن الأمور التي نوقشت في الاجتماعات التي لم تتوفر لها محاضر بعد.

3/ الاطلاع على آخر قوائم مالية متاحة والموازنات التقديرية والتنبؤات والتقارير الإدارية الأخرى وإجراء المقارنات الضرورية .

4/ الاستفسار أو توسيع الاستفسارات الشفوية أو التحريرية السابقة من مستشار المؤسسة عند الدعاوي و المطالبات.

الأحداث المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية:

لا يوجد على المدقق أية مسؤولية لأداء إجراءات أو عمل أو أية استفسارات فيما يتعلق بالكشوف المالية بعد تاريخ تقريره، بينما في الفترة من تاريخ تقريره حتى تاريخ صدور الكشوف المالية فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على الكشوف المالية تقع على الإدارة وإذا صادف أن أعلمته الإدارة بوجود أحداث تؤثر بشكل جوهري على الكشوف المالية وذلك بعد إصدار تقريره وقبل المصادقة عليها، فوجب عليه :

1/ مناقشة المسألة مع الإدارة.

2/ تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية.

3/ تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم في حالة ما إذا عدلت الإدارة الكشوف المالية.

4/ تعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل فقط ، اذا كان القانون أو المرجع المحاسبي المعمول بهما يمنعان الإدارة من تعديل الكشوف المالية، ولا يمنعان المسؤولين عن المصادقة عليها.

5/ إصدار تقرير تدقيق جديد او تقرير معدل.

الأحداث المكتشفة بعد نشر الكشوف المالية:

في هذه الحالة لا يقع أي إلتزام على المدقق لعمل أي استفسار فيما يتعلق بهذه الكشوف المالية[1].

د) المعيار الجزائري للتدقيق 580 التصريحات الكتابية:

هي عبارة عن المعلومات أو الإقرارات أو العناصر الضرورية للمدقق في إطار الكشوف المالية، و قد تعتبر هذه العناصر مقنعة كافية وملائمة كما قد تعتبر غير مقنعة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها[2].

من خلال هذا المعيار يهدف المدقق لتحقيق مايلي :

1/ الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.

2/ تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالتأكيدات الخاصة.

3/ الرد بشكل ملائم في حالة تقديم أو عدم تقديم التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.

كما يتوجب عليه من خلال هذا المعيار مايلي :

* **التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة** : و ذلك بمطالبة الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها جميع مسؤولياتها في إطار اعداد الكشوف المالية و التقييم النزيه للكشوف المالية طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به ، كذلك تأكيد أن كل المعلومات ذات دلالة ومصداقية طبقا لأحكام رسالة المهمة و أنها مفيدة و موضحة للكشوف المالية .

* **التصريحات الكتابية الأخرى:** هي عبارة عن تكملة للتصريحات الكتابية المطلوبة إلا أن المدقق يرى الحصول عليها أمر ضروري لدعم عناصر مقنعة أخرى التي تتعلق بالكشوف المالية فالمدقق يقوم بالمطالبة بهذه

[1]- غسان المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 133.

[2]- أشرف بن صغير، **دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية IAS**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017/2016، ص56 .

التصريحات والتي يمكن أن تتضمن وجود نقائص في المراقبة الداخلية التي لها تأثير معتبر على المعلومة المالية إضافة إلى غياب رأي هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية ، إضافة إلى وجود حالات الدعاوي و النزاعات المحتملة

* **التصريحات الكتابية المشكوك في مصداقيتها:** و عليه أخذ كافة التدابير اللازمة المتعلقة بتحديد الأثر على الرأي الوارد في تقريره وذلك اذا تأكد من أن التصريحات الكتابية ليست ذات موثوقية.

* **التصريحات الكتابية غير المتحصل عليها** : ويتم مناقشة الإدارة حول عدم تقديمها للتصريحات الكتابية المطلوبة مع إعادة تقييم نزاهة الإدارة.[1]

بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها،إضافة إلى أن الإدارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة وأثر العناصر المقنعة الأخرى و التي جمعها المدقق والمتعلقة بأداء الإدارة لمسؤولياتها على أكمل وجه أو تلك المتعلقة بالتأكيدات الخاصة.

ثانيًا: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 اكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية المتضمن معايير التدقيق الجزائرية :

- م.ج.ت 300 : تخطيط تدقيق الكشوفات المالية .
- م.ج.ت 500 : العناصر المقنعة .
- م.ج.ت 510 : مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية .
- م.ج.ت 700 : تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوفات المالية .

و التي سنقوم بتوضيحها و شرح بعض أساسياتها.[2]

[1]- المقرر رقم 002 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، وزارة المالية، مرجع سبق ذكره.

[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ،رقم 150، الجزائر ،11 أكتوبر 2016.

أ) المعيار الجزائري للتدقيق 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية.

هو عبارة عن وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة المستمرة و المتكررة,المرتبطة بنهاية التدقيق السابق و تتواصل إلى غاية انتهاء التدقيق الجاري.

* يهدف المدقق من تطبيق هذا المعيار :

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق.
- التعرف على المشاكل المتوقعة و حلها في الوقت المناسب.
- إنجاز المهمة بفعالية و كفاءة.
- اختيار أعضاء الفريق المكلف ذوي القدرات و الكفاءات.
- توزيع الأعمال على الفريق المكلف بالمهمة بشكل ملائم.
- تدقيق أعمال الفريق المكلف بالمهم.
- تنسيق الأعمال التي تتم من قبل مدققي العناصر المشكلة للمجمع و الخبراء.
- التعرف على الجوانب الهامة و إعطائها العناية المناسبة.

*كما يتوجب على المدقق :

- القيام بالإجراءات المتعلقة بالزبون و مهمة التدقيق الخاصة .
- التواصل مع المدقق السابق طبقا للقواعد الأخلاقية المهنية في حالة تغيير المدقق
- تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية المتعلقة بالاستقلالية.
- التحقق من معرفة بنوذ (قيود) المهمة.
- التعريف بخصوصيات المهمة.
- التحقق من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره.
- الأخذ بعين الاعتبار العوامل المهمة بالنسبة له.
- الأخذ بعين الاعتبار نتائج الأعمال الأولية.
- تحديد الخبرة المكتسبة التي أنجزت من طرف المدقق السابق للمؤسسة في المهام الأخرى إذا كانت ذات دلالة
- التأكد من نطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة.

- تقييم مخاطر و نطاق الإجراءات المخطط لها .
- التخطيط لطبيعة و مدى إجراءات التدقيق التكميلية على مستوى التأكيدات .
- وضع إجراءات التدقيق الأخرى المطلوبة قصد إنجاز المهمة
- وضع البرنامج بشكل مفصل قصد تقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف و مقبول.
- معرفة طبيعة حجم و نشاط المؤسسة.
- معرفة الإطار التنظيمي و القانوني الذي تخضع له المؤسسة.
- تحديد أهداف و نطاق التدقيق.

وضع و توثيق برنامج يوضح طبيعة و إجراءات التدقيق و التغيرات المهمة العامة له [1]

ب) المعيار الجزائري للتدقيق 500 العناصر المقنعة:

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي يجمعها بغية الوصول إلى نتائج معقولة تكون الأساس الذي يبنى عليه رأيه المهني و تصنف هذه المعلومات إلى صنفين:

- المعلومات المتضمنة و المؤيدة لإعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية(دفتر الأستاذ,دفتر اليومية و الوثائق الإثباتية الفواتير العقود ، الصكوك .....)
- معلومات أخرى مجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات او المعلومات الناتجة عن تدقيقات سابقة أو أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة.

*كما يتوجب على المدقق :

- أن يكون يقظا و على أتم الوعي بالنظر إلى المؤشرات المشكوك في مصدرها.
- أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية إذا إرتابه شك ما.
- استحضار حكمه المهني الخاص أثناء تقييمه للعناصر المقنعة المجتمعة.
- جمع عناصر مقنعة حول دقة و شمولية المعلومات الصادرة عن المؤسسة.
- تقدير ما إذا كانت المعلومات الصادرة عن المؤسسة دقيقة و مفصلة بالقدر الكافي.

إذا كانت المعلومات ناتجة عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة يجب عل المدقق:

- تقييم كفاءة و قدرات الخبير.

[1]– الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ،رقم 150، الجزائر ،11 أكتوبر 2016.

- الإطلاع على أعمال الخبير.
- تقدير ملائمة أعمال الخبير.

- الأخذ بعين الاعتبار العلاقة المتعلقة بفوائد المعلومات المنبثقة من العناصر المقنعة.
- استعمال التأكيدات المتعلقة بتدقيق العمليات و أرصدة الحسابات المتعلقة بعرض الكشوفات المالية.
- فحص تسجيلات او الوثائق الداخلية و الخارجية.
- الفحص المادي للأصول العينية
- إعادة تنفيذ الإجراءات او التدقيقات داخل المؤسسة إما يدويا أو عن طريق تقنيات المدعمة بجهاز الحاسوب.

د) المعيار الجزائري للتدقيق 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية–

يخص المعيار بالأرصدة الافتتاحية في إطار مهنة التدقيق الأولية بالإضافة إلى أنه يعالج واجبات المدقق المتعلقة بهذه الأرصدة و التي سنتعرف عليها في الفرع الموالي[1]

فالأرصدة الافتتاحية يقصد بها العناصر الموجودة أو المبالغ الواردة في الكشوفات المالية في بداية الفترة و التي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل:

- الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة, خاصة الاحتمالات و الالتزامات المسجلة خارج الميزانية.

أما مهمة التدقيق الأولية فيقصد بها المهمة التي تتصف بها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها:

- لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

*كما يتوجب على المدقق :

- جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة التي تسمح بإثبات:
  - أن الأرصدة إقفال السنة المالية السابقة قد تم إعادة نقلها بشكل صحيح للفترة الجارية.
  - ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل ملائم في الكشوف المالية الخاصة بالفترة الجارية .
  - ان تأثير التغيرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيلها محاسبيا بصفة ملائمة
  - ان موضوع المعلومة ملائم في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق

[1]– الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ،رقم 150، الجزائر ،11 أكتوبر 2016.

- إعلام الإدارة بالاختلالات التي تحملها الأرصدة الافتتاحية التي لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية
- وضع إجراءات تدقيقية تكميلية لتحديد الأثر
- فحص الكشوف المالية الأحدث
- فحص تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية
- تقييم أثر تدقيق الكشوف المالية من طرف المدقق السابق التي نجم عنها تعديل
- تعديل رأيه إذا كان تقرير المدقق السابق المتعلق بالكشوف المالية للفترة الجارية

– يقوم المدقق بتقديم الرأي يتحفظ أو الرأي بالرفض —استحالة تقديم ألرأي إذا توصل إلى إحدى النتائج التالية :

إن الأرصدة الافتتاحية تحمل اختلال لديه تأثير على الكشوف المالية للفترة الجارية و لم يتم تسجيل تأثير هذا الاختلال محاسبيا.

إن أثر التغيرات المحدثة على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيلها بالشكل الملائم .

ان موضوع المعلومة في الكشوف المالية غير ملائم للمرجع المحاسبي المطبق.

انه غير قادر على جمع العناصر المقنعة الكافية حول الأرصدة الافتتاحية.

ج) المعيار الجزائري للتدقيق تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية.

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

واجبات المدقق من خلال هذا المعيار.

- التعبير في تقريره برأي غير معدل إذا استخلص انه قد تم إعداد الكشوف المالية في جمع جوانبها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق
- التعبير في تقريره برأي معدل في الحالتين التاليتين :
- * عندما يتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة.

- *عدم قدرته على جمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة التي تسمح باستنتاج ان الكشوف المالية لا تحمل اختلالات معتبرة.
- عندما يتم عرض معلومات إضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق فعليه :
- *تقدير إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشوف المالية
- * مطالبة الإدارة بتغيير كيفية عرض المعلومات الإضافية في حالة عدم قدرته على تمييزها و اذا رفضت الإدارة ذلك يجب عليه الإشارة في تقريره انه لم يتم تدقيق هذه المعلومات.
- يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي و يتضمن :
- *عنوان يشير بوضوح بان التقرير لمدقق مستقل
- *المرسل إليه
- * تعريف المؤسسة
- *الكشوف المالية التي تمت تدقيقها .
- *ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة .
- *شرح- لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين –لمسؤولية المدقق-التدقيق
- *الرأي حول الكشوف المالية /تقرير حول التزامات قانونية و تنظيمية أخرى –
- *هوية المدقق و توقيعه و عنوانه.
- * تاريخ التقرير و يجب أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ جمعه العناصر المقنعة الكافية و الملائمة .

ثالثًا: الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية المتضمن معايير التدقيق الجزائرية [1] :

و تشمل سنقوم بشرحها تواليا .

- م.ج.ت 520 : الإجراءات التحليلية .

- م.ج.ت 570 : استمرارية الاستغلال.

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ،رقم 23، الجزائر ،15 مارس 2017.

- م.ج.ت 610 : استخدام أعمال المدققين الداخليين .

- م.ج.ت 620 : استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق .

ا) **المعيار الجزائري للتدقيق 520 الإجراءات التحليلية** : هي الإجراءات التي يتم من خلالها تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات أخرى و معلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.

* يعالج المدقق من خلال هذا المعيار :

- استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها تقنية مراقبة مادية في جوهرها.

- إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق .

- تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان و محيطه بإعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر .

- تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة و تقديرية للكيان و لكيانات مشابهة ، و ذلك بإستخدام طرق بسيطة و معقدة و هذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية ثم استحداثها لتحديد و تحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات غير المتوقعة .

* يهدف المدقق من تطبيق هذا المعيار الجمع بيت العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية ، إضافة إلى تصور و أداء الإجراءات التحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان و كشوفه المالية .

*كما يتوجب على المدقق عند تطبيق هذا المعيار :

- قد تكون المراقبات المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طرف المدقق إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الإثنين .

- يجب على المدقق تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص و دلالته للتأكيدات المحددة ، كما يجب عليه التأكد من فاعليته في كشف اختلال ما ، و الذي إذا أخذ على حدى او أضيف لإختلالات أخرى قد يؤدي إلى اختلالات معتبرة في الكشوف المالية .

- كما يمكنه اللجوء إلى استعمال النسب و المعدلات ... إلخ لأداء إجراءات تحليلية موضوعية مادية عندما تتناول هذه الأخيرة كماً هائلا من المعطيات القابلة للتنبؤ عبر الزمن .

- تتأثر موثوقية المعطيات بمصدرها (الداخلي و الخارجي) و كذا قابلية مقارنتها (معطيات السنة ن و السنة ن-1 ، معطيات الكيان و معطيات القطاع) و طبيعتها (واقعية ، موضوعية) ، و ترتبط بظروف تحصيلها و كذلك الرقابات المنجزة على معلوماتها .

- لتقدير ما إذا كانت النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية تسمح بتحديد اختلال ما و الذي أضيف لإختلالات أخرى قد يؤدي إلى كشوف مالية تحوي اختلالات معتبرة ، على المدقق أن يأخذ بالحسبان مستوى دقتها ،موثوقيتها ، تجزئتها و توفرها .

- يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة و القيم المنتظرة و الذي ما فوقه و جب عليه وضع إجراءات التدقيق لشرح هذه التغيرات و جمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات او عدمه.

- يجب على المدقق أن يتصور و يضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية إهمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان .

- عندا تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد ، فإنه يقدر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي أداها و ذلك بـ :

* طلب معلومات من الإدارة و جمع العناصر المقنعة الملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها .

* وضع إجراءات تدقيق أخرى . [1]

ب) المعيار الجزائري للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال : يقصد بها افتراض استمرار الكيان في نشاطه في المستقبل المتوقع.

* يعالج المدقق من خلال هذا المعيار :

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ،رقم 23، الجزائر ،15 مارس 2017.

إلتزام المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية .

* يهدف المدقق من تطبيق هذا المعيار :

– جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية .

– استخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أو مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و ذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها و تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق .

*كما يتوجب على المدقق :

– جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة من اجل تقدير صحة فرضية استمرار الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد و عرض الكشوف المالية.

– استنتاج وجود "عدم يقين" معتبر أو لا ، حول مواصلة استغلاله .

– في حالة عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال ، لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله .

– يجب على المدقق أن يحدد أن كانت هناك إحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله .

– على المدقق أن يقدر التقييم المنجز من طرف الإدارة بخصوص قدرة الكيان على مواصلة استغلاله بما في ذلك الإجراء الذي اتبعته لإنجاز تقييمها.

– يجب أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بأحداث و ظروف يمكن أن تقع بعد لفترة التي قام بتقييمها و التي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله .

– إذا تم الكشف عن إحداث أو ظروف من شانها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله يجب على المدقق إن يجمع العناصر المقنعة الكافية و ملائمة من اجل تحديد وجود "عدم يقين" معتبر أو لا من خلال وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق إضافية مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل القادرة على تخفيف عدم اليقين.

– يجب على المدقق إن يبلّغ كل الأشخاص القائمين على حكم المؤسسة عن الأحداث و الظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

– إذا كانت الإدارة لا ترغب في القيام بتقييم ما أو تكملة التقييم السابق عندما يطلب المدقق ذلك على هذا الأخير أن ينظر في آثار هذه الوضعية على تقرير التدقيق [1] .

ج) **المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين** : يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في لداء إجراءات التدقيق.

* يهدف المدقق من تطبيق هذا المعيار :

– تحديد إمكانية مدى استخدام الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين .

– في حالة استخدامها ، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

*كما يتوجب على المدقق :

– يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي و كذلك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي

– يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه و لا يخففها استغلاله لأعمال المدققيين الداخليين .

– على المدقق الخارجي تحديد احتمالية ملائمة أعمال المدققيين الداخليين لاحتياجات التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأنشطة المنوطة للتدقيق الداخلي (متابعة المراقبة الداخلية ، فحص المعلومة المالية العملياتية، إدارة المخاطر، الحوكمة ...)

[1]– الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ،رقم 23، الجزائر ،15 مارس 2017.

د) المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" :يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير .

* يهدف المدقق من تطبيق هذا المعيار :

– تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه .

– تحديد اذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه ما إذا كانت هذه الأعمال الملائمة لاحتياجات التدقيق .

*كما يتوجب على المدقق :

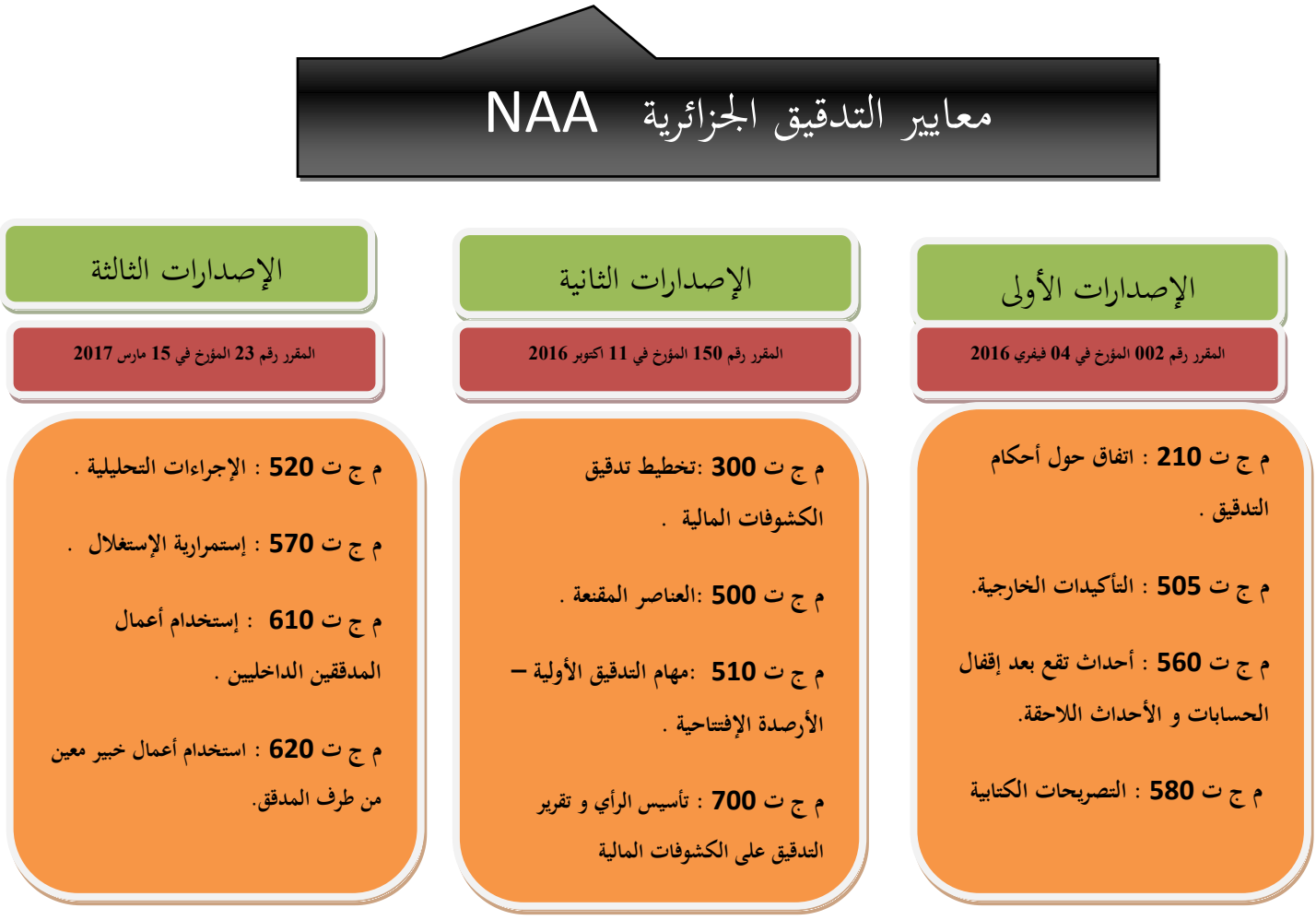
– عندما تكون الخبرة في ميدان غير اللمحاسبة أين يكون التدقيق ضروريا لجمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة على المدقق تحديد إذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي عينه.

– على المدقق تقييم ما إذا كان الخبير الذي سيعين يمتلك الكفاءة ، و المهارات و الموضوعية الضرورية بالنظر إلى احتياجات التدقيق .

– تتضمن العناصر الدالة لتقييم كفاءة مهارات و موضوعية الخبير المعين من طرف المدقق ما إذا كانت أعمال الخبير خاضعة أو لا لمعايير تقنية للعمل أو لقواعد مهنية أخرى أو تابعة إلى مجال نشاطه .

– على المدقق اكتساب معرفة كافية في ميدان خبرة الخبير الذي يعيينه.

الشكل رقم (01-01): يوضح معايير التدقيق الجزائرية



المصدر : من إعداد الطالبين حسب المقررات الوزارية .

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

بعد تطرقنا للمفاهيم المتعلقة بمتغيري الدراسة في المبحث الأول نتطرق من خلال هذا المبحث للدراسات السابقة التي تعد الجزء الثاني المتعلق بالإطار النظري، على اعتبارها جزءً أساسي لخطة البحث، وقد قمنا بالبحث على الدراسات التي تناولت موضوع الدراسة وتقديم ملخص للنتائج التي خلصت لها، وذكر ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، حيث قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة، تطرقنا في الأول للدراسات العربية، وفي الثاني للدراسات الأجنبية، أما المطلب الثالث فتطرقنا فيه لأوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

المطلب الأول: الدراسات العربية

1- دراسة "**زينب عون**"، بعنوان: "**الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر**"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر . الوادي . 2015

هدفت الباحثة إلى التعرف على التنظيم المهني السائد لمهنة المراجعة في الجزائر، كما هدفت إلى إبراز الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات في مراجعة حسابات الشركات لزيادة وتدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، حيث تتمحور الإشكالية الأساسية للدراسة حول معرفة ماهي الإجراءات المتبعة لمراجعة الحسابات في الجزائر في ظل قانون 10-01 .

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر أهمها في النقاط التالية :

- نجاح مهمة المراجعة وتطورها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين بها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة؛
- أن المهمة الأساسية لمراجع الحسابات سواء في الجزائر أو أي مراجع آخر هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى؛

- أن الغرض من القيام بمهنة المراجعة هو إعداد تقرير يتضمن رأي مهني لمراجع الحسابات حول القوائم المالية الذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم . وبذلك يعتبر تقرير مراجع الحسابات بمثابة وسيلة اتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية.

2- دراسة "**خطوي بن حرزالله، قاسم عيسى**"، بعنوان: "**متطلبات النظام المحاسبي المالي والتدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية**"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2018/2017.

هذه الدراسة تهدف إلى تحديد دور تطبيق معايير التدقيق الجزائرية (NAA) في تكييف النظام المحاسبي المالي (SCF) والتدقيق، حيث حصرت فعالية المعايير الجزائرية للتدقيق كمتغير مستقل والنظام المحاسبي المالي والتدقيق اعتبر كمتغير تابع، أما فيما يخص التحليل الإحصائي لهذه البيانات فقد اعتمد برنامجين (SPSS) برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الإصدار 21.0 والإكسل إصدار 2010 واستخدمت أدوات التحليل التالية: معامل الارتباط بيرسون، معامل الثبات الفا كرونباخ، التكرارات، النسب المئوية، الدوائر الإحصائية، المتوسط الحسابي للمحاور، الانحراف المعياري .

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية نذكرها في مايلي:

- أنه يوجد علاقة ذات دلالة بين المعايير الجزائرية للتدقيق والنظام المحاسبي المالي والتدقيق من العينة المدروسة؛
- هناك توافق جزئيا بين النظام المحاسبي المالي والمراجعة في الجزائر والمعايير الجزائرية للتدقيق وبالتالي الشروع في تطبيق تلك المعايير يلقى قبولا لا بأس به من طرف الممارسين ، والطريق المقترحة من طرف أفراد عينة الدراسة من أساتذة جامعيين ومهنيين من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات، هي تبني جزء من تلك المعايير وتطوير محليا الجزء الباقي منها، باستثناء الخبراء المحاسبين الذين فضلوا التبني الكامل.

3- دراسة **"حسام عبد المحسن العنقري" بعنوان: "آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية "** (2004)

هدفت الدراسة إلى كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نتيجة التزامها بعدد من معايير مراجعة صادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، حيث تتمحور الإشكالية الرئيسية للبحث حول معرفة إلى أي مدى أدى التزام مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية بإتباع معايير المراجعة المحلية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إلى إحداث تغييرات داخلية على هذه المكاتب

من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث . أن التزام مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية بإتباع معايير المراجعة المحلية . أدى إلى حدوث تغيير فالغالبية العظمى من العاملين والقائمين على المكاتب محل الدراسة أكدوا عدم اقتناعهم بأهمية وجدوى قيام الهيئة السعودية بإعداد وتطوير معايير مراجعة محلية.

4- دراسة: "طيطوس فتحي"، بعنوان: **محافظ الحسابات في الجزائر"**، مقال في مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، جوان2013

هدفت هذه الدراسة إلى تنظيم مهنة محافظ الحسابات لدى المشرع الجزائري مع الحرص على أن يكون أدائها جيدا، وتناولت كل من تعيين ومهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- محافظ الحسابات هو عين السلطات العمومية المتمثلة أساسا في شخص السيد وكيل الجمهورية على تصرفات المسيرين؛

- يساهم محافظ الحسابات في ضمان حقوق الغير والأقلية داخل الشركات تلتقي هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها لموضوع محافظ الحسابات الذي هو جزء من الدراسة الحالية.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

1- دراسة "Jonas Tritschle "، بعنوان: **"جودة التدقيق، العلاقة بين أخطاء التقارير المنشورة وخصائص شركات المراجعة –للشركات العمومية الألمانية خلال الفترة 2006 إلى غاية 2012"**

"Audit Quality Association between published reporting errors and audit firm characteristics"

هدفت الدراسة لاختبار العلاقة بين أخطاء التقارير المنشورة كأساس لقياس جودة التدقيق وخصائص شركات المراجعة، كما تقترح الدراسة مؤشر لقياس جودة المراجعة، ولاختبار هذه العلاقة تم بناء نموذج الانحدار والارتباط الخطي اعتمادًا على البيانات المالية للشركات العمومية الألمانية خلال الفترة 2006 إلى غاية 2012، حيث تم الاستعانة بالتقرير المشترك للاتحادية الألمانية للرقابة المالية (رقابة المؤسسة العمومية) وفق إنفاذ الإبلاغ المالي (مراقبة المؤسسة المدرجة لمدى تنفيذها للمعايير المحاسبية الدولية)، هذه المؤسسات تخضع لتدفق أكبر 07 شركات التدقيق في ألمانيا.

من خلال الدراسة توصّل الباحث إلى النتائج التالية:

- نسبة المراجعين المعتمدين (عدد المراجعين المعتمدين على العدد الموظفين في شركات المراجعة) له علاقة عكسية بمعدل فشل المراجع الحسابات، بمعنى كلما كان عدد المراجعين المعتمدين قليل مقارنة بإجمالي الموظفين في شركة المراجعة كلما أدى ذلك لتدني جودة المراجعة؛
- انخفاض سنوات الخبرة يؤدي إلى ارتفاع معدل فشل المراجعة (علاقة عكسية) وبالتالي تدني جودي المراجعة؛
- دوران الموظفين في شركة المراجعة له علاقة مباشرة بمعدل فشل المراجعة: أقل تواترا مراجعي الحسابات يؤدي لانخفاض معدل الفشل المراجعة وبالتالي إرتفاع جودة المراجعة.

2- دراسة "Arena" 2006 بعنوان: "التدقيق الداخلي في المنظمات الإيطالية (دراسة حالات متعددة)"

"Internal Auditing in Italian organizations: A multiple case study "

هدفت الدراسة إلى وصف الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية في ستة شركات إيطالية وتحري وتحليل أثر التعليمات المشرعة عليها، بدراسة مقارنة بين أقسام المراجعة الداخلية في هذه الشركات الستة، وإجراء المقابلات مع مدارس المراجعة الداخلية في هذه الشركات والاطلاع على عينات من تقارير المراجعة الداخلية والوثائق العامة والتعليمات الداخلية المتعلقة بالحوكمة فيه.

توصلت الدراسة إلى وجود تنوع كبير بين الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية وكذلك ركزت الدراسة على الضغوط المؤسساتية التي يتعرض لها المراجعون الداخليين وقدمت الدراسة دليلاً إضافيًا على تأثير العوامل الأخرى على تطور أداء أقسام المراجعة الداخلية، حيث يوجد في إيطاليا ثلاثة نماذج من الشركات، النموذج الأول هو تلك الشركات التي لا يوجد بها قسم مستقل للمراجعة الداخلية ولكن يوجد بها نظام للرقابة الداخلية كأحد المتطلبات القانونية، أما النموذج الثاني فهو شركات يوجد بها قسم مستقل للمراجعة الداخلية ولكن ينحصر دورها في مراجعة الإلتزام بالقواعد والإجراءات وهذه الشركات أشارت فيها المقابلات إلى وجود مدى كبير من الضغوط المؤسساتية، أما النموذج الثالث فهو الشركات التي لا يتعدى دور المراجعة الداخلية فيها الرقابة على القوائم المالية واختبارات الإلتزام بالقواعد والإجراءات إلى العمليات الإدارية بمراحلها وأنواعها ومستوياتها المختلفة وأظهرت المقابلات في هذه الحالة أن العوامل المؤثرة على تطور أداء أقسام المراجعة الداخلية.

3- دراسة: "Leung, Philomena" 2003، بعنوان: "دور التدقيق الداخلي في حكومة الشركات وإدارتها في استراليا"

The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Management in Australia "

هدفت الدراسة إلى التعريف وتحديد هياكل المؤسسة وأهداف المراجعة الداخلية في المنظمة الأسترالية وتحديد دورها في حوكمة هذه المنظمات ودراسة الوضع الإداري والتنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية وتقديم توصيات حول تعزيز فعلية المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات ودعم الإدارة السليمة، كذلك دراسة المؤهلات العلمية للمراجعين الداخليين والمسؤولين عنهم، ودراسة خط التقرير الخاص بها.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تزايد أهمية المراجعة الداخلية على الصعيد المهني والأكاديمي؛
- المراجعين الداخليين أكثر تركيزًا على نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وقادرين على ممارسة أعمالاً مختلفة ومتنوعة من الأنشطة؛
- هناك تضارب في خطوط التقرير وأن المراجع الداخلي في مجال حوكمة الشركات لا زال غير محدد بدقة في الشركات الاسترالية.

وأوصت الدراسة بتعزيز هذا الدور عبر ميثاق المراجعة الداخلية ومعايير أكثر صرامة لحكومة الشركات وإعادة الاعتبار للمهارات والخبرات في اختيار الموظفين الذين يقومون بمهمة المراجعة وزيادة حدة التنافس ينهم.

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بيت الدراسة الحالية والدراسات السابقة

الجدول رقم (1-1): يوضح أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابق

البيان	الدراسة الحالية	الدراسات السابقة
من حيث الهدف	هدفت الدراسة الحالية لمعرفة متطلبات محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية من خلال دراسة ميدانية لعينة من المختصين والمهنيين.	تمحور الهدف الرئيسي لأغلب الدراسات في التعرف على التنظيم المهني السائد لمهنة المراجعة في الجزائر، كما هدفت إلى إبراز الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات في مراجعة حسابات الشركات لزيادة وتدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية؛ كما هدفت إلى تحديد دور تطبيق معايير التدقيق الجزائرية (NAA) في تكييف النظام المحاسبي المالي (SCF) والتدقيق،
من حيث مجتمع الدراسة	أنجزت الدراسة في الفترة 2018-2019، أما الحدود المكانية فكانت لعينة من المختصين والمهنيين عبر ولاية غرداية وبعض الولايات الأخرى تمثلت في: ورقلة، الأغواط، الوادي، إليزي، بجاية، تمنراست، الشلف، عين امناس،جانت ، مسيلة .	تمت الدراسات السابقة في عدة مجتمعات امتدت من سنة 2003 إلى 2018 وشملت الأماكن التالية: الجزائر، السعودية، ألمانيا، إيطاليا وأستراليا.
من حيث منهج الدراسة	اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي نظرا لطبيعة الموضوع وكذا منهج دراسة حالة وقد تم ذلك من خلال معالجة البيانات المتحصل عليها من لاستبيان الموزع على أفراد عينة الدراسة بإستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وذلك بهدف تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، فقد قمنا بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال	تتشابه معظم الدراسات مع الدراسة الحالية في الاعتماد على المنهج الوصفي واستخدام أداة الاستبانة.

	البرنامج الإحصائي (SPSS).	
من حيث مغيرات الدراسة	**المتغير المستقل**: محافظ الحسابات **المتغير التابع**: معايير التدقيق الجزائرية	تطرقت الدراسات السابقة لمتغيرات مختلفة نذكر منها: – الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر؛ – متطلبات النظام المحاسبي المالي والتدقيق في ظل معايير التدقيق الجزائرية؛ – آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة؛ – جودة التدقيق، العلاقة بين أخطاء التقارير المنشورة وخصائص شركات المراجعة؛ – دور التدقيق الداخلي في حكومة الشركات وإدارتها.
من حيث القطاع	استهدفت الدراسة عينة من الأساتذة الأكاديميين ومكاتب الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات عبر ولاية غرداية و بعض الولايات الأخرى.	استهدفت الدراسات السابقة قطاعات عمومية، إلا أن دراسة حسام عبد المحسن العنقري كانت مشابهة لدراستنا حيث تناولت مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية

المصدر: من إعداد الطالبين

خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل مبحثين تطرق الأول إلى الإطار النظري لمحافظ الحسابات، حيث عرضنا أهم المفاهيم المتعلقة به، بذكر مفهومه وشروط تعيينه والمهام الموكلة له والموانع التي تمنع تعيينه، أما المطلب الثاني فتطرقنا لمعايير التدقيق الجزائرية، حيث تناولنا مفهوم معايير التدقيق والإصدارات الأول والثاني والثالث لمعايير التدقيق الجزائرية.

أما المبحث الثاني فقد عرضنا فيه أهم الدراسات السابقة التي تناولت موضوعنا، ثم عقدنا مقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة، وفي الأخير تبين لنا أن معايير التدقيق تعتبر كنموذج للحكم على مدى جودة العمل الذي يقوم به المدقق، حيث أنها عبارة عن مقاييس متعارف عليها بين المهنيين، وهذا ما ساعد على انتشارها، إذ أنها تبين الالتزامات التي يجب على المدقق القيام بها ، و ذلك للوصول إلى أهداف المراجعة المحددة من طرف مبادئها و تنقسم هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات ثم إصدارها من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهي: المعايير العامة (الشخصية)؛ المعايير الميدانية ؛ معايير إعداد التقارير .

تعتبر معايير التدقيق مقياس للحكم على مدى جودة العمل الذي يقوم به المدقق ولمواكبة التطور الحاصل في هذه المهنة من معايير دولية متعارف عليها كان لزاما على الهيئات الجزائرية من إصدار معايير جزائرية من خلال الإصدارات الثلاثة لمعايير.

ومن خلال الفصل التطبيقي نحاول معرفة متطلبات محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية من خلال دراسة تطبيقية على عينة من الأساتذة الأكاديميين ومكاتب الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات عبر ولاية غرداية وبعض الولايات الأخرى (ورقلة، الأغواط ، وادي سوف، إليزي، بجاية، تمنراست، الشلف، عين امناس، جانت، مسيلة).

.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد :

قصد تحقيق إسقاط للجانب النظري المدروس في الفصل الأول، والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة، سنحاول القيام بدراسة مسحية لتقييم عملية إصدار معايير جزائرية للتدقيق، وإبراز متطلبات محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية .

وللقيام بدراسة ميدانية موضوعية، استعملت أداة الاستبانة وذلك عن طريق استمارة استبيان، محاولة منا للحصول على آراء عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في ميدان المحاسبة والمراجعة، والذي من شأنه أن يثري موضوع البحث ويساعد على دراسة مدى تلبية متطلبات محافظي الحسابات للمعايير الجزائرية NAA.

و ثم تقسيم الفصل إلى مبحثين :

- المبحث الأول: خطوات إعداد الاستبيان، حيث تطرقنا فيه لكيفية إعداد الاستبيان وحدود ومجتمع وعينة الدراسة.
- أما المبحث الثاني قمنا بتحليل نتائج الاستبيان وذلك من خلال تفريغ بيانات الاستبيان بعرض الأدوات المستخدمة في تحليل الاستبيان وتحكيمه والخصائص العامة لعينة الدراسة وكذا تحليل نتائج محاور الاستبيان والنتائج المتوصل إليها.

المبحث الأول: خطوات إعداد الاستبيان

سنتطرق في هذا المبحث إلى الطريقة التي اعتمدها الطالب في إعداد هذا الاستبيان قبل الشروع في إعداد الاستمارة، ثم مناقشة ودراسة الأهداف المطلوب تحقيقها، وكذلك ثم الاطلاع على نتائج البحوث السابقة والدراسات المشابهة للبحث وذلك من أجل الاستفادة منها .

المطلب الأول : إعداد الاستبيان.

لقد ركزنا الطالب عند إعداد الاستبيان على أن تكون الأسئلة متسقة فيما بينها، بعد ذلك ثم مراجعة وتحكيم الاستبيان من قبل أساتذة مختصين لتقديم الملاحظات والتصحيحات اللازمة .

هيكل الاستبيان :

الاستبيان مكون من جزئين:

- الجزء الأول: شمل المعلومات الشخصية للعينة تحت الدراسة (الجنس،العمر،المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية، سؤال حول موضوع البحث).
- الجزء الثاني: ثم تقسيمه إلى محورين تماشيا مع موضوع البحث:

المحور الأول ضم ثمانية (08) عبارات حول قانون 01/10 المنظم لمهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر.

المحور الثاني ضم ثمانية (08) عبارات حول مدى ارتباط محافظ الحسابات مع بعض معايير التدقيق الجزائرية .NAA

ثم إعداد الأسئلة وفق مقياس Likert scale الخماسي لتحديد آراء العينة في الأسئلة التي تضمنتها محاور الاستبيان كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (02-01) : درجات مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط	(1,79 - 1)	(2,59 - 1,80)	(3,39 - 2,60)	(4,19 - 3,40)	(5 – 4,20)

المصدر : محمد عبد الفتاح الصيرفي ، البحث العلمي ، الدليل التطبيقي للباحثين ، الطبعة الأولى ،عمان ، دار وائل للنشر ، 2016 ، ص 115

ثم توزيع 70 استمارة استبيان وثم استرداد 59 منها، ثم إلغاء ستة (06) استمارات لعدم مطابقتها للشروط، وبالتالي فمجموع الاستمارات الصالحة للدراسة 53 استمارة وقد ثم التعرف على إجابات المستوجبين من خلال تأشيرهم على الخانات المخصصة لذلك .

الجدول رقم (02-02): الاستبيانات الموزعة و المستردة :

البيان	العدد	النسبة
الاستبيانات الموزعة	70	% 100
الاستبيانات المستردة	59	% 84,24
الاستبيانات الملغاة	6	% 8,57
الاستبيانات القابلة للتحليل	53	% 75,71

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

المطلب الثاني: حدود ، مجتمع وعينة الدراسة .

من أجل التحكم في موضوع الدراسة ومعالجته بطريقة هادفة، سيتم توضيح حدود الدراسة من حيث المكان والزمان والموضوع، كما يتم توضيح مجتمع الدراسة وطريقة استخراج عينة منه لتكون ممثلة له حتى نتمكن من إسقاط النتائج المستخلصة من إجابات أفراد العينة على المجتمع المعني.

1- حدود الدراسة: تشمل حدود هذه الدراسة في مايلي:

* **الحدود المكانية**: تمت الدراسة بمدينة غرداية، ثم إرسال الاستمارات الكترونيا إلى كل من الولايات التالية (الجزائر، ورقلة، الأغواط، وادي سوف، تمنراست، إليزي، عين أمناس، بجاية، شلف، بوسعادة).

* **الحدود الزمنية**: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة بالفترة التي أجريت فيها من مارس إلى غاية أوت 2019.

* **الحدود الموضوعية**: تهتم هذه الدراسة بموضوع متطلبات محافظ الحسابات في ظل صدور المعايير الجزائرية للتدقيق .

2- مجتمع الدراسة :

تتميز المراجعة بكونها خليط بين الجانب التطبيقي العملي والجانب النظري العلمي، ولذلك فقد تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين، فئة الأكاديميين؛ متمثلة في الأساتذة الجامعيين المختصين أو المهتمين بالمراجعة، وفئة المهنيين المتمثلة في (الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين، المحاسبين).

3- عينة الدراسة :

نظرا لصعوبة المسح الشامل لجميع الأكاديميين والمهنيين(مجتمع الدراسة)، فقد تم اعتماد أسلوب العينة باعتبارها جزء من مجتمع الدراسة يختارها الباحث بأساليب مختلفة وبطريقة تمثل المجتمع الأصلي وتحقق أغراض البحث وتغني الباحث عن مشقات دراسة المجتمع الأصلي.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

المطلب الأول: تفريغ بيانات الاستبيان.

بغرض تفريغ بيانات الاستبيان بطريقة تساعد على الوصول إلى نتائج موضوعية ثم استخدام أدوات إحصائية مختلفة بالإضافة الدراسة الخصائص العامة لعينة الدراسة كما يلي :

1- الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان :

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (Excel) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية ، لتسهيل عملية الملاحظة بغية التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة (برنامج SPSS) ومن تلك الأساليب انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة، كما تم حساب المتوسطات الحسابية وذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابات عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات القسم الثاني للدراسة ، ومن خلاله يمكن ترتيب عبارات كل عنصر حسب أعلى متوسط كما مكننا برنامج SPSS من الانحرافات المعيارية وذلك لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة لكل عبارة ، لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها ، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية كالأتي:

- استخراج التكرارات و النسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان.
- حساب المتوسط الحسابي (x) لكل عبارة في الاستبيان.
- استخراج الانحراف المعياري لكل عبارة لمعرفة مدى تشتت الإجابات.

2- تحكيم الاستبيان: ثم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة الكرام من أجل التحكيم وقد تم تغيير بعض النقاط بناءا على ملاحظاتهم ليكون أكثر ملائمة و هم :

- الأستاذ الدكتور : اعجيلة محمد .
- الدكتور: بهاز الجيلالي .
- الدكتور: سعيداني محمد السعيد .

- الدكتور: شرع يوسف .

3- الخصائص العامة لعينة الدراسة :

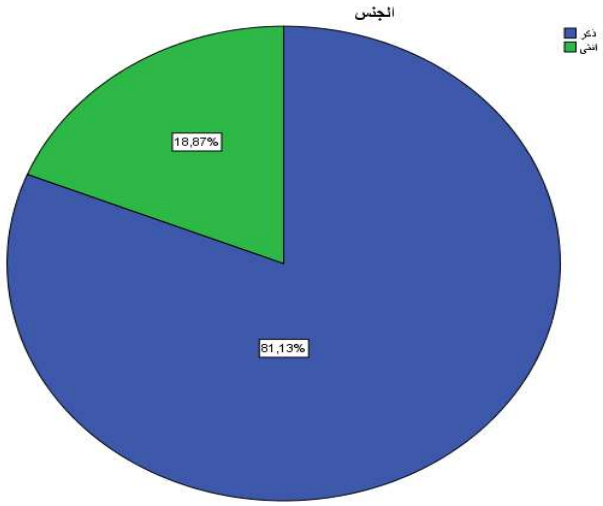
3-1- الجنس: يبين الجدول والشكل الآتين، توزيع الجنس لأفراد عينة الدراسة كما يلي:

الجدول رقم (02-03): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة
ذكر	**43**	**% 81,10**
أنثى	**10**	**% 18,90**
المجموع	**53**	**% 100**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (02-01): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج Excel

من خلال الجدول والشكل السابقين، يتضح لنا توزيع الجنس على عينة الدراسة حيث نسبة الذكور بـ **81.10 %** فرد من أفراد العينة ونسبة الإناث **18.90 %** اغلبهن محاسبات في مؤسسات عمومية وعددهن 08 واثنان خبيرات يمثلن الجانب الأكاديمي ومن واضح سيطرة فئة الذكور على الجانب المهني والأكاديمي .

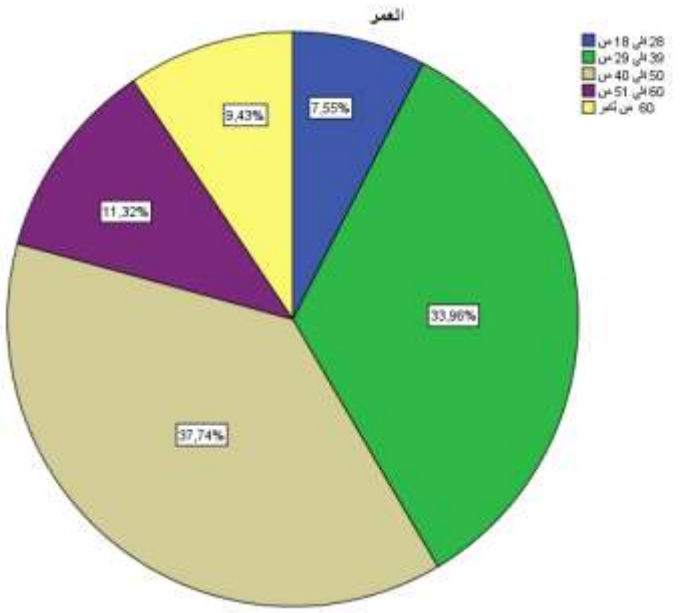
3-2- العمر : تم تقسيم أفراد العينة إلى خمسة فئات عمرية ، كل فئة لها مدى عشر 10 سنوات ، وتحصلنا على التوزيع التالي:

الجدول رقم (02-04): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرارات	النسبة
من 18 الى 28	4	% 7,50
من 29 الى 39	18	% 34
من 40 الى 50	20	% 37,7
من 51 الى 60	6	% 11,3
أكبر من 60	5	% 9,4
المجموع	53	%100

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (02-02): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج Excel

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لأفراد العينة، حيث أن نجد نسبة 7.5 % أعمارهم تتراوح بين 18 إلى 28 سنة ، 34 % تتراوح أعمارهم بين 29 إلى 39 سنة، 37.7 % تتراوح أعمارهم بين 40 إلى 50 سنة، 11.3 % تتراوح أعمارهم بين 51 إلى 60 سنة، 9.4 % تتراوح أعمارهم أكبر من 60 سنة، وبصفة عامة فإن النسبة الأكبر هي الفئة التي تتراوح أعمارها بين 40 إلى 50 سنة وهي ما تمثل ذوي الخبرة في هذا المجال.

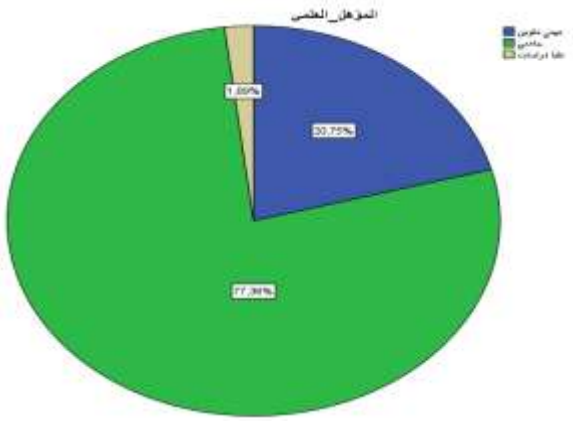
3-3- المؤهل العلمي : تم تقسيم أفراد العينة إلى أربع 4 - فئات تمثل المؤهل العلمي ، وقد قمنا باختيار الفئات وتحصلنا على التوزيع التالي:

جدول رقم : (02-05): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة
ثانوي او اقل	0	% 0
تكوين مهني	11	% 20,8
جامعي	41	% 77,4
دراسات عليا	1	% 1,9
المجموع	53	% 100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (02-03): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج Excel

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث نجد أن أغلبية أفراد العينة من أصحاب المستوى الجامعي بنسبة 77.4 % و التي تمثل 41 فرد، وهذا يعود في نظر الطالب شروط شهادة الليسانس لمزاولة مهنة التدقيق والخبرة المحاسبية، أما الفئة الثانية فهي تمثل نسبة 20.8 % من الذين تلقوا تكوين في المعاهد المتخصصة ويعملون كمحاسبين في المؤسسات العامة والخاصة، بينما نجد نسبة 1.90 % من الدراسات العليا يرجع ذلك إلى اعتماد الباحث على المهنيين الذين يزاولون مهنة المراجعة والمحاسبة، إضافة إلى عدم استرداد بعض الاستبيانات .

3-4- المسمى الوظيفي: تم تقسيم أفراد العينة إلى أربع **4** فئات تمثل الوظيفة الحالية، وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة وتحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة:

الجدول رقم (02-06): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

الوظيفة المشغولة	التكرارات	النسبة المئوية
محاسب لدى مؤسسة	26	%49,1
محاسب معتمد	9	%17
محافظ حسابات	12	%22,6
خبير محاسبي	6	%11,3
المجموع	53	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (02-04): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج Excel

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الحالية لأفراد العينة، حيث نجد أن النسبة 49.10 % تعود للفئة الأكبر وهم المحاسبين لدى المؤسسات، أما النسبة الثانية فهي فئة فهم محافظي الحسابات بنسبة 22.60 % وأما النسبة الثالثة فهي متمثلة في فئة المحاسبين المعتدين بنسبة 17 % ، كما نجد نسبة 11.3% ترجع للخبراء المحاسبين وهي النسبة الأقل .

3-5- الخبرة المهنية: تم تقسيم أفراد العينة إلى 05 فئات تمثل الخبرة المهنية، كل فئة لها مدى 5 سنوات وفئة أكثر من 20 سنة، وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب وأفراد العينة، وتحصلنا على التوزيع التالي لعينة الدراسة:

الجدول رقم (02-07): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 05 سنوات	6	%11.30
من 05 إلى 10	13	%24.50
من 11 إلى 15	8	%15.10
من 16 إلى 20	11	%20.80
أكثر من 20	15	%28.30
المجموع	53	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (02-05): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج Excel

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب عدد سنوات الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد أن أعلى نسبة في فئة الخبرة بين أكثر من 20 سنة بنسبة 28.30% ، ثم فئة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 24.50%، وفي المرتبة الثالثة فئة من 16 إلى 20 سنة بنسبة 20.80% ، ثم فئة من 11 إلى 15 سنة بنسبة 15.10% ، وفي الأخير الأقل خبرة في المرتبة الأخيرة بنسبة 11.30%.

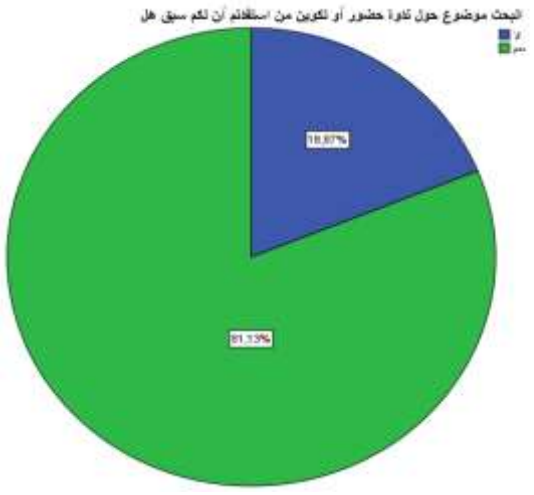
3-6- السؤال حول الموضوع : الإجابة بنعم أو لا ثم توزيعا كما يلي :

الجدول رقم (02-08): توزيع عينة الدراسة حسب متغير السؤال.

الإجابة	التكرارات	النسبة المئوية
نعم	43	% 81.10
لا	10	% 18.90
المجموع	53	% 100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (02-06): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير السؤال



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج Excel

من خلال الجدول السابق يتضح لنا 81.10 % استفادوا من تكوين أو حضور ندوة حول موضوع البحث.

المطلب الثاني : تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان (متطلبات محافظ الحسابات في ظل قانون 01/10)

من أجل الحصول على أكبر عدد ممكن من الاستنتاجات بخصوص المحور الأول الذي اشتمل على ثمانية عبارات من الاستبيان، حيث نقوم بالتحليل الوصفي لكل عبارة من العبارات التي تضمنها هذا المحور وفق ما جاء من إجابات العينة اعتمادا على النسب المئوية للإجابات ثم نستنتج الاتجاه العام لعينة الدراسة حسب مقياس ليكارت الخماسي اعتمادا على الوسط الحسابي للإجابات ثم نبين مدى تشتت الإجابات على وسطها الحسابي باستعمال الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف.

الجدول رقم (02-09): نتائج آراء أفراد العينة حول المحور الأول

العبارة		عدد التكرارت و نسبتها المئوية					المؤشرات الإحصائية		
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
يلتزم محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق و يستعين بالمعايير الدولية بصفة دائمة.	تكرار	3	2	5	29	14	3,92	1,01	25,89
	%	5,7	3,8	9,4	54,7	26,4			
يحرص محافظ الحسابات على الاستقلالية الشخصية من الضغوط الخارجية و يعرض رأيه المحايد المدعم بالشك المهني و المسؤول.	تكرار	2	0	2	37	12	4,07	0,78	19,16
	%	3,8	0	3,8	69,8	22,6			
يعتمد محافظ الحسابات على الوسائل على التكنولوجية الحديثة لتوفير الإفصاح الكافي للقوائم المالية للجهات المستخدمة .	تكرار	2	2	1	35	13	4,04	0,88	21,70
	%	3,8	3,8	1,9	66,0	24,5			
يهتم محافظ الحسابات بتجديد و تطوير معارفه بالتكوين المستمر في مختلف الميادين و المستجدات القانونية و الاقتصادية .	تكرار	1	2	1	28	21	4,24	0,83	19,55
	%	1,9	3,8	1,9	52,8	39,6			
يتأكد محافظ الحسابات من خلال الاتصالات المستمرة و النوعية مع إدارة المؤسسة من عقلانية النتائج المنتظرة منه (فجوة التوقعات).	تكرار	1	3	5	34	10	3,92	0,83	21,11
	%	1,9	5,7	9,4	64,2	18,9			
يلتزم محافظ الحسابات بحفظ الأسرار المهنية للعملاء.	تكرار	0	0	3	23	27	4,45	0,61	13,62
	%	0	0	5,7	43,4	50,9			
يتضمن تقرير محافظ الحسابات النهائي توثيق الأدلة و ردود ممثلي المؤسسة الخاضعة للتدقيق للوصول للرأي المهني المبرر و الموضوعي .	تكرار	0	0	8	30	15	4,13	0,65	15,77
	%	0	0	15,1	56,6	28,3			
يمتلك دائما محافظ الحسابات التأهيل العلمي و العملي الملائم لنشاط المؤسسة موضوع التدقيق.	تكرار	2	1	3	21	26	4,28	0,95	22,14
	%	3,8	1,9	5,7	39,6	49,1			
المؤشرات الإحصائية و الاتجاه العام للمحور الأول							4,13	0,57	13,70

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

أولا : تحليل نتائج عبارات المحور الأول .

تحليل نتائج العبارة 1 :

نلاحظ أن 81.10 % وهي (الغالبية) من أفراد العينة موافقون أو موافقون بشدة على أن يلتزم محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق ويستعين بالمعايير الدولية بصفة دائمة، بينما 9.50 % غير موافقون أو غير موافقون بشدة، في حين نسبة 9.40 % محايدون .

المتوسط الحسابي 3.92 يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الإتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة(موافق ، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على أن يلتزم محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق ويستعين بالمعايير الدولية بصفة دائمة

الإنحراف المعياري 1.01< 1.02 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة و غير موافق بشدة .

معامل الاختلاف 15%≤25.89%≤30% يعبر عن تشتت متوسط .

تحليل نتائج العبارة 2 :

نلاحظ أن 92.40 % و هي (الغالبية) من أفراد العينة موافقون أو موافقون بشدة على يحرص محافظ الحسابات على الاستقلالية الشخصية من الضغوط الخارجية ويعرض رأيه المحايد المدعم بالشك المهني و المسؤول. ، بينما 3.80 % غير موافقون أو غير موافقون بشدة ، في حين نسبة 3.80 % محايدون .

المتوسط الحسابي 4.07 يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الإتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة(موافق ، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون .

الإنحراف المعياري 0.78> 1.02 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق بشدة .

معامل الاختلاف 15%≤19.16%≤30% يعبر عن تشتت متوسط .

تحليل نتائج العبارة 3 :

نلاحظ أن 90.50 % و هي (الغالبية) من أفراد العينة موافقون أو موافقون بشدة على يعتمد محافظ الحسابات على الوسائل على التكنولوجية الحديثة لتوفير الإفصاح الكافي للقوائم المالية للجهات المستخدمة .، بينما 7.60 % غير موافقون أو غير موافقون بشدة، في حين نسبة 1.90 % محايدون .

المتوسط الحسابي 4.04 يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الإتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة(موافق، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون .

الإنحراف المعياري 0.88< 1.02 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة و غير موافق بشدة .

معامل الاختلاف 15%≤21.70%≤30% يعبر عن تشتت متوسط .

تحليل نتائج العبارة 4 :

نلاحظ أن 92.40 % و هي (الغالبية) من أفراد العينة موافقون أو موافقون بشدة على يهتم محافظ الحسابات بتجديد وتطوير معارفه بالتكوين المستمر في مختلف الميادين والمستجدات القانونية والاقتصادية، بينما 5.70 % غير موافقون أو غير موافقون بشدة ، في حين نسبة 1.90 % محايدون .

المتوسط الحسابي 4.24 يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الإتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق) بشدة ، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بشدة .

الإنحراف المعياري 0.83< 1.02 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة و غير موافق بشدة .

معامل الاختلاف 15%≤19.55%≤30% يعبر عن تشتت متوسط .

تحليل نتائج العبارة 5 :

نلاحظ أن 83.10 % وهي (الغالبية) من أفراد العينة موافقون أو موافقون بشدة على أن يتأكد محافظ الحسابات من خلال الاتصالات المستمرة والنوعية مع إدارة المؤسسة من عقلانية النتائج المنتظرة منه (فجوة التوقعات)، بينما 7.60 % غير موافقون أو غير موافقون بشدة، في حين نسبة 9.40 % محايدون .

المتوسط الحسابي 3.92 يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الإتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق) ، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون

الإنحراف المعياري 0.83< 1.02 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة و غير موافق بشدة .

معامل الاختلاف 15%≤21.11%≤30% يعبر عن تشتت متوسط .

تحليل نتائج العبارة 6 :

نلاحظ أن 94.30 % و هي (الغالبية) من أفراد العينة موافقون أو موافقون بشدة على أن يلتزم محافظ الحسابات بحفظ الأسرار المهنية للعملاء، بينما 0 % غير موافقون أو غير موافقون بشدة، في حين نسبة 5.70 % محايدون .

المتوسط الحسابي 4.45 يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الإتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة(موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بشدة .

الإنحراف المعياري 0.61< 1.02 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة و غير موافق بشدة .

معامل الاختلاف 13.62 % ≤ 15% يعبر عن تشتت اقل متوسط .

تحليل نتائج العبارة 7 :

نلاحظ أن 84.90 % و هي (الغالبية) من أفراد العينة موافقون أو موافقون بشدة على أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات النهائي توثيق الأدلة وردود ممثلي المؤسسة الخاضعة للتدقيق للوصول للرأي المهني المبرر والموضوعي، بينما 0 % غير موافقون أو غير موافقون بشدة، في حين نسبة 15.10 % محايدون .

المتوسط الحسابي 4.13 يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الإتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق ، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون

الإنحراف المعياري 0.65< 1.02 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق بشدة .

معامل الاختلاف 15%≤15.77%≤30% يعبر عن تشتت متوسط .

تحليل نتائج العبارة 8 :

نلاحظ أن 86 % وهي (الغالبية) من أفراد العينة موافقون أو موافقون بشدة على أن يمتلك دائما محافظ الحسابات التأهيل العلمي والعملي الملائم لنشاط المؤسسة موضوع التدقيق.،بينما 5.60 % غير موافقون أو غير موافقون بشدة، في حين نسبة 5.70 % محايدون .

المتوسط الحسابي 4.28 يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الإتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابع (موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بشدة .

الإنحراف المعياري 0.65< 1.02 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق بشدة .

معامل الاختلاف 13.62 % ≤ 15% يعبر عن تشتت اقل متوسط.

المطلب الثالث : تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان (مدى ارتباط محافظ الحسابات مع بعض معايير التدقيق الجزائرية)

الجدول رقم (02-10): نتائج آراء أفراد العينة حول المحور الثاني

العبارة		عدد التكرارت و نسبتها المئوية					المؤشرات الإحصائية		
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
يلتزم محافظ الحسابات حسب معيار تخطيط تدقيق الكشوف المالية بإعداد إستراتيجية عامة للتدقيق و برنامج العمل .	تكرار	0	2	11	30	10	3,90	0,74	18,96
	%	0	3,8	20,7	56,6	18,9			
مدى استخدام معيار التأكيدات الخارجية ، فإن ذلك يؤدي إلى تأسيس رأي ذو دلالة و مصداقية .	تكرار	0	0	12	33	8	3,92	0,61	15,68
	%	0	0	22,6	62,3	15,1			
معرفة معيار الإجراءات التحليلية فإن محافظ الحسابات ملزم باستكمال إجراءات التدقيق مع مراعاة المخاطر .	تكرار	0	0	21	24	8	3,75	0,70	18,76
	%	0	0	39,6	45,3	15,1			
تطبيق معيار الأحداث اللاحقة يمكن محافظ الحسابات من الاستدراك مع ابداء رأيه في التقرير.	تكرار	2	7	13	24	7	3,50	1,01	28,83
	%	3,8	13,2	24,5	45,3	13,2			
يدعم معيار استمرارية الاستغلال الأطراف ذوي العلاقة حول مواصلة المؤسسة للنشاط	تكرار	0	1	12	29	11	3,94	0,72	18,22
	%	0	1,9	22,6	54,7	20,8			
يتيح معيار استخدام اعمال الخبير معين من طرف المدقق مراقبة ميادين أخرى غير المحاسبة.	تكرار	0	0	5	25	23	4,34	0,65	14,95
	%	0	0	9,4	47,2	43,4			
يتم الاشارة الى معايير التدقيق NAA المطبقة عند كتابة تقرير التدقيق.	تكرار	2	10	13	25	3	3,32	0,98	29,39
	%	3,8	18,9	24,4	47,2	5,7			
مدى قابلية تعامل محافظ الحسابات مع المعايير الجزائرية للتدقيق الجديدة الأخرى.	تكرار	0	1	6	35	11	4,06	0,63	15,60
	%	0	1,9	11,3	66,0	20,8			
المؤشرات الإحصائية و الاتجاه العام للمحور الثاني							3,84	0,42	10,93

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

ثانيا : تحليل نتائج عبارات المحور الثاني .

تحليل نتائج العبارة 1 :

نلاحظ أن 75.50 % و هي (الغالبية) من أفراد العينة موافقون أو موافقون بشدة على أن إلتزام المدقق على وضع إستراتيجية عامة للتدقيق ،بينما 3.80 % غير موافقون أو غير موافقون بشدة، في حين نسبة 20.70 % محايدون .

المتوسط الحسابي 3.90 يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الإتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بشدة .

الإنحراف المعياري 0.74< 1.02 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق بشدة .

معامل الاختلاف 15%≤18.96%≤30% يعبر عن تشتت متوسط .

تحليل نتائج العبارة 2 :

نلاحظ أن 77.40 % و هي (الغالبية) من أفراد العينة موافقون أو موافقون بشدة على إن مدى استخدام معيار التأكيدات الخارجية، فإن ذلك يؤدي إلى تأسيس رأي ذو دلالة ومصداقية، بينما 0 % غير موافقون أو غير موافقون بشدة، في حين نسبة 20.60 % محايدون .

المتوسط الحسابي 3.92 يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الإتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بشدة .

الإنحراف المعياري 0.61< 1.02 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق بشدة .

معامل الاختلاف 15%≤15.68 %≤30% يعبر عن تشتت متوسط .

تحليل نتائج العبارة 3 :

نلاحظ أن 60.40 % و هي (الغالبية) من أفراد العينة موافقون أو موافقون بشدة على أن تطبيق معيار الأحداث اللاحقة يمكن محافظ الحسابات من الاستدراك مع إبداء رأيه في التقرير، بينما 0 % غير موافقون أو غير موافقون بشدة، في حين نسبة 39.60 % محايدون .

المتوسط الحسابي 3.75 يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الإتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق بشدة) ، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بشدة .

الإنحراف المعياري 0.70< 1.02 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق بشدة .

معامل الاختلاف 15%≤18.76 %≤30% يعبر عن تشتت متوسط .

تحليل نتائج العبارة 4 :

نلاحظ أن 58.50 % وهي (الغالبية) من أفراد العينة موافقون أو موافقون بشدة على أن تطبيق معيار الأحداث اللاحقة يمكن محافظ الحسابات من الاستدراك مع إبداء رأيه في التقرير.،بينما 17 % غير موافقون أو غير موافقون بشدة، في حين نسبة 24.50 % محايدون .

المتوسط الحسابي 3.50 يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الإتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق بشدة) ، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بشدة .

الإنحراف المعياري 1.01< 1.02 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة و غير موافق بشدة .

معامل الاختلاف 15%≤28.83 %≤30% يعبر عن تشتت متوسط .

تحليل نتائج العبارة 5 :

نلاحظ أن 75.50 % وهي (الغالبية) من أفراد العينة موافقون أو موافقون بشدة على أنه يدعم معيار استمرارية الاستغلال الأطراف ذوي العلاقة حول مواصلة المؤسسة للنشاط،بينما 1.90 % غير موافقون أو غير موافقون بشدة، في حين نسبة 22.60 % محايدون .

المتوسط الحسابي 3.94 يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الإتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق بشدة ، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بشدة .

الإنحراف المعياري 0.72< 1.02 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة و غير موافق بشدة .

معامل الاختلاف 15%≤18.22 %≤30% يعبر عن تشتت متوسط .

تحليل نتائج العبارة 6 :

نلاحظ أن 90.60 % و هي (الغالبية) من أفراد العينة موافقون او موافقون بشدة على انه يتيح معيار استخدام أعمال الخبير معين من طرف المدقق مراقبة ميادين أخرى غير المحاسبة،بينما 0 % غير موافقون او غير موافقون بشدة، في حين نسبة 9.40 % محايدون .

المتوسط الحسابي 4.34 يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الإتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق بشدة) ، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بشدة .

الإنحراف المعياري 0.98< 1.02 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة و غير موافق بشدة .

معامل الاختلاف 14.95 % ≤ 15% يعبر عن تشتت اقل متوسط .

تحليل نتائج العبارة 7 :

نلاحظ أن 52.90 % وهي (الغالبية) من أفراد العينة موافقون أو موافقون بشدة على أنه يتم الإشارة إلى معايير التدقيق NAA المطبقة عند كتابة تقرير التدقيق، بينما 22.70 % غير موافقون أو غير موافقون بشدة، في حين نسبة 24.50 % محايدون .

المتوسط الحسابي 3.32 يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الإتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة (موافق بشدة)، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بشدة .

الإنحراف المعياري 0.98< 1.02 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة وغير موافق بشدة .

معامل الاختلاف 15%≤29.39 %≤30% يعبر عن تشتت متوسط .

تحليل نتائج العبارة 8 :

نلاحظ أن 86.80 % وهي (الغالبية) من أفراد العينة موافقون أو موافقون بشدة على أنه مدى قابلية تعامل محافظ الحسابات مع المعايير الجزائرية للتدقيق الجديدة الأخرى، بينما 1.90 % غير موافقون أو غير موافقون بشدة، في حين نسبة 11.30 % محايدون .

المتوسط الحسابي 4.06 يعبر عن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، وهو يدل على الإتجاه العام للعينة المتمركز حول الإجابة الرابعة(موافق بشدة) ، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون بشدة .

الإنحراف المعياري 0.63< 1.02 يعبر عن وجود تشتت للإجابات بين موافق بشدة و غير موافق بشدة .

معامل الاختلاف 15%≤15.60 %≤30% يعبر عن تشتت متوسط .

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل والذي تم فيه استقصاء آراء عينة من مختصين والمهتمين بالمحاسبة والتدقيق، تم التوصل من خلال الدراسة الميدانية حول مدى استجابة المعايير الجزائرية للتدقيق لمتطلبات محافظي الحسابات فإنه يمكن القول أن هذه المعايير بإصدارتها الثلاث ساهمت إلى حد مقبول في تنظيم المهنة في الجزائر، كونها تلائم البيئة الجزائرية .

الخاتمة

الخاتمة

من خلال دراستنا لمعرفة مدى استجابة المعايير الجزائرية لمتطلبات محافظ الحسابات في الجزائر، وكذلك معرفة واقع مهنة التدقيق في الجزائر من خلال تقسيم هذه الدراسة فصلين وانطلاقا من مجموعة الفرضيات الأساسية وباستخدام الأساليب المشار إليها في المقدمة ، ومع سعي الجزائر لتنظيم هذه المهنة ، فإنها ملزمة بتبني معايير مراجعة تتوافق والبيئة الجزائرية .

وقد توصلنا إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية للبحث وهي وجود استجابة لبعض متطلبات محافظي الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق .

نتائج الدراسة :

- معايير التدقيق الجزائرية جاءت بنا على الحاجة إليها بالتوازي مع التطورات الاقتصادية العالمية؛
- مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر تسير نحو الأحسن خاصة بعد إصدار معايير تدقيق جزائرية؛
- معايير التدقيق الجزائرية جزء لا يتجزأ من معايير التدقيق الدولية لكنها اكثر ملائمة للبيئة الجزائرية؛
- إن مصداقية مراجع الحسابات تتحقق بمجرد أداء مهامه بما يتوافق ومعايير التدقيق؛
- هناك شبه إجماع على قابلية تعامل محافظ الحسابات مع المعايير الجزائرية للتدقيق الجديدة الأخرى؛
- بالرغم من وجود توافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة و التدقيق في الجزائر ومعايير التدقيق؛
- الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية إلا أن الواقع المهني للمراجعة في الجزائر لم يرق بعد إلى المعايير الدولية.

التوصيات :

من خلال الدراسة الميدانية توصلنا إلى مجموعة من التوصيات كما يلي:

- تشجيع الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة و التدقيق للسعي وراء الحصول على الاعتماد لمزاولة المهنة أي السماح لهم بمزاولة المهنة إضافة إلى عملهم الأكاديمي من اجل تطوير هذه المهنة ؛

- إشراك المتخصصين في ميدان التدقيق في سن القوانين و المعايير المنظمة لهذه المهنة ؛
- ضرورة تكوين أصحاب المهنة علميا وعمليا وتوعيتهم لممارسة المراجعة وفقا لمعايير التدقيق المستحدثة؛
- وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر وأن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها لتغيرات الحاصلة .

قائمة المراجع

أولا المراجع باللغة العربية:

أ)الكتب

1. إدريس عبد السلام اشتوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية ط4، بيروت، 1996.
2. ثناء علي القباني، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
3. حسين أحمد دحوح وحسين يوسف القاضي،**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.
4. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن، 2001.
5. خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن، ط1، د ت.
6. طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
7. عبد الفتاح الصحن ومحمد السيد سرايا، **الرقابة الداخلية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، د ت.
8. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
9. عمر أقاسم، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016.
10. غسان الفرلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
11. محمد السيد سرايا، **أصول قواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002.
12. محمد رسلان الجيوسي وجميلة جاد الله، **الإدارة علم وتطبيق**، دار مسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط3، عمان، الأردن، 2008.
13. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000.

ب)القوانين والمراسيم التشريعية:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري**، مطبوعات بيرتي، 1998 ، الجزائر، ص155 .
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 ، العدد 42 ، المادة 22، ص 7.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم11-32 مؤرخ في 27 جانفي 1911، العدد7، المواد من 3 إلى 15، ص ص 23- 24.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية،مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، رقم 002، الجزائر،04 فيفري 2016
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ،رقم 150، الجزائر ،11 أكتوبر 2016

ج.)الجرائد والمجلات والملتقيات العلمية:

1. عبد القادر قرش وخالد غروي، **العلاقة بين معايير الإبلاغ المالي الدولية ومعايير المراجعة الدولية**، الملتقى الوطني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورها في الإصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات، الحلول، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية يومي 01-02 ديسمبر 2014، ص13.

د.)المذكرات ورسائل التخرج:

1. أشرف بن صغير، **دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية IAS**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017/2016.
2. فايز سايح، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإفصاح المحاسبي**، أطروحة دكتوراه تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة،2015/2014،.

3. فضيلة بوطورة، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك**، رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007.

4. كمال محمد سعيد كامل النونو، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة غزة الإسلامية، فلسطين، 2009.

5. وسيلة بوخالفي، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة ما بين 2008–2012**، مذكرة لنيل متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 201.

ثانيا المراجع باللغات الأجنبية:

1. Société Nationale de la Comptabilité, **Guide d'audit et de commissariat aux comptes**, **Algérie.** D.R.H.1989.

2. Mokhtar Belaiboud, **pratique de l'audit**, Berti éditions, Alger, 2011.

.

الملاحق

الملحق رقم (01): الاستبيان:

جـــــامـــعـــة غـــــردايـــة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

استمارة الاستبيان

تحية و احترام.....

يقوم الطالبان بإعداد مذكرة الماستر بعنوان :متطلبات محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية.

يمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب الهامة في البحث ، و يهدف لدراسة متطلبات محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية، أرجوا التكرم و الإجابة على الأسئلة المطروحة و تزويد الطالب بآرائكم القيمة من خلال وضع إشارة(X) على الإجابة التي ترونها ملائمة ، كما يأمل الطالب أن تغني إجاباتكم و ترفع من مستوى البحث العلمي و لهذا البحث .

يرجى العلم أن جميع الأسئلة المطروحة ضمن هذا الاستبيان لأغراض البحث العلمي وأن إجاباتكم ستكون محاطة بالسرية الكاملة والعناية العلمية الفائقة .

شكرا لتعاونكم و حسن استجابتكم...

من إعداد الطالبين: **تحت إشراف الأستاذ :**

– قويدر بن قومار. رقم الهاتف: 06.60.47.9.90 **أ.د/ محمد اعجيلة**

البريد الإلكتروني : **kouikom47@gmail .com**

– عبد الحق حروز. رقم الهاتف : 06.69.21.61.30

البريد الإلكتروني : **harrouz.abdelhak@gmail .com**

القسم الأول : معلومات العامة :

يرجى الإجابة على الأسئلة التي تتضمن معلومات عامة بوضع إشارة (X)

1- الجنس :

ذكر: ☐ أنثى : ☐

2- العمر :

من 18 إلى 28 ☐ من 29 إلى 39 ☐ من 40 إلى 50 ☐

من 51 إلى 60 ☐ أكبر من 60 ☐

3- المؤهل العلمي:

ثانوي أو أقل ☐ تكوين مهني ☐ جامعي ☐ دراسات عليا ☐

4- المسمى الوظيفي :

محاسب لدى مؤسسة ☐ محاسب معتمد ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐

5- الخبرة المهنية:

أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 ☐ من 11 إلى 15 ☐

من 16 إلى 20 ☐ أكثر من 20 ☐

6- هل سبق لكم أن استفدتم من تكوين أو حضور ندوة حول موضوع البحث

نعم: لا:

القسم الثاني: متطلبات محافظ الحسابات في ظل قانون 01/10.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- يلتزم محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق و يستعين بالمعايير الدولية بصفة دائمة.					
2- يحرص محافظ الحسابات على الاستقلالية الشخصية من الضغوط الخارجية و يعرض رأيه المحايد المدعم بالشك المهني و المسؤول.					
3- يعتمد محافظ الحسابات على الوسائل على التكنولوجية الحديثة لتوفير الإفصاح الكافي للقوائم المالية للجهات المستخدمة .					
4- يهتم محافظ الحسابات بتجديد و تطوير معارفه بالتكوين المستمر في مختلف الميادين و المستجدات القانونية و الاقتصادية .					
5- يتأكد محافظ الحسابات من خلال الاتصالات المستمرة و النوعية مع إدارة المؤسسة من عقلانية النتائج المنتظرة منه (فجوة التوقعات).					
6- يلتزم محافظ الحسابات بحفظ الأسرار المهنية للعملاء.					
7- يتضمن تقرير محافظ الحسابات النهائي توثيق الأدلة و ردود ممثلي المؤسسة الخاضعة للتدقيق للوصول للرأي المهني المبرر و الموضوعي .					
8- يمتلك دائما محافظ الحسابات التأهيل العلمي و العملي الملائم لنشاط المؤسسة موضوع التدقيق.					

القسم الثاني: مدى ارتباط محافظ الحسابات مع بعض معايير التدقيق الجزائرية NAA.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- يلتزم محافظ الحسابات حسب معيار تخطيط تدقيق الكشوف المالية بإعداد إستراتيجية عامة للتدقيق و برنامج العمل .					
2- مدى استخدام معيار التأكيدات الخارجية ، فإن ذلك يؤدي إلى تأسيس رأي ذو دلالة و مصداقية .					
3- معرفة معيار الإجراءات التحليلية فإن محافظ الحسابات ملزم باستكمال إجراءات التدقيق مع مراعاة المخاطر .					
4- تطبيق معيار الأحداث اللاحقة يمكن محافظ الحسابات من الاستدراك مع إبداء رأيه في التقرير.					
5- يدعم معيار استمرارية الاستغلال الأطراف ذوي العلاقة حول مواصلة المؤسسة للنشاط					
6- يتيح معيار استخدام أعمال الخبير معين من طرف المدقق مراقبة ميادين أخرى غير المحاسبة.					
7- يتم الإشارة إلى معايير التدقيق NAA المطبقة عند كتابة تقرير التدقيق.					
8- مدى قابلية تعامل محافظ الحسابات مع المعايير الجزائرية للتدقيق الجديدة الأخرى.					

الملحق رقم (02): مخرجات SPSS:

Fréquences

Remarques

Sortie obtenue		05-SEP-2019 21:33:26
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Documents and Settings\Administrateur\Bureau\بن قومار.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	53
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.
Syntaxe		FREQUENCIES VARIABLES=س1 س2 س3 س4 س5 س6 س7 س8 س9 س10 س11 س12 س13 س14 س15 س16 /STATISTICS=STDDEV MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

Statistiques

		محافظ يلتزم الحسابات بالمعايير الجزائرية و للتدقيق يستعين بالمعايير الدولية .دائمة بصفة	يحرص محافظ الحسابات على الاستقلالية الشخصية من الضغوط الخارجية يعرض و رأيه المحايد المدعم بالشك و المهني .المسؤول	محافظ يعتمد الحسابات الوسائل على على التكنولوجية الحديثة لتوفير الإفصاح الكافي للقوائم المالية للجهات . المستخدمة	محافظ يهتم الحسابات و بتجديد تطوير معارفه بالتكوين في المستمر مختلف و الميادين المستجدات و القانونية الاقتصادية .	محافظ يتأكد الحسابات خلال من الاتصالات و المستمرة مع النوعية إدارة المؤسسة عقلانية من النتائج المنتظرة فجوة (منه .) التوقعات	يلتزم محافظ الحسابات بحفظ الأسرار المهنية .للعملاء	يتضمن محافظ تقرير الحسابات توثيق النهائي و الأدلة ممثلي ردود المؤسسة الخاضعة للتدقيق للوصول المهني للرأي و المبرر الموضوعي .	دائما يمتلك محافظ الحسابات التأهيل و العلمي العملي الملائم لنشاط المؤسسة موضوع .التدقيق	يلتزم محافظ الحسابات حسب معيار تخطيط تدقيق الكشوف المالية بإعداد استراتيجية عامة و للتدقيق برنامج . العمل	مدى استخدام معيار التأكيدات ، الخارجية ذلك فإن إلى يؤدي تأسيس ذو رأي و دلالة . مصداقية	معرفة معيار الاجراءات التحليلية محافظ فإن الحسابات ملزم باستكمال اجراءات مع التدقيق مراعاة . المخاطر	معيار تطبيق الأحداث اللاحقة يمكن محافظ الحسابات من الاستدراك ابداء مع في رأيه .التقرير	معيار يدعم استمرارية الاستغلال الأطراف ذوي العلاقة حول مواصلة المؤسسة للنشاط	معيار يتيح استخدام اعمال الخبير من معين طرف المدقق مراقبة ميادين غير أخرى .المحاسبة	يتم الاشارة الى معايير التدقيق NAA المطبقة كتابة عند تقرير .التدقيق	قابلية مدى تعامل محافظ الحسابات مع المعايير الجزائرية للتدقيق الجديدة .الأخرى
N	Valide	53	53	53	53	53	53	53	53	53	53	53	53	53	53	53
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Moyenne	3.9245	4.0755	4.0377	4.2453	3.9245	4.4528	4.1321	4.2830	3.9057	3.9245	3.7547	3.5094	3.9434	4.3396	3.3208	4.0566
	Ecart type	1.01620	.78076	.87623	.82987	.82855	.60657	.65156	.94822	.74069	.61548	.70454	1.01190	.71831	.64877	.97613	.63291

Table de fréquences

.دائمة بصفة الدولية بالمعايير يستعين و للتدقيق الجزائرية بالمعايير الحسابات محافظ يلتزم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	5.7	5.7	5.7
	موافق غير	2	3.8	3.8	9.4
	محايد	5	9.4	9.4	18.9
	موافق	29	54.7	54.7	73.6
	بشدة موافق	14	26.4	26.4	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

و المهني بالشك المدعم المحايد رأيه يعرض و الخارجية الضغوط من الشخصية الاستقلالية على الحسابات محافظ يحرص المسؤول.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	2	3.8	3.8	3.8
	محايد	2	3.8	3.8	7.5
	موافق	37	69.8	69.8	77.4
	بشدة موافق	12	22.6	22.6	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

. المستخدمة للجهات المالية للقوائم الكافي الإفصاح لتوفير الحديثة التكنولوجية على الوسائل على الحسابات محافظ يعتمد

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	2	3.8	3.8	3.8
	موافق غير	2	3.8	3.8	7.5
	محايد	1	1.9	1.9	9.4
	موافق	35	66.0	66.0	75.5
	بشدة موافق	13	24.5	24.5	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

. الاقتصادية و القانونية المستجدات و الميادين مختلف في المستمر بالتكوين معارفه تطوير و بتجديد الحسابات محافظ يهتم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	1.9	1.9	1.9
	موافق غير	2	3.8	3.8	5.7
	محايد	1	1.9	1.9	7.5
	موافق	28	52.8	52.8	60.4
	بشدة موافق	21	39.6	39.6	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

فجوة (منه المنتظرة النتائج عقلانية من المؤسسة إدارة مع النوعية و المستمرة الاتصالات خلال من الحسابات محافظ يتأكد) التوقعات.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	1.9	1.9	1.9
	موافق غير	3	5.7	5.7	7.5
	محايد	5	9.4	9.4	17.0
	موافق	34	64.2	64.2	81.1
	بشدة موافق	10	18.9	18.9	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

للعملاء المهنية الأسرار بحفظ الحسابات محافظ يلتزم.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	5.7	5.7	5.7
	موافق	23	43.4	43.4	49.1
	بشدة موافق	27	50.9	50.9	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

المهني للرأي للوصول للتدقيق الخاضعة المؤسسة ممثلي ردود و الأدلة توثيق النهائي الحسابات محافظ تقرير يتضمن . الموضوعي و المبرر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	8	15.1	15.1	15.1
	موافق	30	56.6	56.6	71.7
	بشدة موافق	15	28.3	28.3	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

التدقيق موضوع المؤسسة لنشاط الملائم العملي و العلمي التأهيل الحسابات محافظ دائما يمتلك.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	2	3.8	3.8	3.8
	موافق غير	1	1.9	1.9	5.7
	محايد	3	5.7	5.7	11.3
	موافق	21	39.6	39.6	50.9
	بشدة موافق	26	49.1	49.1	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

. العمل برنامج و للتدقيق عامة استراتيجية بإعداد المالية الكشوف تدقيق تخطيط معيار حسب الحسابات محافظ يلتزم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	2	3.8	3.8	3.8
	محايد	11	20.8	20.8	24.5
	موافق	30	56.6	56.6	81.1
	بشدة موافق	10	18.9	18.9	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

. مصداقية و دلالة ذو رأي تأسيس إلى يؤدي ذلك فإن ، الخارجية التأكيدات معيار استخدام مدى

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	12	22.6	22.6	22.6
	موافق	33	62.3	62.3	84.9
	بشدة موافق	8	15.1	15.1	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

. المخاطر مراعاة مع التدقيق اجراءات باستكمال ملزم الحسابات محافظ فإن التحليلية الاجراءات معيار معرفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	21	39.6	39.6	39.6
	موافق	24	45.3	45.3	84.9
	بشدة موافق	8	15.1	15.1	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

Remarques

Sortie obtenue		05-SEP-2019 21:16:28
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Documents and Settings\Administrateur\Bureau\قومار بن.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	53
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.
Syntaxe		FREQUENCIES VARIABLES=العمر الجنس الوظيفي_المسمى العلمي_المؤهل ندوة_من_الاستفادة المهنية_الخبرة /PIECHART PERCENT /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:02,72
	Temps écoulé	00:00:03,20

Table de fréquences

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	43	81.1	81.1	81.1
	انثى	10	18.9	18.9	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	28 الى 18 من	4	7.5	7.5	7.5
	39 الى 29 من	18	34.0	34.0	41.5
	50 الى 40 من	20	37.7	37.7	79.2
	60 الى 51 من	6	11.3	11.3	90.6
	60 من أكبر	5	9.4	9.4	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

العلمي_المؤهل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مهني تكوين	11	20.8	20.8	20.8
	جامعي	41	77.4	77.4	98.1
	عليا دراسات	1	1.9	1.9	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

الوظيفي_المسمى

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مؤسسة لدى محاسب	26	49.1	49.1	49.1
	معتمد محاسب	9	17.0	17.0	66.0
	حسابات محافظ	12	22.6	22.6	88.7
	محاسبي خبير	6	11.3	11.3	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

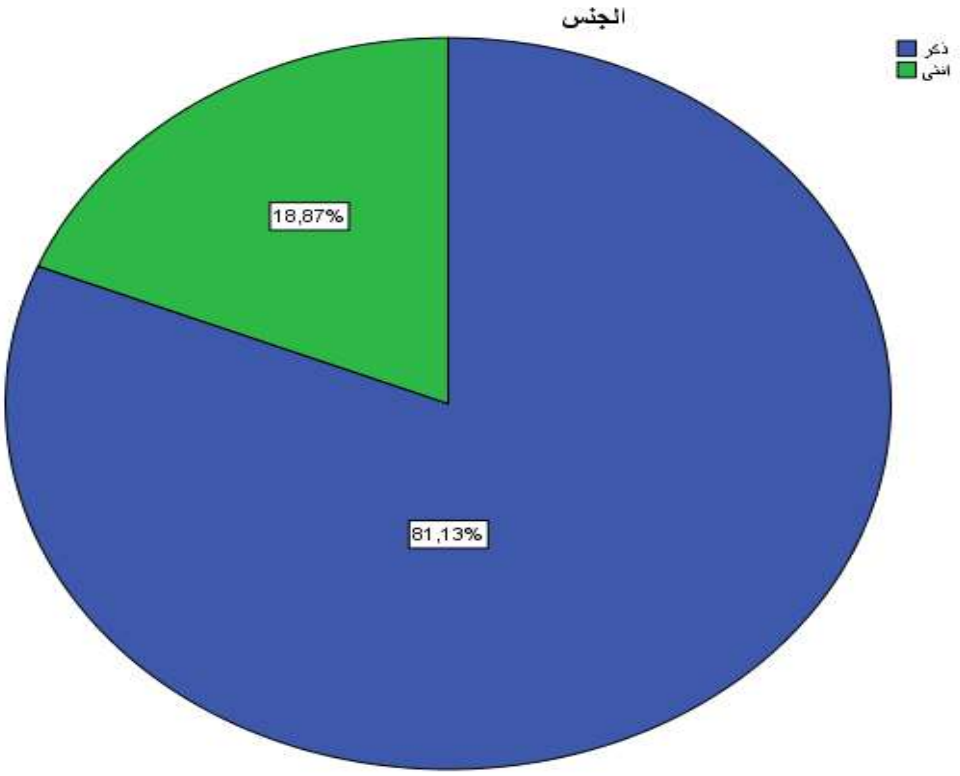
المهنية_الخبرة

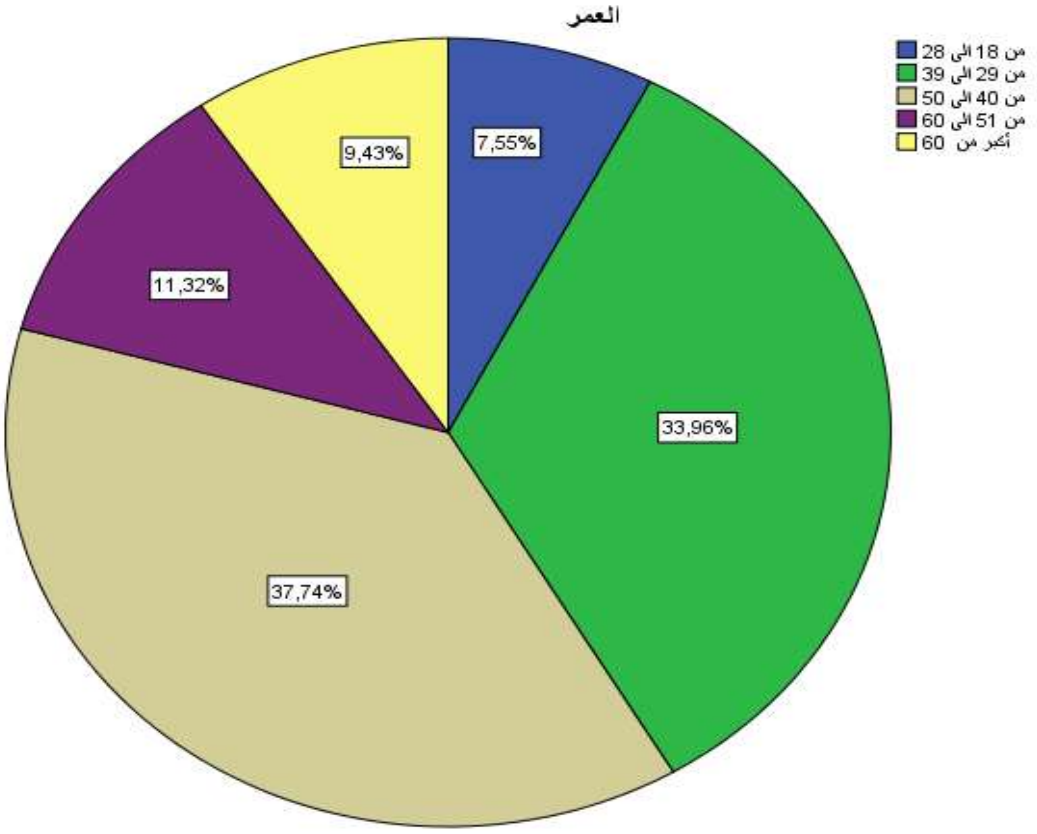
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 05 من أقل	6	11.3	11.3	11.3
	10 الى 05 من	13	24.5	24.5	35.8
	15 الى 11 من	8	15.1	15.1	50.9
	20 الى 16 من	11	20.8	20.8	71.7
	20 من أكثر	15	28.3	28.3	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

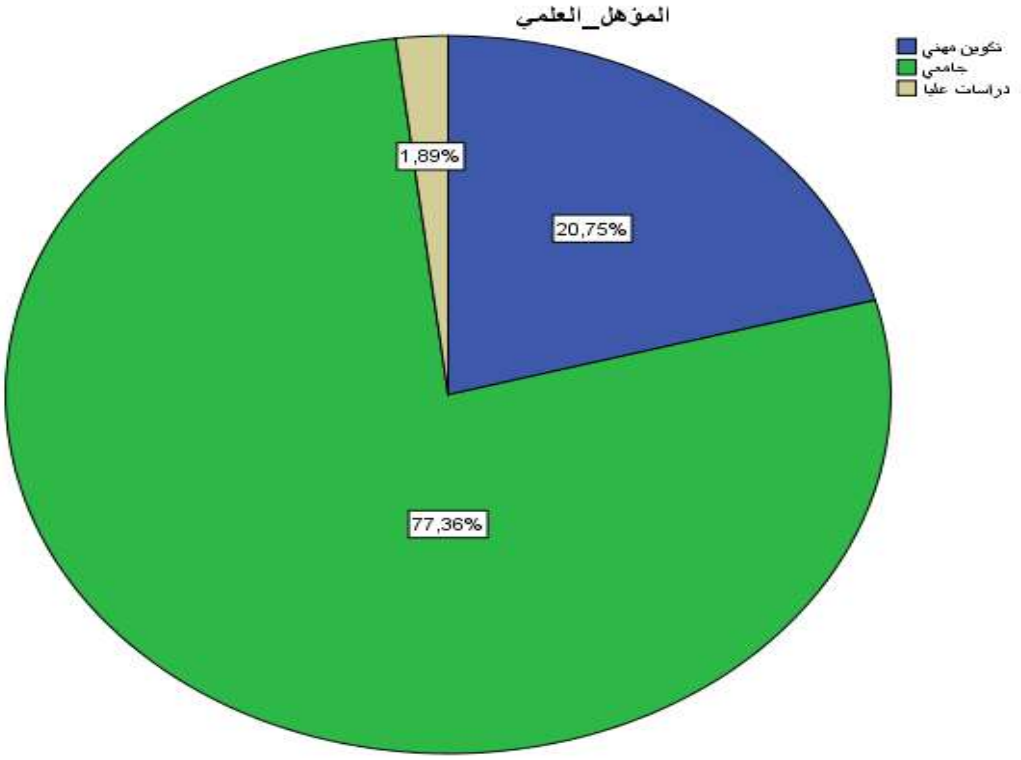
البحث موضوع حول ندوة حضور أو تكوين من استفدتم أن لكم سبق هل

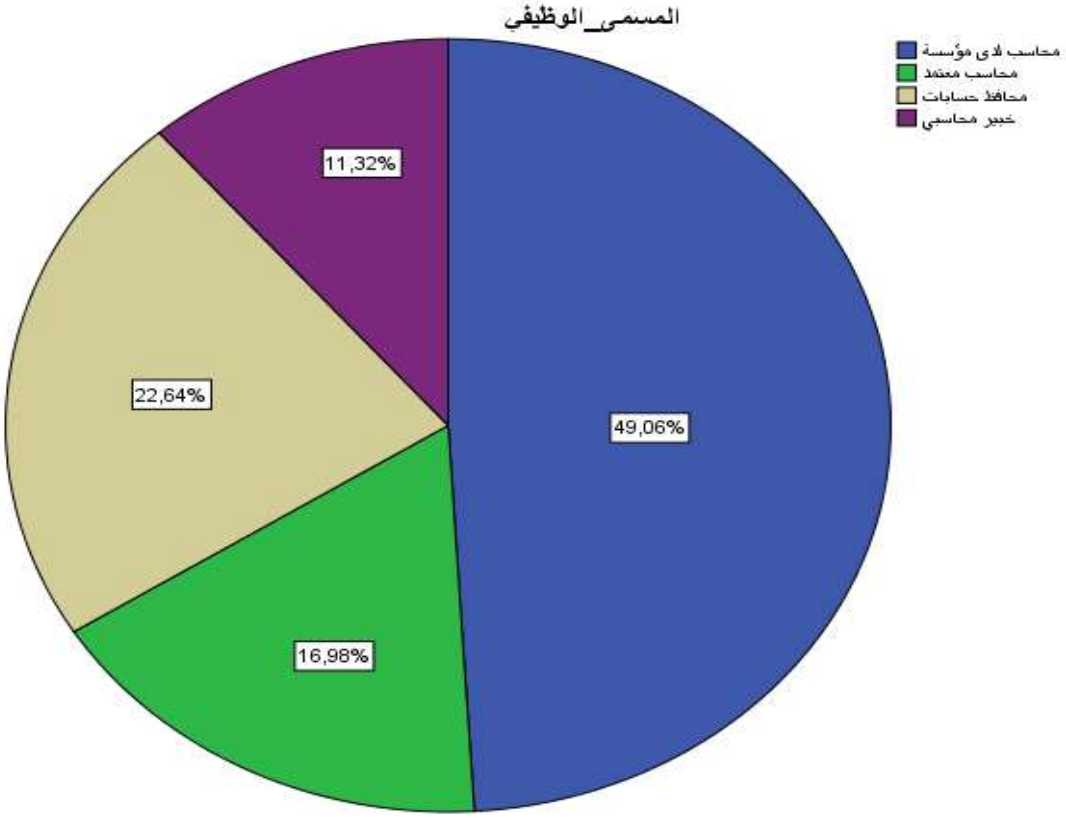
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	10	18.9	18.9	18.9
	نعم	43	81.1	81.1	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

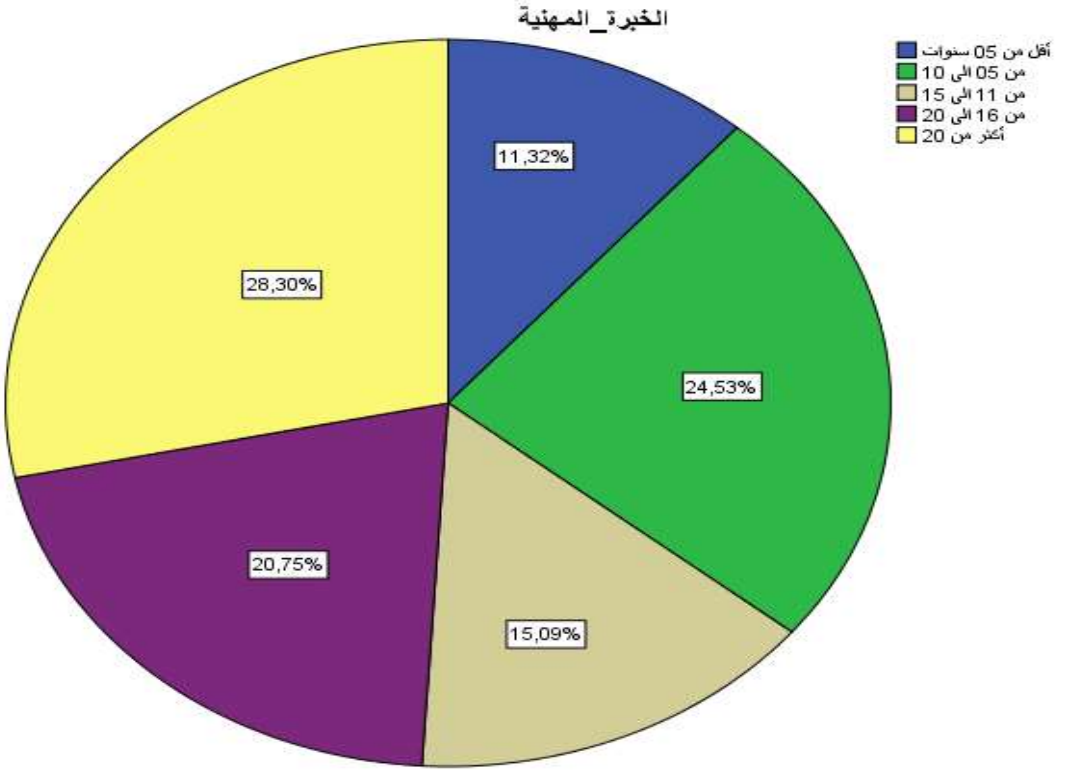
Graphique circulaire

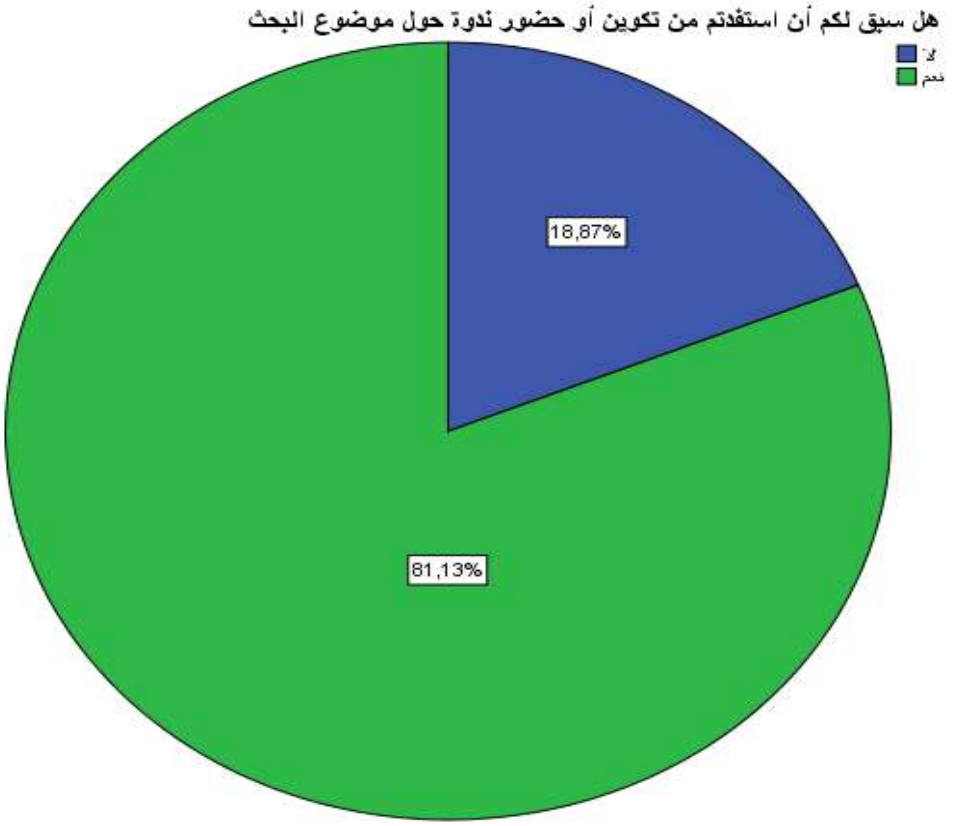



العمر
من 18 الى 28
من 29 الى 39
من 40 الى 50
من 51 الى 60
أكبر من 60
7,55%
33,96%
37,74%
11,32%
9,43%


المؤهل_العلمي
تكوين مهني
جامعي
دراسات عليا
1,89%
20,75%
77,36%


المسمى_الوظيفي
محاسب لدى مؤسسة
محاسب معتمد
محافظ حسابات
خبير محاسبي
11,32%
22,64%
49,06%
16,98%


الخبرة_المهنية
أقل من 05 سنوات
من 05 الى 10
من 11 الى 15
من 16 الى 20
أكثر من 20
11,32%
28,30%
24,53%
20,75%
15,09%


هل سبق لكم أن استفدتم من تكوين أو حضور ندوة حول موضوع البحث
لا
نعم
18,87%
81,13%

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر وعرفان.....	I
الإهداء.....	II
ملخص.....	V
قائمة المحتويات.....	VII
قائمة الجداول.....	VIII
قائمة الأشكال.....	IX
المقدمة.....	أ-د
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية	
تمهيد.....	06
المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمحافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية.....	07
المطلب الأول: مدخل مفاهيمي لمحافظ الحسابات.....	07
أولاً: ماهية محافظ الحسابات.....	07
ثانيًا: تعيين محافظ الحسابات.....	10
ثالثًا: موانع تعيين محافظ الحسابات.....	12
المطلب الثاني: الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية.....	14
أولا: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية.....	14
ثانيًا: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية.....	20
ثالثًا: الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية.....	25
المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....	2
المطلب الأول: الدراسات العربية.....	32
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية.....	35
المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بيت الدراسة الحالية والدراسات السابقة	37

خلاصة الفصل	39
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد.....	41
المبحث الأول: خطوات إعداد الاستبيان.....	42
المطلب الأول: إعداد الاستبيان.....	42
المطلب الثاني : حدود ، مجتمع وعينة الدراسة.....	43
المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان.....	45
المطلب الأول: تفريغ بيانات الاستبيان.....	45
المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان.....	52
المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان.....	57
خلاصة الفصل.....	62
خاتمة.....	64
قائمة المراجع.....	67
الملاحق.....	71
فهرس المحتويات.....	87