

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: المالية والمحاسبة
التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: المالية والمحاسبة
رقم:

عنوان الموضوع:

واقع مهنة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير
الجزائرية
"دراسة عينة من المدققين الخارجيين بالمسيلة"

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تحت إشراف الأستاذ:

- جمعي محمد صالح

من إعداد الطلبة:

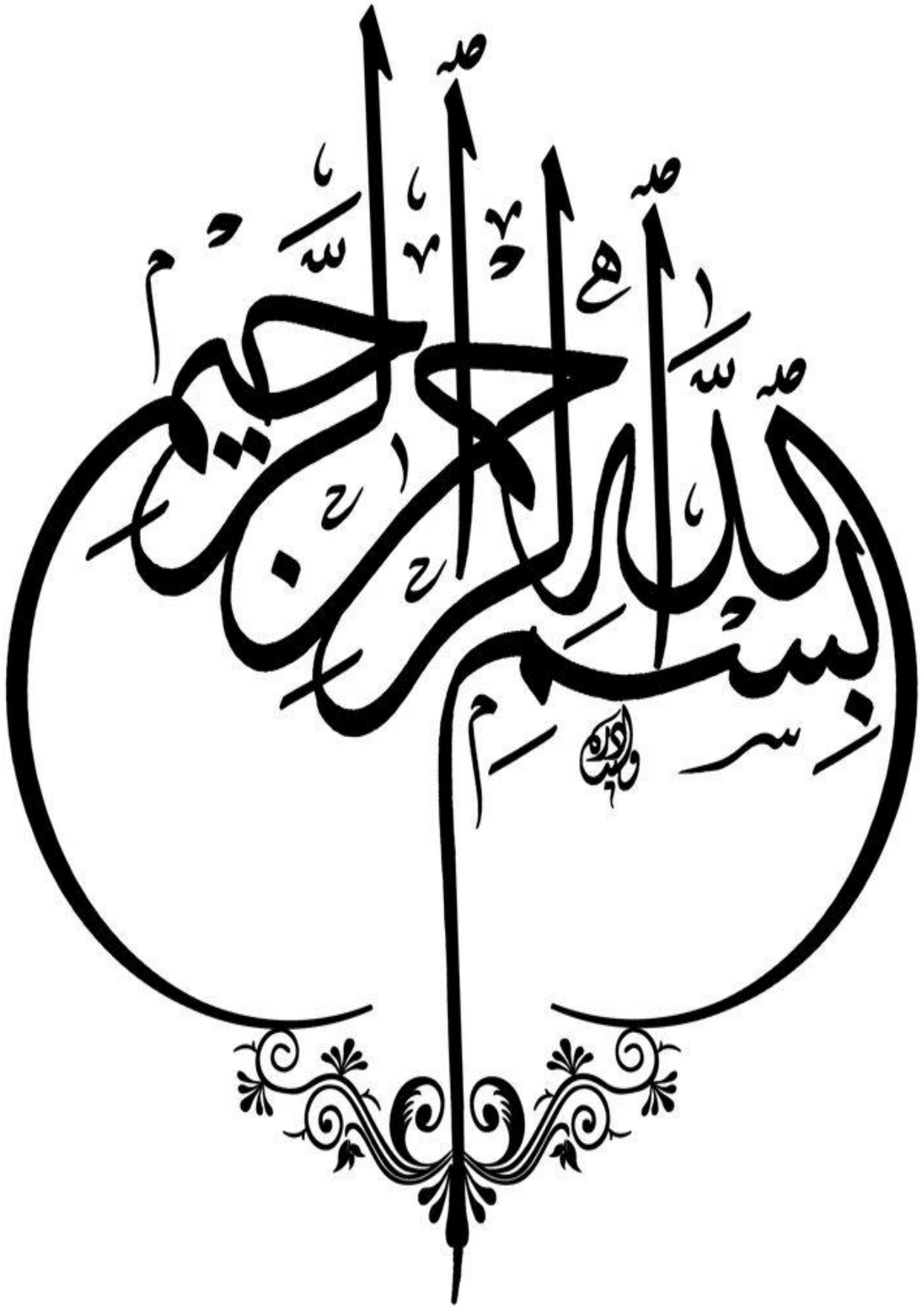
- معتوق شهيرة

- طيبي أحلام

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
د. زيد أيمن	أ. مساعد- أ.	جامعة المسيلة	رئيسا
أ. جمعي محمد صالح	أ. مساعد- أ.	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
د. حميدي أحمد سعيد	أ. محاضر- أ.	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019





أهدي هذا العمل إلى من أوجب الله برهما وطاعتها

أمي وأبي حفظهم الله

إلى إخوتي وأختي

حفظهم الله

إلى كل الأقارب والزملاء في الدراسة

إلى من علمني حروفاً من ذهب أساندي الكرام

حفظهم الله



الدعاء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم تكن لنصل إليه لولا فضا الله علينا أما بعد:
من دواعي الفخر والاعتزاز أن أهدي ثمرة جهد هذا العمل
إلى أعز ما أملك في الدنيا
إلى من رحمتي بدعاواتها وبركاتها
إلى الوجه المنير والدتي
أطال الله في عمرها
إلى من كان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة
إلى من علمني أن الحياة صبر وعطاء
أبي العزيز
أطال الله في عمره
إلى أحبتي وإخوتي وأخواتي الأعزاء
حفظهم الله
إلى كل الأقارب والأصدقاء ورفقاء الدراسة



شكر وعرفان

الحمد والشكر للمولى العلي القدير على توفيقه وعونه لنا في

إتمام هذا البحث المتواضع، وإنه ليشرفنا أن نتقدم بخاص الشكر والتقدير

للأستاذ المشرف الدكتور "جمعي محمد صالح"

والأستاذ "حميدي أحمد" اللذان قدما لنا يد العون.

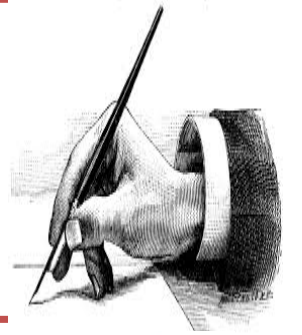
كما نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى

كل من مد لنا يد العون

من قريب أو بعيد في سبيل إنجاز هذا البحث.



فهرس المحتويات



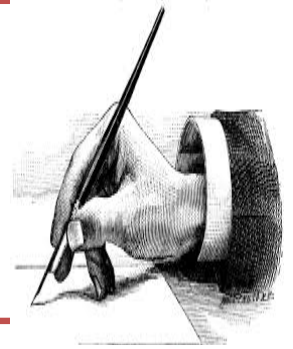
فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	شكر وعرافان
	إهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول والأشكال
أ- و	مقدمة عامة
الفصل الأول: التدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA	
08	تمهيد
09	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي
09	المطلب الأول : ماهية التدقيق الخارجي
09	الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه وأنواعه
15	الفرع الثاني: التدقيق الخارجي وتقسيماته
23	المطلب الثاني : ماهية المدقق الخارجي
23	الفرع الأول: تعريف المدقق الخارجي وشروط الالتحاق بالمهنة
25	الفرع الثاني: هيئات تعيين المدقق الخارجي وعزله والخدمات التي يقدمها
28	الفرع الثالث: حقوق وواجبات ومسؤولية المدقق الخارجي
31	المطلب الثالث : مهنة المدقق الخارجي
31	الفرع الأول: ملفات عمل المدقق الخارجي
32	الفرع الثاني: تقرير المدقق الخارجي
38	الفرع الثالث: خطوات عمل المدقق الخارجي
42	المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية في ظل المعايير الدولية
42	المطلب الأول : عموميات حول معايير التدقيق الجزائرية
42	الفرع الأول: مفهوم معايير التدقيق الجزائرية
42	الفرع الثاني: الهيئات المصدرة لهاته المعايير

43	الفرع الثالث: أهمية معايير التدقيق الجزائرية
43	المطلب الثاني : اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية
43	الفرع الأول: لجنة مراقبة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل
44	الفرع الثاني: لجنة مراقبة الجودة
44	الفرع الثالث: اللجنة الخاصة
45	المطلب الثالث : إصدارات معايير التدقيق الجزائرية
45	الفرع الأول: الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية
47	الفرع الثاني: الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية
49	الفرع الثالث: الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية
52	الفرع الرابع: الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية
54	المبحث الثالث : تطبيق معايير التدقيق الجزائري NAA من قبل المدقق الخارجي
54	المطلب الأول : المعايير العامة
54	الفرع الأول: التأهيل العلمي والعملية
55	الفرع الثاني: مبادئ وقواعد سلوك مهنة التدقيق الخارجي
58	المطلب الثاني : المطلب الثاني: معايير العمل الميداني
58	الفرع الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق
59	الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
62	الفرع الثالث: جمع أدلة الإثبات
65	المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير
65	الفرع الأول: العناصر الأساسية الواجب ذكرها في التقرير
66	الفرع الثاني: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية
66	الفرع الثالث: الخصائص الواجب مراعاتها في التقرير
67	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة حالة على محافظي الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية	

69	تمهيد
70	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
70	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة
71	المطلب الثاني: وصف أداة الدراسة وتحديد الأساليب الإحصائية لمعالجة البيانات
80	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها.
80	المطلب الأول: الخصائص السيكو مترية لأداة الدراسة (صدق وثبات الاستبيان)
88	المبحث الثالث: وعرض وتحليل نتائج المستجوبين واختبار الفرضيات
88	المطلب الأول: عرض وتحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة
99	المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائجها
107	خلاصة الفصل
109	الخاتمة العامة
112	قائمة المراجع
	الملاحق
	الملخص

قائمة الجداول
والأشكال



قائمة الجداول والأشكال

أ. قائمة الجداول:

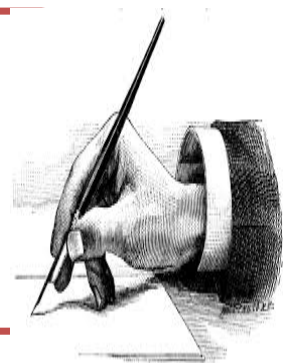
الرقم	العنوان	الصفحة
01	التطور التاريخي للتدقيق	10
02	أنواع التدقيق الخارجي	22
03	يبين الصورة النهائية للاستبيان	72
04	توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي	73
05	تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي	74
06	يبين نتائج (Tests of Normality) لبيانات إجابات أفراد العينة	76
07	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات الأول: التدقيق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق	81
08	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	82
09	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث	83
10	يوضح صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة	84
11	يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان	86
12	يبين توزيع أفراد العينة حسب الجنس	88
13	يبين توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	89
14	يبين توزيع أفراد العينة حسب المهنة	90
15	يبين توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	91
16	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول	92
17	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور المحور الثالث	94
18	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور المحور الثالث	97
19	يوضح نتائج اختبار الفرضية رقم 01	101
20	يوضح نتائج اختبار الفرضية رقم 02	103
21	يوضح نتائج اختبار الفرضية رقم 03	104

قائمة الجداول والأشكال

ب. قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	معايير التدقيق	13
02	نموذج التقرير النظيف	36
03	نموذج التقرير المتحفظ	37
04	نموذج التقرير عدم إبداء الرأي	38
05	يبين تمثيل بياني لتوزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	88
06	يبين تمثيل بياني لتوزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	89
07	يبين تمثيل بياني لتوزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة	90
08	يبين تمثيل بياني لتوزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة المهنية	91

مقدمة عامة



إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية وتعاملها مع جهات لها مصالح مباشرة وغير مباشرة، وفي عالم الأعمال والمال أيضا نجد أن اتخاذ أي قرار سليم يتطلب توافر معلومات دقيقة وصحيحة، ولذلك نتيجة كبر حجم المشروعات وتعدد أوجه نشاطها حيث أصبحت إدارة المشروع غير قادرة على تجنب الأخطاء الناشئة عن سوء الاستخدام التي تواجه التنفيذ، لهذا نشأة الحاجة إلى إيجاد أداة لمعاونة الإدارة في هذا المجال، وهذه الأداة تتمثل في التدقيق من أجل اكتشاف الأخطاء والحد من وقوعها.

حيث سعت المؤسسة إلى تبني وظيفة جديدة تتمثل في التدقيق الخارجي تسمح لها بإبلاغ كل المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة، ويجب أن يتمتع الشخص القائم بمهمة التدقيق بصفة الحياد والاستقلال عم المؤسسة محل التدقيق من أجل إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية. ومن أجل الوصول إلى أعلى درجات الثقة في القوائم المالية وإلى الجودة في عمليات التدقيق ومخرجاته سعت الهيئات المهنية والمنظمات الدولية وعلى رأسهم الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى إصدار جملة من الارشادات والاجراءات الحديثة التي تتماشى مع الواقع الاقتصادي ممثلة في معايير التدقيق الدولية، حيث سعى العديد من الدول إلى تبني هذه المعايير والعمل بها والجزائر كباقي الدول أيدت اهتمامها بهذه المهنة، حيث حاولت إعطاءها إطار قانوني وقامت بإصدار قوانين وتشريعات مختلفة ومن بينها إصدار معايير تدقيق جزائرية الهدف منها هو إرشاد المدققين وتوجيههم لتأدية المهمة وتطبيق المبادئ الدولية بما يتوافق مع البيئة الجزائرية ومن هنا يمكن طرح الاشكالية التالية:

1- الإشكالية:

- ✓ ما هو واقع مهنة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؟
- ويندرج تحت هذه الاشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية يمكن حصرها فيما يلي:
- ✓ ما هو التدقيق الخارجي وماهي الشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق؟
- ✓ ما مدى اعتماد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية؟
- ✓ كيف تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين واقع المهنة؟

2- فرضيات الدراسة:

في سبيل الاجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية السابقة، بالإمكان الانطلاق من الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: التدقيق الخارجي هو مهمة تقديم رأي فني وموضوعي وحيادي يقوم بها شخص مستقل حول مصداقية القوائم المالية.

الفرضية الثانية: يعتمد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية.

الفرضية الثالثة: تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة.

3- أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من أنها تبحث موضوع على قدر كبير من الأهمية وهو التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لأن هذه المعايير حديثة الإصدار.

4- أهداف الدراسة:

من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة:

- ✓ التعرف على مهنة التدقيق الخارجي والشخص القائم بها.
- ✓ الوقوف على أهم الإصدارات لمعايير التدقيق الجزائرية.
- ✓ محاولة معرفة مدى اعتماد المدققين على هذه المعايير عن المجلس الوطني للمحاسبة.

5- أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب موضوع " واقع مهنة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية" للدراسة لعدة أسباب هي:

- ✓ الرغبة والميول الشخصي للاهتمام بالبحث في ميدان التدقيق.
- ✓ فتح المجال أمامنا كباحث للبحث في المستقبل في ميدان التدقيق.
- ✓ الرغبة في إثراء الرصيد المعرفي في مجال التدقيق والتعرف على معايير التدقيق الجزائرية.

6- حدود الدراسة:

تم تحديد إطار الدراسة في العناصر التالي:

أ- الحدود الموضوعية: سيتم التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بالتدقيق، التدقيق الخارجي، المدقق الخارجي، معايير التدقيق الجزائرية..... إلخ، كما سنحاول معرفة واقع مهنة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

ب- الحدود الزمنية: تتمثل في الفترة الممتدة من بداية توزيع أو الاستبيان إلى استلام آخر استبيان من 11 إلى 19 أوت 2020.

ج- الحدود المكانية: تتمثل في أماكن توزيع الاستبيان في الجزائر وبالتحديد ولاية المسيلة.

7- منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري، للإلمام بعدة جوانب متعلقة بالتدقيق والتدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الجزائرية.

8- الدراسات السابقة:

هناك من الدراسات التي تناولت الموضوع من زاوية محددة لها، لها صلة بالموضوع تكفي بذكر بعض منها والتي استفدنا منها:

✓ دراسة محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010، حيث توصلت إلى مجموعة من النتائج ومنها بالذات:

- لا بد أن يتوفر توافق على مستوى المتطلبات العلمية والعملية لدى الممارسين بما يتناسب والتطورات الاقتصادية الدولية.

- مكانة التدقيق الدولية تلقى ثقة زائدة عن المكاتب المحلية لدى مستخدمي تقرير التدقيق كونها تقدم خدمات عالية الجودة.

- لم يتطور التدقيق في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا.

✓ دراسة شاشور مختارية، تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016، حيث توصلت إلى مجموعة من النتائج ومنها بالذات:

- يعتبر التدقيق الخارجي وظيفة يقوم بها مدقق مستقل.
- يعتمد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي.
- يقوم المدقق الخارجي بفهم كامل وشامل لهيكل نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ دراسة عماد مرجانة، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016، حيث توصلت إلى مجموعة من النتائج ومنها بالذات:
 - الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية وتطبيق ما ينص عليه كل معيار خلال عملية التدقيق.

- تطبيق هذه المعايير يزيد من الثقة في القوائم المالية.

9- صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهت السير الحسن للبحث هي:

- قلة الدراسات السابقة المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية نتيجة لحدثة إصدارها.
- قلة المراجع في المكتبات خاصة فيما يتعلق بمعايير التدقيق الجزائرية.

11- هيكل الدراسة:

بغرض تحصيل الهدف من الدراسة بالإجابة على التساؤلات المطروحة، ومن خلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب الموضوع قررنا تناوله في فصلين:

الفصل الأول: التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائري NAA، تضمن هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية:

- المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، وتطرقنا فيه إلى ماهية التدقيق الخارجي والمدقق الخارجي ومهنة المدقق الخارجي.

- المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية في ظل المعايير الدولية، وتطرقنا فيه إلى عموميات حول معايير التدقيق الجزائرية وإصدارات معايير التدقيق الجزائرية.

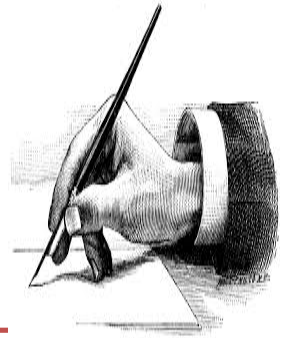
- المبحث الثالث: تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA من قبل المدقق الخارجي، وتطرقنا فيه إلى المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

الفصل الثاني: دراسة حالة على محافظي الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية، وتضمن

هذا الفصل ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
- المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها
- المبحث الثالث: وعرض وتحليل نتائج المستجوبين واختبار الفرضيات

الفصل الأول:
التدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الجزائرية
NAA



تمهيد:

لقد نشأ التدقيق وتطور نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي يقدمها حيث يمثل التدقيق الوجه المكمل للعمل المالي والمحاسبي بصفة عامة، ومن أجل ذلك يعتبر المدقق نوع معين من المحاسبين تركز مهمته في فحص ومراجعة وتدقيق نتائج الأنشطة والأحداث في إطار مجموعة من القواعد والمعايير.

فالتدقيق الخارجي فرع من فروع التدقيق وهو الأداة الرئيسية والحيادية الذي يمهد إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة، والهدف من التدقيق الخارجي هو إبداء رأي فني محايد حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها.

إن تحقيق هذا الهدف لن يكون إلا من خلال إتباع منهجية تدقيق معينة والتقيّد الصارم بالمعايير المتعارف عليها، ومعايير التدقيق الجزائرية التي أصدرها المجلس الوطني للمحاسبة بهدف إرشاد المدققين وتوجيههم لتأدية المهمة، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل الذي قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث أساسية:

- ✓ المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي
- ✓ المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية في ظل المعايير الدولية
- ✓ المبحث الثالث: تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA من قبل المدقق الخارجي

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

تعتبر دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية وعلى مزاوول مهنة التدقيق وخاصة مهنة التدقيق الخارجي أن يكون على دراية بالمبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية، ويطلق على هذا النوع من التدقيق بتدقيق الحسابات المحايدة، وهو فحص انتقادي منظم للتحقق من صحة تحركات العمليات المالية والتأكد من أنها تمت في إطار إجراءات صحيحة وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي.

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه وأنواعه.

أولاً: التطور التاريخي للتدقيق: تستمد مهنة التدقيق الخارجي نشأتها من حالة الإنسان الى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على ان حكومات قدماء المصريين واليونان كانتا تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات وكان المدقق وقتها يستمع الى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد كلمة التدقيق "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع، ثم اتسع نطاق التدقيق فشمول وحدات القطاع الخاص خصوص بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد سنة 1494م في موسوعة "لوق باشيليو" ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م، ثم اتجهت الدول الأخرى الى تنظيم هذه المهنة ف جاء قانون الشركات عام 1862م، ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، ولقد ساعد هذا القانون على الاهتمام بالتدقيق وتفاوتت الدول على تبني هذه المهنة، فكانت بريطانيا سنة 1854م، فرنسا سنة 1881م، الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1896م. وفي الفترة ما بين 1930م-1940م بعد الأزمة الاقتصادية العالمية 1929م تضاعفت وسائل

التدقيق افاقت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي أكثر من كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند الخبراء خارجين وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى وعلى اثر ذلك توسع مفهوم التدقيق كما تحددت تدريجيا المبادئ والتقنيات التي ساهمت بقسط كبير في تحسين ورفع درجة التحقق والتأكد من نوعية المعلومات في المؤسسات.¹

الجدول رقم (01): التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	الأهداف
من 2000 قبل المسيح الى 1700 ميلادي	إمبراطور الملك، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 الى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومعاينة فاعليه، حماية الأموال
من 1850 الى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 الى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمساهمة	تجنب الغش والأخطاء الشهادة على مصداقية القوائم المالية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية
من 1970 إلى 1990	الحكومة هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة والمحاسبة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق

¹ - أحمد فايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفق للمعايير الدولية، ط1، دار الحنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص07-08.

ابتداء من 1990 الحكومة هيئات أخرى شخص مهني في الشهادة على الصورة الصادقة
والمساهمين التدقيق والمحاسبة للحسابات ونوعية نظام الرقابة
والاستشارة الداخلية في ظل احترام المعايير
ضد الغش العالمي

المصدر: طواهر محمد تهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 07-08.

ثانياً: مفهوم التدقيق: من بين أهم وأبرز التعاريف المقدمة للتدقيق نذكر ما يلي:

تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنه "عملية منتظمة للحصول على
القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقسيمها بطريقة موضوعية
لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى
الأطراف المعنية".¹

وعرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة
بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار
حكم معلل ومستقل، استناداً على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والاجراءات
المتعلقة بالتنظيم".²

ومهما اختلفت التعاريف واختلفت زاوية النظر فيها فخلاصة القول أن التدقيق هو
عبارة عن: عملية فحص منظم للمعلومات بواسطة شخص مؤهل فني ومستقل عن معدي
ومستخدمي المعلومات بقصد جمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات موثوق فيها وإيصال نتيجة
الفحص والتحقيق إلى مستخدم المعلومات.³

وبالتالي نستنتج أن عملية التدقيق تتمثل كل من الفحص، التحقيق والتقرير:⁴

¹ - طواهر محمد تهامي، مرجع سابق، ص 09.

² - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، د.ط، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000، ص 07.

³ - محمد فضل مسعود، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2008، ص 17.

⁴ - احمد قايد نورالدين، مرجع سابق، ص 09.

أ- الفحص: يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها فحصل القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.
ب- التحقيق: يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم الحالية النهائية كتعبير سليم عمال المشروع عن فترة مالية معينة.

ت- التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتهما في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها ويبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية.

ثالثا: أنواع التدقيق: أنواع التدقيق متعددة ومن بينها كالاتي: ¹

أ- من حيث الالتزام القانوني:

✓ تدقيق الزامي: حيث نص القانون على الزامية تعيين مدقق حسابات يقوم على تدقيق حساباتها ويصادق على حساباتها المالية وقوائمها المالية.

✓ تدقيق اختياري: هي عملية تتم دون الزام قانوني اي برغبة من الملاك.

ب- من حيث مجال أو نطاق التدقيق:

✓ التدقيق الكامل: اي ان يترك المدقق اطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الادارة التي تعين المدقق اية قيود على نطاق عمل المدقق.

✓ التدقيق الجزئي: اي يقتصر فيها عمل المدقق على بعض العمليات المحددة أو المعينة في مهمته.

ج- من حيث مدى الفحص:

✓ التدقيق الشامل: حيث يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات اي القيام بتدقيق جميع المفردات محل الفحص.

✓ التدقيق الاختياري: يرتكز على اساس فحص عينة اي جزء من الكل ليعمم بعد ذلك نتائج هذا الفحص.

د- من حيث التوقيت:

¹ - صديقي مسعود أحمد نقار، المراجعة الداخلية، ط1، مطبعة مزوار، الوادي، 2010، ص30.

✓ التدقيق النهائي: يتم بعد انتهاء السنة المالية وبعد الانتهاء من اعداد الحسابات والبيانات الختامية.

✓ التدقيق المستمر: يتم على مدار السنة المالية للمؤسسة.

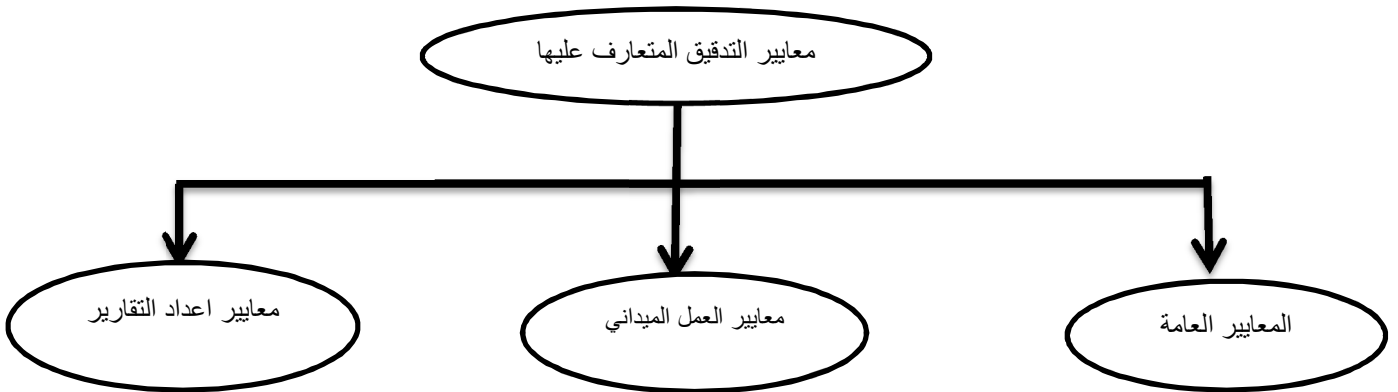
هـ- من حيث الجهة التي تقوم بعملية التدقيق:

✓ التدقيق الخارجي: تقوم به جهة خارجية محايدة مستقلة عن المؤسسة بهدف فحص السجلات البيانية والمحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية ثم ابداء رأي فني محايد حول صدق وصحة المعلومات المحاسبية.

✓ التدقيق الداخلي: حيث تقوم الهيئة الداخلية بإنشاء قسم التدقيق الداخلي يعمل به موظفين تابعين للشركة يقوموا على تدقيق السجلات والدفاتر المحاسبية وهو جزء من نظام الرقابة الداخلية.¹

رابعاً: **معايير التدقيق**: تم اصدار المعايير العامة للتدقيق المتعارف عليها من قبل مجمع المحاسبية الأمريكيين (AICPA) عام 1954م المتمثلة فيما يلي:

شكل رقم (01): معايير التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على مرجع صديقي مسعود أحمد نزار.

أ- **المعايير العامة**: وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة التدقيق ومن هنا اطلق عليها البعض المعايير الشخصية.²

¹ سعود كايد، تدقيق الحسابات، ط1، دار زهرات للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص8.

² صديقي مسعود احمد نزار، مرجع سابق، ص50.

تتكون المعايير العامة (الشخصية) من:¹

✓ معيار التدريب والكفاءة: اي ان يقوم بعملية التدقيق شخص أو اشخاص لديهم خبرة كافية وتدريب مهني ملائم.

✓ معيار الاستقلال (الحياد): يجب ان تتوفر في المدقق الاستقلال الذهني خلال عملية التدقيق.

✓ معيار العناية المهنية الملائمة: يجب ان يبذل المدقق العناية المهنية اللازمة للقيام بعملية الفحص وكذلك عند اعداد التقرير.

ب- **معايير العمل الميداني:** هي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق، حيث تتكون من:²

✓ معيار التخطيط لعملية التدقيق: يجب ان يقسم التخطيط للعمل الذي سوف يقوم به المدقق وان يقوم بالإشراف على مساعد به بطريقة ملائمة.

✓ معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب ان يقوم بدراسة كافية لنظام الرقابة الداخلية للاعتماد عليها عند القيام بالاختبارات.

✓ معيار الحصول على ادلة الاثبات الكافية: يجب ان يحصل على ادلة وقرائن اثبات كافية ومقنعة، عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسار وارسال المصادقات.

ت- **معايير اعداد التقرير:** هي مجموعة من المعايير المتعلقة بالأعداد النهائي للتقرير وشروطه وتتمثل فيما يلي:³

✓ معيار تمشي المبادئ المحاسبية المستخدمة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها: يجب ان يبين التقرير ما اذا تم اعداد القوائم المالية وفق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص 37-38.

² - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص38.

³ - مرجع نفسه، ص38.

✓ معيار تجانس وثبات تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية: يجب ان يبين التقرير الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية واستمراريتها.

✓ معيار التحقق من مدى تعبير القوائم المالية والافصاح عنها: يجب ان يبين التقرير مدى كفاية المعلومات (الافصاح من المركز المالي ونتيجة الاعمال) أو يعتبر الافصاح كافيا مالم يذكر عكس ذلك.

✓ معيار ضرورة ابداء الراي في القوائم المالية كوحدة واحدة: يجب أن يتضمن تقرير المدقق رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد ومستقل، وفي حالة عدم إبداء الرأي يجب ذكر الأسباب.

الفرع الثاني: التدقيق الخارجي وتقسيماته.

أولاً: تعريف التدقيق الخارجي: هناك عدة تعاريف لتدقيق الخارجي من بينها:

التعريف الأول: عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الراي الغني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية.¹

التعريف الثاني: هو التدقيق الذي تقوم به هيئة خارجية غير تابعة لإدارة أو ملكية أو ملكية المنشأة والهدف منه تقرير حيادي حول عدالة القوائم المالية وعرض الوضع المالي عند طريق الميزانية وقائمة الدخل لفترة مالية معينة.²

التعريف الثالث: الاداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف الى فحص القوائم المالية في المنشأة وهي نظام يهدف الى اعطاء الراي الموضوعي في التقارير والانظمة والاجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة.³

¹ - سليمان محمد مصطفى، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، د ط، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2014، ص40.

² - ايهاب نظمي، هاني الغرب، تدقيق الحسابات الاطار النظري، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص25.

³ - كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، المحاسبة والمراجعة، د ط، الدار الجامعية، 2001، ص 189.

وكتعريف شامل للتدقيق الخارجي (التدقيق المستقل) " هو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأياً فنياً محايداً عن صحة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المركز المالي للمنشأة".¹

ثانياً: خصائص وفروض التدقيق الخارجي:

1- **خصائص التدقيق الخارجي:** يتصف التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص تميزه عن بقية الأنواع الأخرى للتدقيق نوجزها فيما يلي:²

✓ التدقيق الخارجي عملية هادفة: يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة الى ابداء الرأي في القوائم المالية التي يتم تقديمها الأطراف الخارجية ذات المصلحة مع الشركة.

✓ التدقيق الخارجي عملية منظمة: يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة.

✓ التدقيق الخارجي يمارسه مدقق مستقل: وتعتبر الحاجة للاستقلال المدقق الخارجي وليدة مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية لانهم لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق هذه القوائم المالية.

✓ التدقيق الخارجي عملية اتصال متكاملة: بالنظر لعملية التدقيق الخارجي نجد انها تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال، حيث ان الرسالة تمثل في الرأي المهني الذي يبديه المدقق الخارجي في تقريره، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية، ويتمثل المستقبل في الأطراف المستعملة للمعلومات المالية.

2- **فروض التدقيق الخارجي:** يقوم التدقيق الخارجي على مجموعة من الفروض تتلخص فيما يلي:³

¹ - هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر، عمان 2006، ص134.

² - حمادي نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حكومة الشركات، اطروحة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، 2008، ص44.

³ - محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002، ص10.

- ✓ قابلية البيانات للفحص: من الملاحظ ان هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة التدقيق، فاذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة.
- والهدف من فحص البيانات هو الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها وبيع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصادقية المعلومات من جهة اخرى، تتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:
- الملائمة: والمقصود بها ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها، حيث يختلف شكل ومضمون عناصر القوائم المالية من دولة الى اخرى تبعا لاختلاف الطرق والاساليب والانظمة المحاسبية التي تحكم اعدادها.¹
 - قابلية الفحص: معنى ذلك اذا قام شخصان أو اكثر بفحص المعلومات نفسها فانه لا بد ان يصلا الى نفس المقاييس أو النتائج التي يجب التوصل اليها، وتتبع اهمية هذه المعايير من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر اعدادها وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك القوائم المالية.
 - البعد عن التحيز: نعني بذلك ضرورة تسجيل العمليات حسب طبيعتها دون زيادة أو نقصان، وتعتبر هذه العمليات عن حقيقة ما يجري داخل الشركة بطريقة موضوعية.²
- ✓ عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والادارة: يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المدقق والادارة، من خلال امداد هذه الاخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المدقق بغية اتخاذ على اساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمدقق بمدته بمعلومات يستطيع ان يبدي على اساسها رأي فني صائب على واقع وحقيقة تمثل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.³

¹ - طلال ابو غزالة، دراسة تحليلية مقارنة بين معايير المراجعة السعودية والدولية الندوة الثالثة حول سبل تطوير المحاسبة والتدقيق في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، الرياض، مارس 1987، ص12.

² - محمد سمير الصبان، الاصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت 1998، ص30.

³ - طواهر محمد تهامي وصديقي مسعود، مرجع سابق، ص13-14.

✓ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: ان وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الاخطاء والتلاعبات ان لم تقل حذفها نهائيا، ولكن لا يبعد امكانية حدوثه، فالأخطاء تبقى ممكنة الحدوث رغم سلامة انظمة الرقابة المتبعة، وكلما وجد المدقق نظام سليم للرقابة أدى به الى اعداد برنامج التدقيق الخارجي بشكل يقل من مدى الفحص.¹

✓ خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء وتواطئية: يشير هذا الفرض مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الاخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتفق عليها.

✓ التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية: يقوم هذا الفرض على ان المعلومات المحاسبية قد تم اعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، اذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة الى المركز المالي والحقيقي لها.

ثالثا: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي:

1-أهمية التدقيق الخارجي:

❖ أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الشركة والمساهمين:

• أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الشركة: عند قيام إدارة الشركة بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات التي يشترط فيها الصحة والدقة، وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة للشركة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا اذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد.

• أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمساهمين: يمكن التدقيق الخارجي المساهمين من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثلا وبكفاءة

¹ - محمود السيد الناعي، التدقيق: الاطار النظري والممارسة، مكتبة الجلاء، القاهرة، 1996، ص53.

عالية، فالمدقق الخارجي يقوم بإعداد التقرير بعد القيام بفحص دقيق للحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية، يقدمه للجمعية العامة للمساهمين، هذا التقرير يتضمن رأيا سليما حول عدالة القوائم المالية، اذن فالتدقيق الخارجي يساعد المساهمين في الاطلاع على كل ما يجري داخل الشركة.

❖ أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الضرائب والموردين:

● أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الضرائب: تعتمد إدارة الضرائب على التدقيق الخارجي في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة الشركة، فاذا المعلومات غير صحيحة والنتائج غير مبنية بشكل سليم، وكانت ادارة الشركة تعمل على إخفاء ذلك من إدارة الضرائب قصد التهرب أو التقليل من مبلغ الضريبة، فان إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا اذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن الشركة بفحص عملياتها ونتائجها، مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للشركة مما يساعدها على تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي، واطمئنانها على صحة الوعاء الضريبي.¹

● أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للموردين: يسمح التدقيق الخارجي للموردين بالاطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للشركة، مما يحدد درجة التعامل معها فاذا اتضح للمورد ان الوضعية المالية جيدة بالنسبة للشركة وانها قادرة على الوفاء بالتزامها في اجال استحقاقها، فان المورد سيوسع نطاق التعامل معها وتكون درجة الثقة أكبر، اما اذا تبين العكس فان المورد سيكون أكثر حذرا في تعامله مع الشركة.

❖ أهمية التدقيق الخارجي لنقابة العمال وتسيير الموارد المتاحة:

● أهمية التدقيق الخارجي لنقابة العمال: يعطي التدقيق الخارجي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للشركة مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال في حالة

¹ - خلاصي رضا، المراجعة الجبائية تقييما ومنهجيتها، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2000، ص12.

تمتع الشركة بمركز مالي جيد، وبالمقابل الأجور منخفضة، فهذا يدفع بنقابة العمال للتفاوض مع إدارة الشركة على أساس صحيح لرفع من قيمة الأجور.

- أهمية التدقيق الخارجي في تسيير الموارد المتاحة: يتوصل المدقق الخارجي أثناء القيام بعملية الفحص والتدقيق الى نقاط الضعف في التسيير فيقوم بتحديدتها، والعمل على التقليل منها وتحسين التسيير وهذا من خلال تقديم توصيات واقتراحات من نشأتها الرفع من درجة كفاءة الإدارة واستخدام الموارد المتاحة استخداما أمثلا.¹

2- أهداف التدقيق الخارجي: لقد تطورت مهنة التدقيق بشكل كبير مقارنة بمكانة عليه قديما، ويرجع هذا النمو والتوسع الذي طرأ على حجم الشركات وأعمالها، وفي هذا يمكن تقسيم أهداف عملية التدقيق الى قسمين أساسيين ويمكن تفصيل هذه الاهداف من خلال ما يلي:²

❖ الأهداف التقليدية: وتنقسم الى:

- أهداف رئيسية: تتمثل هذه الأهداف فيما يلي:
 - ✓ القيام بعملية التأكد والتحقق من مدى صحة وصدق ودقة البيانات المحاسبية الموجودة في الدفاتر.
 - ✓ المساهمة في إعطاء رأي محايد ودقيق يستند على المعرفة والخبرة وقوة الأدلة على مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي.
- الأهداف الفرعية: ومن أهم هذه الاهداف ما يلي:
 - ✓ اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الذي يكون في الدفاتر.
 - ✓ يساعد الإدارة على رسم السياسات الادارية واتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

¹ - خالد راغب الخطيب، خليل حمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار المستقل للنشر، عمان، 1998، ص 11.

² - شوقي جباري واخرون، مداخلة تحت عنوان: دور المراجعة الخارجية في ارساء دعائم حكومة الشركات، مقدمة الى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر : الواقع و الافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، ص 11-12.

✓ التقليل من فجوات ارتكاب الأخطاء وتوفير البيانات والمعلومات التي يحتاجها المستثمرون المحتملون وكافة الأطراف ذات المصلحة.

❖ الأهداف الحديثة والمتطورة: تتمثل هذه الاهداف فيما يلي:¹

- تقييم نظام الضبط الداخلي والحسابي من اجل التأكد من ان هذه النظم سليمة ومناسبة واقتراح اي تحسينات.
- تقييم الخطط والاجراءات قصد اكتشاف الاختلالات واقتراح الحلول، وهذا فيما يتعلق بكل أوجه نشاط الشركة وسر النشاط المالي والمحاسبي فقط.
- تقييم النتائج المتوصل اليها مقارنة بالأهداف المرسومة
- ان نجاح المؤسسات وتحقيق اكبر كفاية انتاجية سيسهم في تحقيق الرفاهية الاجتماعية وهو الهدف التي تسعى الدولة لتحقيقه من خلال نجاح عملية التدقيق بالنسبة للمؤسسات.
- الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من خلال منع الاسراف.

رابعا: أنواع التدقيق الخارجي: يصنف التدقيق الخارجي الى ثلاث أنواع، التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدية والخبرة القضائية، ويمكن تعريف كل نوع على حدا وتوضيح الفروق بين هاته الأنواع الثلاثة في جدول موالى.

التدقيق القانوني (Audit légal): هو تدقيق اجباري تلتزم به كل مؤسسة بتعيين محافظ حسابات يقوم بأعمال المراقبة السنوية، فهذا النوع يفرض بقوة القانون.

التدقيق التعاقدية (Audit contractuel): هو تدقيق يتم بطلب من احد الاطراف المتعاملة مع المؤسسة بهدف التحقق من قوائم معينة، يمارس هذا النوع من التدقيق مدقق مهني محترف في اطار تعاقدية.

¹ - بديسي فهيمة، مداخلة تحت عنوان: التدقيق الداخلي ودوره في انجاح مسار تطبيق الحكومة، مقدمة الى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع و الافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، ص06.

الخبرة القضائية (**Expertise judiciaire**): هي عبارة عن تدقيق خاص يقوم بها مدقق خارجي محترف بناء على طلب من المحكمة.

والجدول التالي يوضح الفروق بين هته الأنواع الثلاث:

الجدول رقم (02): أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدى	الخبرة القضائية
طبيعة المهنة	مؤسساتية ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	اعلام العدالة واشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالارقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة معينة الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الاطراف
ارسال التقارير الى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية وغير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	الى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبية	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبية لدى مجلس القضاء
اخبار	وكيل نعم	لا	غير مهم

			الجمهورية
			بالعمال غير
			شرعية
		بحسب الوسائل	الالتزام
بحسب النتائج مبدئيا	بحسب الوسائل أو بحسب		
	النتائج حسب نوع المهنة		
	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	المسؤولية
	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	
من طرف القاضي المشرف	محددة في العقد	مهمة تأسيسية، عادة من	التسريح
على الخبرات		القضاء طرف بعد طلب	
		المؤسسة	
	محدد في العقد	قانون رسمي	الاعتاب
اقتراح من الخبير يحدد من			
طرف القاضي			
	تقييم الاجراءات، تقييم	تقييم الاجراءات، تقييم المراقبة	طريقة العمل
طريقة تتماشى وحاجة الخبرة			
	مراقبة القضائية المطلوبة	مراقبة الحسابات، المراقبة الداخلية، مراقبة	المتبعة
		مراقبة قانونية	

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005، ص28.

المطلب الثاني: ماهية المدقق الخارجي

الفرع الأول: تعريف المدقق الخارجي وشروط الالتحاق بالمهنة

أولاً: تعريف المدقق الخارجي: تعددت الالفاظ التي تطلق على المحققين الخارجيين، واختلفت من دولة الى اخرى، فعلى سبيل المثال يطلق عليه في الجزائر " محافظ الحسابات" وفي بعض الدول يطلق عليه " مراقب الحسابات" أو " مندوب الحسابات" أو " المحاسب القانوني"، لكن هذه الالقاب لم تغير من الاساسي له، فهو بذلك شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحاي

ومسؤول عن ابداء رأي في حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة على المركز المالي لها.¹

المدقق المستقل (الخارجي): هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها الى الجهة أو الجهات التي عينته وعلى سبيل المثال مدقق حسابات الشركات المساهمة العامة والذي يقدم تقريره الى الهيئة العامة التي عينته أو الى مجلس الادارة والمساهمون.²

المدقق الخارجي: هو طرف خارجي بين أول مهنة التدقيق من خلال مكتب خاص، ويفترض منه صفة الاستقلال وعادة ما يقوم بمراجعة القوائم المالية المنشورة للشركات سواء كانت شركات تجارية أو خدمية، ويتم مزاولة هذا المهنة بترخيص خاص معتمد وفقا لقوانين مزاولة المهنة، وبالإضافة الى مراجعة القوائم المالية للشركة، فان المدقق الخارجي يمكنه ايضا القيام بمهام مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية لنفس الشركة، كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته منشأة (مكتب) مراجعة وتتطلب المعايير المنظمة للمهنة ان يتصف المدقق الخارجي بالاستقلال والحياد حتى يمكنه اداء مهمته بموضوعية ودون تحيز.³

المدقق الخارجي: عرف القانون الاساسي لمهنة محافظ الحسابات (قانون 01/10) محافظ الحسابات انه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهنة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.⁴

¹ - كريمة علي الجوهري وآخرون، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، د ط، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، ص 155.

² - هادي التميمي، مرجع سابق، ص 25.

³ - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، اسس المراجعة الخارجية، د ط، المكتبة الجامعية الحديثة، القاهرة، 2007، ص 22-23.

⁴ - بن يحيى علي وخبيطي خضير، تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتفعيل الحكومة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2010-2018، مجلة المقرني للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 1، جانفي 2019، ص 04.

ثانيا: شروط الالتحاق بالمهنة: حسب القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 8 جمادى الثانية عام 1438 الموافق 7 مارس 2017 والذي يحدد قائمة الشهادات الجامعية، وكذا كيفية سير التكوين وبرامج التكوين للحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، فان الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات هو كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس تحت مسؤولية ولحسابه الخاص، تحت اي تسمية كانت مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات اذا توفر فيه:¹

✓ جنسية جزائرية

✓ يتحصل على شهادة تؤهله لمزاولة المهنة من خلال التحاقه بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب و اتمام التكوين المتخصص على مدار 3 سنوات.

✓ يتمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية.

✓ لم يرتكب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة ادت الى اصدار حكم في حقه.

✓ معتمد من طرف وزير المالية.

✓ قام بأداء اليمين " أقسم بالله العلي العظيم أن اقوم بعلمي احسن قيام وأتعهد أن اخلص في

تأديته وظيفتي وأن أكنم سر المهنة وأسلك في كل الامور سلوك المتصرف المحترف

الشريك، والله على ما اقول شهيد"، أمام مجلس القضاة التابع له اقليميا.

✓ يكون محل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي

الحسابات.

الفرع الثاني: هيئات تعين المدقق الخارجي وعزله والخدمات التي يقدمها.

¹ - خلايفية ايمان، جاوحدو رضا، التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، المجلد 14، العدد1، جامعة باجي مختار، عنابة-الجزائر، 2019، ص 457-458.

أولاً: هيئات تعيين المدقق الخارجي: القانون رقم (01-88) والقانون رقم (04-88) ينص على تعيين محافظ الحسابات على الأقل في كل المؤسسات العمومية الاقتصادية بدون استثناء، ومهما كان شكلها القانوني وأهميتها.

كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 19 رجب 1417 الموافق لـ 30 نوفمبر 1996 يتعلق بكيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.

فاجملاً فان تعيين محافظ الحسابات يتم تحت الاشكال التالية:¹

أ- التعيين في النظام الاساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية):

يتم تعيين محافظ الحسابات من تأسيس الشركة وذلك حسب المادة 610 من الامر 59-75 المتعلق بالقانون التجاري كما جاء كذلك في المادة 600 المرسوم التشريعي رقم 93-108: "يتعين القائمين بالإدارة الأولين أو اعضاء مجلس المراقبة واحد أو اكثر من مندوبي الحسابات..." وذلك عند تحرير الحصص العينية كلها وتحرير العينية كلها وتحري علة اقل 25 بالنسبة للحصص النقدية (الاسهم) أو هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأولين وتعيين محافظ الحسابات.

ب- التعيين عن طريق المساهمين:

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة 3 سنوات، يختاروا من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني وذلك حسب ما جاءت به المادة 715 مكرر (4) من القانون التجاري المعدل، اضافة الى مادة 30 من القانون (08-91) التي تنص على ان تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف

¹ - بن جبور سهيلة، واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة ماستر، علوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2018، ص9-10.

بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في القانون.

ت- التعيين عن طريق المحكمة:

نصت عليه المادة 715 مكرر (4) "وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعنيين يتم اللجوء الى تعيينهم أو استبدالهم بموجب امر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الادارة أو مجلس المدبريين"، والمادة 715 مكرر (8) تنص على ما يلي: "يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الاقل عشر (10/1) راس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، ان يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة"

وإذا تمت تلبية الطلب تعين العدالة مندوبا للحسابات ويبقى هذا الاخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة، مدة عهدة محافظ الحسابات ثم تحديدها بثلاث سنوات مجددة مرة واحدة فقط.

ثانيا: عزل المدقق الخارجي: ان عزل المدقق يكون بواسطة الجهة التي قامت بتعيينه، ولكن لا يتم هذا إلا عن طريق اتباع اجراءات معينة تمت عليها قوانين شرف مهنة التدقيق مثل اخطار المدقق مقدما، واجتماع الجمعية العمومية وحضور المدقق للاجتماع لمناقشة الجمعية العمومية المساهمين قبل اتخاذ قرار عزل حتى يستطيع توضيح موقفه للمساهمين، حيث ان من المحتمل ان يكون قرار عزله بسبب خلافات شخصية مع أحد المسؤولين بالإدارة، أو تمسكه بالمحافظة على حقوق المساهمين وإذا تم عزله قبل انتهاء المدة المنصوص عليها في العقد المبرم مع الشركة، فله الحق في المطالبة القانونية بتعويض عن فسخ العقد وعن اي ضرر اخرى لحقت بسمعته كمدقق.¹

ثالثا: الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي:

¹ - زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الرابية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص136.

الخدمات التي يقدمها المدقق اما خدمات يقوم بتقديم تقري حولها يبين رأيه حول عدالة البيانات المالية المحضرة والمقدمة من قبل طرف آخر ومن هذه الخدمات ما يلي:¹

أ- فحص البيانات المالية: ويمثل تدقيق البيانات المالية لأجل إعطاء الرأي حول عدالتها وهذا النوع من التدقيق يشمل الحصول وتقييم القرائن حول البيانات المالية التاريخية والتي تحتوي على اقرارات الادارة.

ب- الاطلاع: ويشمل الاستفسارات من ادارة المؤسسة والتحليل للبيانات المالية، الاطلاع هو اقل درجة نت التدقيق، تقرير التدقيق يشمل العبارة التالية "البيانات المالية تمثل بعدالة وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها".

أما تقرير الاطلاع ينص على " لم يأتي الى عالمنا ايه معلومات مادية تتطلب التعديلات في البيانات المالية لأجل ان تطابق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها". هذا النوع من الخدمات تقوم بها المؤسسات التي لا تقوم بالتدقيق لأنه اكثر كلفة، أو تقوم بها المؤسسات بالنسبة الى البيانات المالية المرحلة.

ج- الاجراءات المتفق عليها: وهي خدمة يتفق عليها العميل والمدقق ومثال على ذلك القيام بتدقيق حساب الأرباح والخسائر فقط وتقديم تقرير حوله.

أما الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق بحكم تأهيله العلمي والعملية والتي لا يقدم تقريراً بشأنها فهي:

✓ خدمات مسك الدفاتر: المدقق ربما يطلب منه العميل القيام بخدمات مسك الدفاتر، اي تسجيل في اليومية العامة أو اليومية المساعدة وترحيلها الى سجل الأستاذ العام أو سجلات الأستاذ المساعدة ولغاية تحضير البيانات المحاسبية، وعلمنا ان بعض المؤسسات الحكومية أو الجمعيات المهنية تمنح المدقق من القيام بهذه الخدمة وعلى سبيل المثال هيئة الأوراق المالية في الولايات المتحدة.

¹ - هادي التميمي، مرجع سابق، ص 25-26.

✓ الاستشارات الضريبية: الأشخاص والمؤسسات والشركات عليها تقديم كشوفات إلى هيئات الضريبة لأجل دفع الضريبة وحسب القانون المدققون القانونيون مؤهلون للقيام بهذه الخدمة وفي بعض الأخطار تمثل هذه الخدمات النشاط الأكبر مقارنة بالخدمات الأخرى لأن قانون هذه البلدان تسمح للمدقق تمثيل العميل أمام سلطات الضريبة.

✓ الاستشارات الإدارية: إن المدقق يستعمل مؤهلاته الأكاديمية والعملية للقيام بهذه المهمة، ولكن السؤال المطروح: هل المدقق سيفقد بعض استقلالية بعد القيام بهذه الخدمات؟ إن الأحداث الماضية وخصوصا في الولايات المتحدة تبني أن مؤسسة المدقق عند ما يقوم بالخدمات الأخرى، غير المدقق فإنه سيفقد بعض استقلاليته، وأن الجمعيات المهنية العالمية سوف تمنع إعطاء بعض الاستثمارات من العميل تحت التدقيق.¹

الفرع الثالث: حقوق وواجبات ومسؤولية المدقق الخارجي

أولا: **حقوق المدقق الخارجي:** تتمثل حقوق المدقق الخارجي في المجالات والنواحي التالية والتي تعتبر الأساس في تحديد ما يجب التمتع به من سلطات تساعده في إنجاز مهمته:²

✓ حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها.

✓ حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة.

✓ من حق المدقق فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية ووفقا لما تقضي به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

✓ من حقوق المدقق أيضا جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد مثلا من الأوراق المالية محفوظة فيها أو أوراق النقدية وفئاتها المختلفة.

✓ حق مراجعة وفحص باقي أصول الشركة على اختلاف أنواعها وكذلك التحقق من الالتزامات المستحقة على الشركة وحق الاتصال بدائتي الشركة للتأكد من صحة أرصدة هذه الالتزامات.

¹ - هادي التميمي، مرجع سابق، ص 27.

² - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، د ط، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007، ص 61.

✓ حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين بالانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الاستعجال.

✓ حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفة الشخصية أو من بنبيه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسارات قد يثيرها الأعضاء حول بعض نقاط أو جوانب التقرير.

ثانياً: واجبات المدقق الخارجي: ويقصد بها ما على المدقق من التزامات لإنجاز عمله بشكل جيد:¹

✓ يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات بعض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف الأخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.

✓ يجب على المدقق التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرف التحقق لكل عنصر من هذه العناصر.

✓ يجب على المدقق التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار بشكل سليم وملائم ويغطي معظم عمليات الشركة.

✓ تقديم التوصيات والاقتراحات الملائمة لما يلي:

- معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها، عدم الوقوع في الأخطاء مستقلاً ما أمكن ذلك، حسن سير العمل في أقسام وإدارات الشركة.

✓ يجب على المدقق أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

✓ يجب على المدقق فحص عناصر قائمة الدخل (أو ح/ الأرباح والخسائر) للتحقق انه يظهر النتيجة الحقيقية لنشاط الشركة.

¹ - محمد السيد سرايا، مرجع نفسه، ص 62-63.

✓ فحص عناصر قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية للتحقق من أنها تعبر عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات وبالتالي عن المركز المالي للشركة في نهاية السنة المالية.

ثالثاً: مسؤولية المدقق الخارجي: تقع على المدقق مسؤوليات عدة وهي التأديبية والجزائية والمدنية وفيما يلي شرح لكل من هذه المسؤوليات:¹

- المسؤولية التأديبية: إن أي إخلال بكرامة المهنة أو مقتضياتها يعد ذنباً تأديبياً، ويعرض المدقق نفسه لمثل هذه المسؤولية في حالة عدم محافظته على سر المهنة أو مخالفته للنظام أو القانون المعمول به.

- المسؤولية الجزائية: وتتضمن نصوص قوانين الشركات تحديد المسؤوليات الجزائية عن بعض الأفعال وهي:

- جريمة نشر وقائع كاذبة
- جريمة تنظيم ميزانية غير مطابقة للواقع أو إعطاء معلومات غير صحيحة.
- كتم معلومات وإيضاحات أوجب القانون ذكرها، قصد إخفاء حالة المؤسسة الحقيقية.
- جريمة تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة أو مخالفة أحكام القانون قصد الإضرار بالمؤسسة.

- المسؤولية المدنية: وتتجزئ عن هذه المسؤولية عن الأخطاء المرتكبة من قبل المدققين أثناء قيامهم بأعمالهم، كإخلال المدقق بأحد الواجبات المحددة في القانون أو العقد، ويستطيع المدقق رفع المسؤولية المدنية إذا استطاع أن يثبت أنه مارس جذره المهني وقام بجميع الالتزامات المترتبة عليه وسائر الواجبات الأخرى.

المطلب الثالث: مهنة المدقق الخارجي:

¹ - عبد الرؤوف جاير، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، ط 1، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، لبنان، 2006، ص 105.

الفرع الأول: ملفات عمل المدقق الخارجي: إن الطابع الدائم لمهنة المدقق الخارجي تفرض

عليه مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهنة هما الملف الدائم والملف السنوي وهما كالتالي:¹

أولاً: الملف الدائم: إن محتوى هذا الملف وتنظيمه يختلف ونوع نشاط المؤسسة وكذا تنظيم

مكتب محافظ الحسابات، ويمكن أن يتضمن الفصول التالية:

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة (بطاقة فنية لها)
- نظام المراقبة (كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام توزيع المهام، استثمارات المراقبة الداخلية، خرائط التتابع... الخ)

• معلومات محاسبية ومالية (طرق العمل المحاسبية)

• معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية (القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية)

• خصوصيات اقتصادية وتجارية (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات)

• معلومات حول المعلوماتية (خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية)

حتى يشكل الملف الدائم مجموعة معلومات مفيدة ذات الطابع الدائم حول الشركة المراقبة

يستوجب:

• تعيين الملف الدائم بانتظام كلما طرأ تعديل على عنصر دائم.

• اقتضاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها أية فائدة

• القيام بتخليص المدقق الحجم والضخم

ثانياً: الملف السنوي: يتضمن هذا الملف عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم، كل

العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذه الدورة ومحتواه يتمثل في الفصول

التالية:

• تنظيم وتخطيط المهمة

• تقييم نظام الرقابة الداخلية

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 44-45-46.

- مراقبة الحسابات السنوية
- تدقيقات خاصة أو قانونية (فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانون)
- التدقيق العام (الوثائق العامة)

إن المعلومات المحتويات في ملفات العمل سرية ويجب أن تبقى كذلك داخل وخارج مكتب المدقق (حسب المادة 301 من قانون العقوبات).

كما ينص القانون التجاري (المادة 12) من جهة أخرى على أن تحفظ هذه الوثائق في الأرشيف لمدة لا تقل عن 10 سنوات.

الفرع الثاني: تقرير المدقق الخارجي

أولاً: تعريف تقرير المدقق الخارجي: يمكن تعريف تقرير المدقق الخارجي على أنه: وثيقة مكتوبة صادرة عن المدقق تقدم للجهة التي عينته تتضمن ابداء أو عدم ابداء رأيه الفني المحايد حول شرعية وصدق القوائم المالية، من أجل استخدامها من طرق أصحاب المصالح.¹

ثانياً: النواحي الشكلية لتقرير المدقق الخارجي: يمكن إيجاز النواحي الشكلية في الآتي:²

- ✓ أن يتضمن التقرير تاريخ إعداده، حتى تتحدد مسؤولية المدقق في العمليات التي تقع بين تاريخ الميزانية الخاضعة للمراجعة وتاريخ التقرير
- ✓ أن يتم توجيه التقرير إلى المنشأة أو المؤسسة باعتبار المدقق وكيلا عنها مع ذكر اسم المنشأة بدقة كما هو مسجلة به.
- ✓ الدقة والوضوح في اختيار العبارات والمصطلحات، التي لا تحمل أكثر من معنى واحد ومتعارف عليها بين المجتمع.

¹ - علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي ولتطبيق العلمي ج2، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018، ص110.

² - نوال صالح بن عمارة، المراجعة والرقابة في المصارف الإسلامية، ط3، دار وائل للنشر، الجزائر، 2013، ص244.

✓ ينبغي أن يتضمن التقرير الإشارة إلى المستويات المهنية المطالب مدقق الحسابات بضرورة التقيد والالتزام بها.

✓ يجب أن يوقع مدقق الحسابات على تقريره بشخصه، وليس بمعرفة أحد مندوبيه أو مساعديه ويوضح بجانب التوقيع رقمه في سجل المحاسبين ومدقق الحسابات، وكتابة اسمه بالكامل فوق التوقيع.

تجدر الإشارة إلى أن تقرير مدقق الحسابات ينبغي أن يكون مكتوبا وتحكم هذا التقرير اعتبارات قانونية تتضمنها التشريعات القانونية السارية في الدولة واعتبارات مهنية تخرج من الهيئات المهنية.¹

ويمكن للجنة التدقيق المساهمة بدور فعال في تحسين جودة التقارير المالية للمنشآت علن طريق ممارسة أنشطة معينة والإفصاح عنها في تقاريرها السنوية، وتتعلق تلك الأنشطة بما يلي:²

✓ تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين.

✓ فحص نظم الرقابة الداخلية والعلاقة مع المراجعين الداخليين.

✓ فحص التقارير المالية.

ثالثا: أنواع تقارير المدقق وأهميتها

1- أنواع تقارير المدقق الخارجي: تختلف التقارير حسب الزاوية التي ينظر لها:³

❖ من حيث درجة الالتزام القانوني:

- تقارير خاصة (اختيارية): غير اجبارية ومرتبطة بمهام محددة وخاصة مثل المشروعات الفردية وشركات الأشخاص.

¹ - سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، تدقيق الحسابات ج1، د ط، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، د ت، ص244.

² - مراد حسين العلي، معايير التدقيق الدولية، ط1، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص149.

³ - زهير عيسى، تدقيق الحسابات والاجراءات العلمية، ط1، دار البداية، عمان، 2015، ص ص 78-79.

• تقارير عامة الزامية وهي تقارير إجبارية حيث ألزم القانون بذلك.

❖ من حيث محتويات المعلومات:

• التقرير المطلق: يصدر هذا الرأي عندما لا يجد المدقق أي ملاحظات أو اقتراحات

أثناء قيامه بعملية التدقيق ويسمى هذا النوع من التقرير بالتقرير النظيف ويدل ذلك على أن تصرفات إدارة المؤسسة كانت سليمة.

• التقرير الذي يتضمن تحفظات: ويصدر عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات.

• تحفظات تتعلق بتعدد المدققين: قد يقوم المدقق لتدقيق عمليات منشأة ما بالاستعانة بمدقق آخر وذلك لأسباب منها: أحد فروع المنشأة يتواجد في مكان بعيد يكون من الأفضل الاستعانة بمدقق يتواجد في ذلك المكان وهنا تستخدم التقارير الواردة من المدقق الفرعي في التقرير النهائي.

• تحفظات تتعلق بعدم ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية.

• تحفظات تتعلق بعدم تطبيق مبادئ المحاسبية.

❖ من حيث الرأي: تنقسم إلى:

✓ التقرير النظيف (الرأي غير المتحفظ): يصدر المدقق الخارجي المستقل رأيه النظيف

على القوائم المالية التي راجعها اذا توفرت لديه الشروط التالية:¹

• إن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

• عدم وجود أخطاء تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.

• حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

¹ - يوسف محمد جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 260.

✓ التقرير المتحفظ (الرأي المتحفظ): يقوم المدقق بإدلاء رأي متحفظ اذا لاحظ أثناء عمله أو رأي في البيانات والقوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون في هذه الحالة مجبرا على تسجيل تحفظاته واعتراضاته التي يرى أنه من الضروري الإشارة إليها ومن الضروري ملاحظة الأهمية للتحفظ الذي يرد في تقرير المدقق، كما يجب أن يشمل تقرير المدقق على فترة خاصة مستقلة توضح على أسباب التحفظ الذي ورد في التقرير.¹

✓ التقرير السلبي (الرأي العكسي): في هذا التقرير نجد رأي المدقق حول القوائم المالية بأنها لا تمثل الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة ولا نتيجة أعمالها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي وذكرها.²

✓ التقرير عدم إبداء الرأي: يتم إصدار هذا التقرير عادة في الأحوال التي لا يتمكن فيها المدقق من تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى فيها ضرورة استخدامها للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة لإبداء رأيه في القوائم المالية.³

2- أهمية تقرير المدقق الخارجي: تتبع من عدة عوامل أهمها:⁴

- يعتبر التقرير خلاصة ما وصل إليه المدقق من عمله حيث إن عملية المراجعة تتيح للمدقق التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بالشركة والتي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي، ومن ثم يكون تقرير المدقق بمثابة كشف يقدمه المدقق لمن يهمهم الأمر وبصفة خاصة الملاك - حيث يعتبر وكيلا عنهم - عن نتائج التصرفات المالية التي قامت بها الشركة خلال الفترة المالية محل الفحص.
- يعتبر تقرير المدقق الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق المدنية والجنائية، للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة.

¹ - زهير عيسى، مرجع سابق، ص 82.

² - زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الرابحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 113.

³ - حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 135.

⁴ - محمد سير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002/2003، ص 163.

- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمدقق - المنتج النهائي لعملية المراجعة - نتيجة لما يواجهه مستخدم المعلومات من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليه وتحديد درجة الاعتماد عليها وذلك نظرا لتوافر العوامل الآتية:
 - تضارب المصالح بين الأطراف المعنية.
 - صعوبة المعلومات المعدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها.
 - الأهمية النسبية للمعلومات محل الدراسة.
 - الفصل بين مستخدم المعلومات وبين من يقوم بإعدادها من ناحية وبعد مستخدم المعلومات عن الموضوع محل الدراسة من ناحية أخرى.
- والأشكال التالية صياغة لنماذج تقرير المدقق:

الشكل رقم (02): نموذج التقرير النظيف:

تطبيق للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب... يشر فني أن أقدم لكم تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من ... إلى ...

1- تقرير حول المراقبة والشهادة:

- أ- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط. ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدو الدقة وعدم الشرعية اللتين لا تعارض الشهادة.
- ب- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية والحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة. "ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة"
- ت- نظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة، بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات... لهذا التقرير شرعة وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وافية لنتيجة عمليات النشاط، الماضي بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

2- معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر التالية:

ثم في.....

يوم.....

الإمضاء....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: شاشور مختارية، تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة، مذكرة ماستر، قسم العلوم

المالية والمحاسبية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017، ص 29.

الشكل رقم (03): نموذج التقرير المتحفظ

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المتعددة بتاريخ..... يشرفني أن أقدم لكم تقريرتي حول الحسابات السنوية للنشاط المعطي للفترة من إلى.....

1- تقرير المراقبة والشهادة:

أ- قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسساتكم لهذا النشاط

" ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة"

ب- قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في

المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

" ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة"

ت- يجب علي أن أؤدي تحفظات حول النقاط التالية:

تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظرا للاجتهادات التي أديتها طبقا لتوصيات المهنة، أقدر أنه

بإمكاني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات.... لهذا التقرير، منتظمة

ومصادقة، وتعطي صورة وافية لنتيجة عمليات النشاط السابق أيضا الحالة المالية وممتلكات مؤسساتكم

في نهاية النشاط.

2- معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور التالية:

ثم في...

يوم....

الإمضاء...

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة بالتقرير.

المصدر: شاشور مختارية، مرجع سابق، ص30.

الشكل رقم (04): نموذج التقرير عدم إبداء الرأي

تقرير عام إلى...

رفض الإدلاء بالشهادة

تطبيق للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب... يشرفني أن اقدم لكم تقرير حول

الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة: من... إلى...

تقرير حول المراقبة والشهادة:

أ- قمت بمراقبة حساباتكم السنوية لهذا النشاط وسجلت ما يلي:

.....

أثناء قيامي بعمليات المراقبة قمت بانتقاء الملاحظات التالية:

.....

.....

كما هي مقدمة في الصفحات.....، لهذا التقرير والتي لا تعطي صورة وفيّة لنتيجة عمليات النشاط

السابق، أيضا الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط.

ب- قمت بالتحقق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات

الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات.

اسم المدقق.....

في...../.../....

العنوان.....

الإمضاء.....

المصدر: شاشور مختارية، مرجع سابق، ص31.

الفرع الثالث: خطوات عمل المدقق الخارجي

أولاً: دراسة عامة حول الشركة: حيث يتعرف المدقق من خلال هذه الدراسة على الشركة التي سوف يقوم بإبداء الرأي حولها وتخص هذه الدراسة عدة جوانب والتي سنوجزها فيما يلي:¹

1- **طبيعة نشاط الشركة:** يتم التعرف على طبيعة نشاط الشركة من خلال قيام المدقق الخارجي بالخطوات الآتية:

✓ فحص الوثائق المقدمة من طرف الشركة.

✓ التعرف على طبيعة الانتاج والخدمات المقدمة.

✓ دراسة التنظيم الإداري والنظام المحاسبي للشركة.

2- **الطبيعة القانونية للشركة:** ويتم ذلك من خلال الاطلاع على النظام الأساسي أو عقد تأسيس الشركة، أو السجل التجاري، التصريح بالوجود، محضر مجلس الإدارة والجمعية العامة العادية، الفواتير، عقود العمل الخاصة بالتعاقدات والاتفاقيات مع شركات أجنبية أو جزائرية والاطلاع على هذه الوثائق يمكن المدقق الخارجي من التعرف على الجهاز الإداري والرقابي والفروع الموجودة ومختلف المساهمين.

3- **محيط الشركة:** محيط الشركة هو عبارة عن مختلف الأشخاص الذين تتعامل معهم الشركة وهم:

✓ الشركات الحليفة: الشركة الأم، الفروع، المساهمين

¹ - حمادي نبيل، مرجع سابق، ص60.

✓ متعاملون أجنيبيون هو: الزبائن الموردين، البنوك، المدينين...الخ

ثانياً: تقييم أنظمة المراقبة الداخلية: تقييم ودراسة نظم المراقبة الداخلية يعتبر نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المدقق الخارجي، هي أيضا المركز الذي يركز عليه عند إعداده لبرنامج التدقيق، وكلما كان نظام الرقابة قويا ومتماسكا كلما زاد اعتماد المدقق على أسلوب العينة في الحصول على ادلة وقرائن الإثبات، وكلما كان ضعيفا كلما لجأ المدقق إلى زيادة حجم العينة المختارة.¹

وتمر عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بعدد من الخطوات أهمها:

1- جمع الحقائق والمعلومات عن النظام الإداري: تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الشركة.²

2- فحص النظام: تعني هذه الخطوة اختيار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن تشغيله يتم وفقا لما هو محدد مسبقا.

3- تقييم النظام: تمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، بعد تجميع الحقائق والمعلومات عن تصميم نظام، وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيله، وتجعل هذه المرحلة المدقق الخارجي في موقف يسمح له بالحكم على مدى فاعليه وكفاءة النظام ومن ثم تحديد درجة الاعتماد عليه، وتشتمل هذه الخطوة على ابراز نواحي الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية لأوجه النشاط المختلفة.³

ثالثاً: فحص الحسابات والقوائم المالية:

بعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، أي لاستخراج عيوبه ومزاياه يقوم المدقق الخارجي بفحص الدفاتر المحاسبية للشركة، وما تحويه من معلومات وبيانات مالية ومحاسبية، وهنا يجب عليه التأكد من أن الحسابات قد تم مسكها بطريقة صحيحة، وأن

¹ - مرجع نفسه، ص 61.

² - أمين السيد أحمد لطي، أساليب التدقيق لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، الدار الجامعية، القاهرة، 2000-2001، ص 21.

³ - محمد سمير الصبان، الاصول العلمية للمواجهة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1998، ص 257.

تكون دقيقة وواضحة، وعند مصادفة أي غموض يجب عليه طلب توضيحات من القائمين على الوظيفة المالية والمحاسبية في الشركة ويجب أن تكون هذه الإيضاحات مكتوبة وممضاة من طرف المعنيين بالأمر، وفي حالة العكسية يكون من حق المدقق الخارجي عدم المصادقة على هذه الحسابات.¹

رابعاً: كتابة التقرير: ينظر إلى تقرير المدقق الخارجي على أنه منتج نهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية، أي أن التقرير يعتبر كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة يرسلها المدقق الخارجي إلى مستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في الشركة باعتبارهم مستقبلي هذه الرسالة بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه المدقق بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركة على ما تقدمه لهم القوائم المالية للشركة من معلومات تم تدقيقها.²

ويتم كتابة تقرير المدقق الخارجي وفق أربعة معايير وهي:

1- معيار الإشارة لمقياس صدق القوائم المالية: أي الإشارة إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

2- معيار الإشارة لظروف عدم الثبات في تطبيق مقياس صدق القوائم المالية: أي يشير المدقق الخارجي في تقريره إلى الظروف التي لم تراعى فيها إدارة الشركة إثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة المحاسبية الحالية كما كانت متبعة في الفترة المحاسبية السابقة.

3- معيار كفاءة الإفصاح: يتطلب هذا المعيار من المدقق أن يفترض عن مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية، أي أنه سوف يفترض أن الإفصاح الشامل المقنن وفير المقنن، ملائم بدرجة معقولة ومقبولة، وبحيث إذا رأى أن هناك قصور في حجم أو نوع محتوى هذا الإفصاح، فسوف يشير في تقري إلى ذلك القصور.

¹ - حمادي نبيل، مرجع سابق، ص 62.

² - محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 381.

4- معيار وحدة الرأي: يتطلب هذا المعيار من المدقق أن يتضمن تقريره إما ابداء رأي فني محايد على القوائم المالية، أو التأكيد بأنه لا يستطيع إبداء مثل هذا الرأي مع توضيح أسباب ذلك.

المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية في ظل المعايير الدولية

في هذا المبحث سنتطرق إلى الجوانب النظرية لمعايير التدقيق من هذا تعريف المعيار الهيئات المصدرة له واللجان المشرفة عن هذه المعايير والمعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الأول: عموميات حول معايير التدقيق الجزائرية

الفرع الأول: مفهوم معايير التدقيق الجزائرية

نظرا لكثرة الاختلافات في المبادئ وقواعد المعايير المعتمدة في مهنة التدقيق والتي كانت تؤدي إلى تقارير مختلفة وأحيانا متعارضة دفع الجزائر إلى التفكير منذ سنة 2011 في إصدار معايير محلية خاصة بمهنة التدقيق وبعد دراسة تمت لمدة خمسة سنوات لمدى استجابة البيئة الجزائرية لمعايير التدقيق الدولية، قام المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق لجنة التقييس والممارسات المهنية في بداية 2016 بإصدار 16 المعيار سميت بالمعايير الجزائرية للتدقيق من أصل 36 معيار دولي ووضعتهم حيز التنفيذ، هذه المعايير قابلة

للتعديل والاضافة والتجديد طبقا لظروف التطور الاقتصادي ومقتضيات التطبيق الجزائري للمعايير الدولية وهي بمثابة مرجع سترشد به المهنيين من أجل أداء مهمتهم والخروج بتقرير ذو جودة عالية يفيد كل من المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم.¹

الفرع الثاني: الهيئات المصدرة لهاته المعايير

إن الهيئة المخولة بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق هي المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق لجنة التقييس والممارسات المهنية سنة 2016، حيث يعتبر هذا المجلس جهاز استشاري خاضع لسلطة وزارة المالية ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية، التطبيقات المرتبطة ما يسمح له بالاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية.

حيث أن معايير التدقيق الجزائرية حديثة النشأة وهذا في سعي الدولة الجزائرية لوضع إطار للتدقيق ذو طابع دولي ولقد تم إصدار أول أربعة معايير جزائرية للتدقيق في 4 فيفري 2016 وآخر أربعة معايير صدرت في 14 أكتوبر 2016 وآخر في 15 مارس 2017، وكذلك اصدار آخر في 24 سبتمبر 2018 وإلى غاية الآن أصدر المجلس الوطني للمحاسبة 16 معياراً جزائرياً للتدقيق.²

الفرع الثالث: أهمية معايير التدقيق الجزائرية

نظرا لأن معايير المراجعة الجزائرية مقتبسة من معايير المراجعة الدولية، وبالإسقاط على الواقع الجزائري واعتمادا على ما حققته معايير التدقيق الدولية، يمكن أن يكون للمعايير الجزائرية نفس الأهمية التي اكتسبتها المعايير الدولية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تمثل المعايير طار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل.

¹ - صنهاجي هبة، عوادي عبد القادر، عامرة محمد العيد، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، ص 474.

² - إيمان خلايفية، جاو حدو رضا، مرجع سابق، ص 464.

- تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم ومعايير الأمانة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها.
- تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العمل وطبيعة نشاطه ونوع البضاعة وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية.¹

المطلب الثاني: اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية

الفرع الأول: لجنة مراقبة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل

هي لجنة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمهنيين من أجل الوصول إلى تطوير الجودة الفنية في العمل وهذه اللجنة لديها العديد من النشاطات والمهام تتمثل في:

- * وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية.
- * دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.

* إنجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات المحاسبية.

الفرع الثاني: لجنة مراقبة الجودة

هي لجنة تمثل المركز الوطني لمراقبة النوعية، تم إنشاؤها بموجب مرسوم تنفيذي رقم 03-31 المؤرخ في 30 ديسمبر 2003 المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 89-147 المؤرخ في 1989 كحيز وسيط لأجل تدعيم الجهاز الذي وضعه في إطار السياسة الوطنية لمراقبة وترقية الجودة وان هذه اللجنة مكلفة بـ:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات.
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة.
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب.¹

¹ - عبدون زهيرة، دور مدققي الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم مالية ومحاسبة، تخصص مالية ومراجعة، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2018، ص 23.

الفرع الثالث: اللجنة الخاصة

هي لجنة داخلية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة مكونة من لجان عبارة عن مؤسسات تشارك بالرأي وتشارك في تطوير اللوائح الفنية وتعمل وفق مجموعة من المواد نذكر منها:

* **المادة 24:** كل لجنة يجب أن تتألف من قبل عضو واحد وشخص معين من قبل المجلس.

* **المادة 25:** رئيس اللجنة مسؤول عن تنظيم الخلافات بين الأعضاء وإعداد مدونة حول مختلف الآراء المقدمة.

* **المادة 26:** القواعد العامة التي تحكم الأخلاقيات وتبادل الآراء بين الأعضاء يجب أن تطبق على مستوى انعقاد اللجنة.²

المطلب الثالث: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية

الفرع الأول: الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية

أولاً: المعيار الجزائري للتدقيق (210) اتفاق حول أحكام مهام التدقيق

1- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

- إذا توقع عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة فإنه يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة.

- المصادقة على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرفه في السنة الأولى من المهمة وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة.

2- المحتويات الأساسية لرسالة المهمة

يجب أن تحتوي رسالة المهمة على العناصر الآتية:

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 02 فبراير 2011، المتعلقة بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد 07، المادة، 18-22.

² - عماد مرجانة، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017، ص 55.

- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية او التأكيدات التي تقوم عليها.

- الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين آخرين أو خبراء.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق (505) التأكيدات الخارجية:

1- مفهوم التأكيدات الخارجية:

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

2- إجراءات التأكيدات الخارجية:

أ) تحديد المعلومات موضوع التأكيد والطلب.

ب) اختيار الغير المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

ج) مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق (560) الأحداث اللاحقة

1- مفهوم الأحداث اللاحقة:

هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق المالي والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.

2- واجبات المدقق اتجاه كل نوع من أنواع الأحداث اللاحقة:

1-2- أحداث تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق:

- يجب على المدقق أن يطالب الإدارة أو حسب حالة الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة بمنحه رسالة تثبيت تؤكد أن كل الأحداث اللاحقة لتاريخ الكشوف المالية التي استوجبت إحداث تعديل أو تقديم معلومة وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها.

2-2- حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشف المالية:

- لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره لكن وإذا صادف إن أعلنت الإدارة المدقق بعد إصدار تقريره وقبل المصادقة على الكشف المالية بحدث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير إن هو علم به عند إصداره فعليه مناقشة هذه المسألة مع الإدارة.

2-3- حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشف

لا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق على الكشف المالية بعد إشهارها.

رابعاً: المعيار الجزائري للتدقيق (580) التصريحات الكتابية

1- مفهوم التصريحات الكتابية:

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصراً مقنعاً.

2- واجبات المدقق تجاه التصريحات الكتابية:

2-1- التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة:

- على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقاً لأحكام رسالة المهمة.

2-2- تصريحات كتابية أخرى

تتمثل في:

- الإعلام بكل النقائص المتعلقة بالمراجعة الداخلية التي علمت بها الإدارة والتي يمكن أن يكون لها أثر معتبر على المعلومة المالية.

- الإعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموجهة او الموضوعة في متناول الشركاء او المساهمين.¹

الفرع الثاني: الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية

أولاً: المعيار الجزائري للتدقيق (300) تخطيط تدقيق الكشوف المالية

1- مفهوم تخطيط تدقيق الكشوف المالية:

هو عبارة وضع استراتيجية التدقيق الشاملة المستمرة والمتكررة المرتبطة بنهاية التدقيق السابق وتتواصل إلى غاية انتهاء التدقيق الجاري.

2- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

2-1- قبل البداية في مهمة التدقيق الأولية:

- التواصل مع المدقق السابق طبقاً للقواعد الأخلاقية المهنية في حالة تغيير المدقق.

2-2- عند بداية مهمة التدقيق الأولية:

- تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية المتعلقة بالاستقلالية.

ثانياً: المعيار الجزائري للتدقيق (500) العناصر المقنعة

1- مفهوم العناصر المقنعة :

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه.

2- إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة

2-1- تفتيش التسجيلات أو الوثائق

حيث تتمثل هذه العملية في فحص التسجيلات والوثائق داخلية كانت أو خارجية ورقية أو الكترونية.

2-2- تفتيش الأصول العينية

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، رقم 002، الجزائر، 4 فيفري 2016.

يتمثل تفتيش الأصول العينية في الفحص المادي لها الذي يسمح بتقديم العناصر المقنعة الموثقة والمتعلقة بوجودها.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق (510) مهام التدقيق الأولية

1- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، وتتضمن الأرصدة الافتتاحية المبالغ الواردة في الكشوف المالية.

2- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح بالإثبات.
- تقييم أثر تدقيق الكشوف المالية من طرف المدقق السابق التي نجم عنها تعديل.
- أن الأرصدة إقفال السنة المالية السابقة قد تم إعادة نقلها بشكل صحيح للفترة الحالية.
- فحص الكشوف المالية الأحدث.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق (700) تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

1- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية وشكل ومضمون تقريره عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

2- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

1-2- تأسيس الرأي حول الكشوف المالية

يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

2-2- شكل الرأي

- إذا استخلص المدقق انه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها المهمة.

2-3- تقرير المدقق

يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن:

- عنوان يشير بوضوح أن التقرير للمدقق مستقل.

- المرسل إليه.

- فقرة تمهيدية تذكر تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية.¹

الفرع الثالث: الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية

أولاً: المعيار الجزائري للتدقيق (520) الإجراءات التحليلية

1- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في

جوهرها.

2- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

2-1- الإجراءات التحليلية المادية

- قد تكون المراقبات المادية الموضوعية حيز التنفيذ من طرف المدقق إجراءات تحليلية

مادية أو مراجعات تفصيلية.

2-2- الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصته

حيث يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ

قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشف

المالية مع معرفته للكيان.

2-3- تحليل نتائج الإجراءات التحليلية

عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد فإنه

يقدر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي أداها بطلب معلومات من الإدارة.

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

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق (570) استمرارية الاستغلال

1- مفهومه:

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

2- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

- عند إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأن أن تبعث الشك حول قدرة الكيان على مواصلة إستغلاله.
- على المدقق أن يقدر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق (610) استخدام أعمال المدققين الداخليين

1- مجال التطبيق:

- 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 الفرديون للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

2- واجبات المدقق:

- تحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين على المدقق الخارجي.
- استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة.
- التوثيق.

رابعاً: المعيار الجزائري للتدقيق (620) استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

1- مجال تطبيقه:

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق.

- لا يعالج هذا المعيار حالة عندما يكون الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق.

2- أهدافه:

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

- تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.¹

الفرع الرابع: الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية

أولاً: المعيار الجزائري للتدقيق (230) وثائق التدقيق

1- مجال تطبيقه:

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى.

2- الأهداف:

أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التي:

- تشكل ملفاً كافياً وملائماً للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره.

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

- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة تطبيقا للنصوص القانونية والتنظيمية.

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق (501) العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة -

1- مجال التطبيق:

يعالج مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وهذا فيما يخص جوانب محددة سمي المخزونات والنزاعات التي تلزم الكيان.

2- الهدف:

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

- وجود المخزونات وحالتها.

- اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان.

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق (530) السبر في التدقيق.

1- مفاهيم السبر:

السبر الذي أجرى على نسبة أقل من 100 عناصر المجتمع الإحصائي دال للتدقيق هو وسيلة توفر المدقق قاعدة معقولة للاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه.

يعد السبر إحصائيا إذا توفرت فيه الخاصيتين التاليتين:

- الاختبار العشوائي للعناصر المكونة للعينة.

- استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما ذلك قياس مخاطر أخذ العينة.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق (450) تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات

المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.

1- مجال تطبيقه:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية.

2- الأهداف:

الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقيق من أن التقديرات المحاسبية هي التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة.¹

المبحث الثالث: تطبيق معايير التدقيق الجزائري NAA من قبل المدقق الخارجي

تعتمد مهنة التدقيق الخارجي على مجموعة من المعايير الصادرة عن منظمات عالمية متخصصة وبمشاركة الخبراء حيث قسمها مجمع المحاسبة الأمريكي إلى معايير عامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، ولقد أصدر المجلس الوطني للمحاسبة بالجزائر مجموعة من المعايير من أجل ارشاد وتوجيه المدققين وتطبيق المبادئ الدولية بما يتوافق مع البيئة الجزائرية وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: المعايير العامة

الفرع الأول: التأهيل العلمي والعملية

أولاً: التأهيل العلمي (الفني):

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 77، الجزائر، 24 سبتمبر 2018.

وهو أن يكون للمدقق مؤهلا جامعيًا في المحاسبة والتدقيق وكذلك الحصول على قدر كافٍ من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصيحة فيما يعرض عليه خلاص عملية التدقيق، فمثلاً يجب على مدقق الحسابات أن يكون ملماً بالجوانب السلوكية والإدارية وغيرها مثل الاقتصاد والإحصاء ولا يكفي التأهيل العلمي الذي يحصل عليه مدقق الحسابات خلال سنوات الدراسة وإنما يتطلب الأمر منه متابعة ما يتجسد من معلومات وعلوم مرتبطة بعمله وكذلك زيادة معرفته الفنية عن ما يتجسد في المحاسبة والتدقيق وتعديل المعايير.¹

حيث تتمثل هذه المعرفة العلمية في ثلاث مجالات أساسية:

- ✓ معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة.
 - ✓ معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعد على فهم المؤسسة جيداً ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها وتنظيمها ومحيطها الخارجي.
 - ✓ معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهمته ومسؤولياته من جهة، والتدقيق العميق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية. ويعني هذا المعرفة المعمقة في القانون التجاري، التشريعات الضريبية، القانون الجنائي المطبق على الأعمال التجارية ومعرفة القانون المدني.
- ثانياً: التأهيل العملي (الخبرة المهنية):

مهنة التدقيق كأي مهنة أخرى تحتاج إلى التدريب العلمي والتمرن عن طريق الممارسة، بمعنى أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدقق قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة كغيرها من المهن تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.²

الفرع الثاني: مبادئ وقواعد سلوك مهنة التدقيق الخارجي

أولاً: المبادئ الأخلاقية:

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 39.

² - مرجع نفسه، ص 39.

من بين أهم المبادئ التي يجب على المدقق الخارجي أن يتحلى بها والمتمثلة فيها:

✓ **الأمانة:** وتتجلى الأمانة في حقيقة المهنة بالحفاظ على خصوصية العلاقة بين الأطراف، أما فيما يخص التصرف في المهنة هو الحفاظ على مصالح المهنة الحقيقية لا للمصلحة الشخصية على حساب المهنة، وأن يكون الحفاظ على مال وأموال المؤسسة.¹

✓ **العدالة:** يجب أن يستطيع الفرد على الاعتراف بالأخطاء المكتشفة معتمداً على الأدلة والبراهين كما يجب أن يلتزم العدالة عند التعامل مع الغير على نحو متكافئ مع تقبل الاختلاف.

✓ **الاستقامة:** يجب أن يتم الرد بالشجاعة ويكون صاحب القرار مقتنع بما يصرح به ولا يعمل بمبدأ الغاية مبرر الوسيلة.²

✓ **احترام الآخرين والاهتمام بهم:** يجب أن يتميز الفرد بالليونة أي أن يكون كريماً ولديه القدرة على العطاء بتقديم الخدمة للآخرين في حدود الإمكان.³

✓ **المثابرة والسعي نحو التفوق:** يجب أن يجتهد الفرد بكافة مسؤولياته الشخصية والمهنية لكي يكون مثابراً وسعياً في كامل المجالات حيث يجب أن يتميز بالجد والالتزام لكي يكون محل الاعتماد من طرف الآخرين، مع أهمية الاستمرار في الحفاظ على تطوير الكفاءات.

✓ **الالتزام بالمواطنة والقوانين:** يجب أن يكون الفرد ذو ضمير اجتماعي بمشاركة في الخدمة العامة ويجب أن يلتزم بالقوانين والتعليمات واللوائح ويتمتع ويمارس حقوقه.

ثانياً: قواعد السلوك المهني:

اهتم المشرع الجزائري بالجانب الأخلاقي للمدقق الخارجي إذ خصص له قانون رقم 96-136 المؤرخ في 17 أبريل 1996، تتضمن بعض قواعد السلوك المهني المتمثلة فيما يلي:

1- النزاهة: أشار المشرع إلى النزاهة وذلك بمضمون المادة 2 من القانون 96-136:

¹ - أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وفوائد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 100.

² - أمين السيد محمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 210.

³ - أمين السيد أحمد لطفي، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين، ط 1، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 13.

- يجب على عضو النقابة ان يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في اداء مهامه وان يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من نشأته المساس بكرامة المهنة وشرقها ويجب عليه خاصة ان يؤدي مهمته بصرامة وهدوء .

- كما يجب أن تستند الاجراءات إلى المقاييس التي تنشرها النقابة أو القواعد المتعارف عليها عموماً.¹

من هذا نستنتج أن النزاهة تتمثل في الصرامة والرصانة في أداء المهمة والمهنة، وعلى المدقق الخارجي أن يهتم بشرف وكرامة مهنته ويتجنب اي تصرف من نشأته المساس بها .

2- الموضوعية: تطرق المشرع الجزائري إلى الموضوعية في المادتين 04 و 05 من نفس القانون 96-136:

- يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقاً للمقاييس المهنية ، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والاخلاص والشرعية و كذا القواعد الأخلاقية المهنية.

- يجب على المهني أن يقوم بما يلي: تنفيذ الخدمات المطلوبة بعناية، احترام الآجال المتفق عليها، يتابع كل التحريات الضرورية التي من شأنها تكون لديه رأياً معللاً ومؤسس، أخذ كامل الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية.²

نستنتج أن الموضوعية تتمثل في الحياد والاخلاص واحترام باقي قواعد السلوك المهني.

3- السر المهني: يعتبر عدم إنشاء السر المهني من أهم قواعد السلوك المهني التي يستوجب تطبيقها عند أداء مهنة التدقيق الخارجي، فالمدقق الخارجي ملزم بكنم أسرار مهنته وكل ما يتعلق بها وعدم إفشائها إلا في حالات ثلاث وهي بموجب إلزامية إطلاع الإدارة

¹ - المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد، ج.ر: عدد 24 المؤرخة في 17-04-1996.

² - المادة 04 و 05 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

الجبائية أو بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين أو عندما يدعي المدقق الخارجي للإدلاء بشهادته أمام غرفة التأديب والتحكيم.¹

4- الكفاءة والغاية المهنية: تنقسم الكفاءة المهنية إلى قسمين: محاولة الحصول عليها ثم محاولة الحفاظ عليها، ويستلزم ذلك وعيا مستمرا وفهم التطورات المهنية ذات الصلة حيث يؤدي إلى تطوير القدرات المهنية بالإضافة إلى الكد والاجتهاد، وتعني الكفاءة المهنية أيضا اكتساب المهني لمجموعة من القيم المتمثلة في الولاء والحياد والشفافية والالتزام بالمواعيد، أما العناية المهنية فتتطلب من المدقق أن يبذل كل ما بوسعه للقيام بمهنته على أكمل وجه ويجب عليه تحمل كامل المسؤولية عند أداء مهمته وأن يقوم هذا بإخلاص وأمانة وشجاعة.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني:

الفرع الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

أولا: الخطوات التمهيدية:

يجب على المدقق الخارجي أن يراعي بعض النقاط المهمة قبل الشروع في التخطيط لعملية التدقيق، تتمثل هذه النقاط فيما يلي:²

- التحقق من صحة تعيينه وفقا لشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق.
- الاتصال بالمدقق السابق في حالة وجوده فهذا الأمر يعد من آداب سلوك مهنة التدقيق، ويكون الاتصال بأن يتحرى عن عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فربما يجد أسباب مقنعة تؤدي إلى رفض المهنة.

¹ - آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018، ص 60.

² - محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، علوم تجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011، ص ص 28-30.

- التأكد من نطاق عملية التدقيق من خلال الحصول على نظرة عامة وشاملة عن المؤسسة المراد تدقيقها.
 - الاتصال بالمؤسسة محل التدقيق.
 - فحص وتقييم النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة.
 - الاطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة والاطلاع على الميزانيات .
 - فحص الهيكل الاداري والنظام الضريبي المتبع في المؤسسة.
- ثانيا: التخطيط لعملية التدقيق:**

يقصد بالتخطيط لعملية التدقيق وضع استراتيجية عامة ومعالجات تفصيلية تتفق وطبيعة الاعمال المتوقع اداؤها والتوقيت المناسب لإنهائها، على المدقق أن يعد خطة شاملة ومكتوبة عن مختلف إجراءات مهنة التدقيق التي كلف بها وذلك بمراعاة شرط الاتفاقية الممضاة بينه وبين الطرف المتعاقد معه ومسؤوليته القانونية اتجاه عملائه، طبيعة التقارير المطلوب إعدادها ومواعيد تقديمها والسياسات المحاسبية المطبقة ومختلف التغيرات التي طرأت عليها، وتحديد مناطق التدقيق الهامة وتحديد درجة الثقة المكتسبة حول سلامة نظام الرقابة الداخلية ومدى الاعتماد عليها، وطبيعة ومدى الأدلة الاثبات الممكن والواجب الحصول عليها.¹

ثالثا: الاشراف على المهنة:

يمكن تلخيص أهم نقاط الاشراف فيما يلي:²

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق.
- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة.
- إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق.

¹ - محمود محمد عبد السلام، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الافصاح في القواعد المالية، منشأة المعارف، مصر 2003، ص 169.

² - محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص 32.

- ترتيب المهام حسب الأولويات.

- فحص العمل المنتهي وحرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدین لتفادي العجز أو الزيادة.

الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتم نظام الرقابة الداخلية للوقوف على أهم نقاط القوة والضعف وذلك لتحديد إمكانية الاعتماد عليه.

أولاً: أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمدقق الخارجي:

يمثل نظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة للمدقق الخارجي إذا كان هذا النظام سليم ودقيق، ولهذا فإن المدقق الخارجي يقوم باختبارات لكفاءة النظام كنقطة بداية للمراجعة الميدانية، فيشمل تقويمها تحديد مواطن الضعف ومواطن القوة والثغرات الموجودة، كما يجب التأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للنظام مع النظام الموضوع وتحديد الانحرافات ومسبباتها وإذا أوضحت هذه الاختبارات أن النظام موثوق به وعملي إلى حد كبير، فالمدقق هنا يعتمد عليه ومن هنا ظهرت ضرورة فحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بغرض تحديد مدى الثقة بالنظام.¹

ثانياً: العناصر التي يهتم بها المدقق الخارجي عند تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يركز المدقق الخارجي على العناصر التالية:²

- تقييم الامكانيات والكفاءات والجهود المتوفرة في إدارة الرقابة الداخلية من حيث العدد والخبرة والنوعية.

- تقييم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية ونظام التدريب والإشراف على المدققين الداخليين.

¹ - شاشور مختارية، مرجع سابق، ص 40.

² - محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 267.

- فحص برنامج الرقابة الداخلية.

- نتائج الرقابة الداخلية السلبية أو الايجابية.

- نوعية التقارير التي يقدمها المدقق الخارجي ودرجة استقلالته.

ثالثا: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

1- الخطوة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية:

يجب على المدقق أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي تصف نظام الرقابة الداخلية، والوظائف للحصول على فهم لهيكل نظام الرقابة الداخلية، تهدف عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية إلى تحديد النواحي التي يرغب المدقق الاعتماد عليها، وقد يقرر عدم الاعتماد على بعض العناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب عميقة منها:

- التصميم غير محكم مما يترتب عليه عدم الاطمئنان ودقة البيانات المحاسبية.

- إن ذلك يتطلب مجهود أكبر عند القيام بالاختبارات والفحص مما يترتب عليه تجاوز الجهد للوفر المتحقق.¹

2- الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة:

يمكن للمدقق أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها ضمها لأوراق التدقيق.

3- الخطوة الثالثة: اختبارات الالتزام:

تهدف هذه الخطوة للتحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها وأن الموظفون في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة حيث تهتم اختبارات الالتزام بثلاث عوامل من أساليب الرقابة وهي كالآتي:¹

¹ - شاشور مختارية، مرجع سابق، ص 42.

- تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق ومن أمثلة كلا منها قد وقعت بما يفيد اعتماد الائتمان.
- جودة تنفيذ إجراءات الرقابة.
- الأفراد الذين يقومون بإجراء الرقابة، يجب أن يكون الشخص المسؤول عن إجراء الرقابة مستقلا عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عمله وذلك لتصبح الرقابة فعالة.
- يمكن للمدقق اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة المؤيدة بمستندات عن طريق أخذ عينة من هذه المستندات بواسطة الطرق الإحصائية ومن الممكن أن تكون خطوات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة على النحو التالي:²

- أن يتم تحديد أهداف التدقيق.
 - أن يتم تعريف وتحديد مجمع الدراسة.
 - أن يحدد الصفات المراد اختبارها والانحرافات عنها.
 - أن يتم تحديد العينة ويقوم باختبارها.
 - أن يتم فحص إجراءات الرقابة وتقييم أدلة الإثبات.
- رابعا: دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المدقق الخارجي هي تقويم كفاية وفعالية الرقابة الداخلية وهو الأساس الذي يبني عليه برنامج التدقيق في تحديد نسبة الاختبارات والعينات وعليه كلما زاد اعتماد المدقق على أسلوب في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات وعلى حجم العينة المختارة، وكلما كان ضعيف كلما سعى المدقق إلى زيادة حجم العينة المختارة، لأن هدفه بصورة رئيسية تقديم رأي في البيانات المالية بصورة عامة كما أن فحوص اختباره تتجه إلى تحقيق هذه الغاية.³

الفرع الثالث: جمع أدلة الإثبات:

1 - مرجع نفسه، ص 43.
2 - شاشور مختارية، مرجع سابق، ص 44.
3 - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 143.

أدلة الإثبات هي جميع الحقائق التي يلمسها المدقق وتمكنه من استخلاص رأي فني سليم في مسألة من المسائل التي تعرض عليه.

أولاً: أنواع أدلة الإثبات:

عند أداء المدقق الخارجي لمهامه فإنه يحاول جمع أكبر عدد من أدلة الإثبات الفعالة والملائمة والمتنوعة ليكتسب الثقة الكافية من أجل إبداء رأيه النهائي المتمثل في العناصر المقنعة (المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500)، ويمكن الوقوف على أهم أنواع أدلة الإثبات فيما يلي:

1- الوجود الفعلي: يعد الوجود الفعلي أهم أدلة الإثبات لكنه غير كافي لوحده لأنه فقط يثبت الوجود الفعلي للأصول ولا يعبر بشكل نهائي عن ملكية المؤسسة لتلك الموجودات بالذات ولا صحة سلامتها، فالوجود الفعلي للأصل هو وجوده بشكل ملموس يمكن حسابه أو قياسه، ولا يقتصر الجرد الفعلي على الأصول المتداولة فقط كالنقود بالخرينة أو البنك أو أوراق القبض.... بل حتى الأصول الملموسة، سواء كانت ثابتة أو متداولة، فالوجود الفعلي لا يكفي لإثبات الملكية والتقييم معا وإنما يحتاج إلى التدقيق المستندي ويحتاج إلى الحكم على حالة الأصل، وبالتالي على المدقق الخارجي أن يلم بجميع النواحي الفنية الخاصة بأنواع الأصول التي ينطبق عليها الجرد الفعلي وأن يكون المدقق الخارجي قادر على التمييز بين درجات الجودة وعناصرها،¹ حيث يحتاج الوجود الفعلي الذي يقوم به المدقق إلى الفحص الفعلية فيما يتعلق بالمستندات والسجلات المحاسبية، وهو ينقسم إلى ثلاث أنواع:

- الفحص المستندي: وهو فحص خاص بالسجلات.
- الفحص المحاسبي: تدقيق الحسابات المعنية بالتدقيق.
- الفحص الحسابي: يتمثل في التدقيق الرقمي للكميات والقيم والتأكد من العمليات الحسابية.

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 142.

2- المصادقات: تمثل المصادقات ايصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد، لتتحقق من المعلومات التي يطلبها المدقق وتعتبر دليل قوي يتم استخدامه، توجد ثلاث أنواع من المصادقات يمكن للمدقق استخدامها هي:¹

2-1- مصادقات إيجابية بدون معلومات مرسلة للمصادق: يعني هذا النوع أن يرد المصادق بعد أن يملأها بالمعلومات المطلوبة منه، ومثال ذلك عندما تطلب إدارة المؤسسة من عميلها إرسال خطاب إلى المدقق حول رصيده في تاريخ الميزانية.

2-2- مصادقات إيجابية بتضمينها بمعلومات يجب المصادقة عليها: تتضمن هذه المصادقة المعلومات التي من الطرق الثالث المصادقة عليها بالإيجاب أو الرفض وكمثال على ذلك ان ترسل المؤسسة خطابا للعميل حول رصيده وتطلب منه أن يرسل خطابا إما كتابيا أو شفويا للمدقق إما بأنه مطابق أو غير مطابق.

2-3- مصادقات سالبة: هي المصادقات التي يرد الطر الثالث عليها في حالة كون المعلومات المصادقة المرسلة له غير صحيحة.

3- التوثيق: يتمثل التوثيق في كافة السجلات والوثائق التي تستخدمها المؤسسة محل التدقيق من أجل تبرير جودة العمل المؤدي من طرفها، وبالتالي على المدقق الخارجي فحصها رغم ضخامة حجمها بسبب أن كل عملية تحتاج إلى وثيقة واحدة على الأقل، تنقسم الوثائق إلى نوعين وثائق داخلية ووثائق خارجية أي ذات مصدر خارج المؤسسة محل التدقيق وتتمثل الوثائق الداخلية في أي وثيقة أو مستند يعد داخل المؤسسة وعليه معلوماتها وختمها،² وتبقى قيمة الوثائق الداخلية مرتبطة بمدى نجاعة نظام الرقابة الداخلية.

4- الملاحظة: كثيرا ما يعتمد المدقق الخارجي في عمله على الملاحظة لأنها تعتبر عنصر مهم ودليل قوي يعتمد عليه لتقييم على المباشر الأمور والحالات التي تحتاج إلى ذلك، فبالملاحظة يمكن للمدقق الخارجي أن يعرف حالة آلة مثلا إن هي حالة

¹ - بويكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، علوم تجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 37.

² - أيمن محمد صبري، مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الإلكترونية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010، ص 130.

جيدة أم فيها عطب وأيضا يمكنه بالملاحظة أن يميز بين الوسائل الجديدة من القديمة، وبالتالي تعتبر الملاحظة أحد أدلة الإثبات القوية التي تدعم باقي الأدلة.

5- **المقابلة والاستفسار:** تواجه المدقق الخارجي عند أدائه لمهامه مواقف أو حالات تحتاج إلى الاستفسار أو إلى توضيح، قد يكون الاستفسار عن طريق توجيه أسئلة شفوية مباشرة والحصول على أجوبة شفوية مباشرة يدونها المدقق الخارجي في سجلاته الخاصة، وقد تكون أسئلة كتابية، من هنا تصبح المقابلة والاستفسار وسيلة تدعم باقي أدلة الإثبات لكنها ليست وسيلة نهائية بل تحتاج في بعض الأحيان إلى التأكد وهذه المهمة ترجع إلى المدقق الخارجي.¹

ثانيا: خصائص أدلة الإثبات:

يمكن اختصارها في النقاط التالية:²

- أن تكون أدلة واقعية من الحقائق التي تعيشها المؤسسة محل التدقيق، هناك بعض الأدلة واقعية وهناك البعض الآخر يثبتها المدقق من خلال خبرته في المجال.
- أن تكون كافية وتفي بالفرض المرجح منها.
- صلاحية أدلة الإثبات تكمن هذه الصلاحية في مدى إمكانية الاعتماد على الإثبات من خلال توفرها على الصفات الثلاث المتمثلة في الفعالية والملائمة والموضوعية، حيث تعني فعالية أدلة الإثبات بأن يتمتع الدليل بجميع المواصفات التي تجعله يحافظ على جودته، أما مفهوم وملائمة أدلة الإثبات فيتلخص في أن يكون للدليل علاقة بأهداف التدقيق الخارجي³، ومفهوم موضوعية أدلة الإثبات يعني أن تكون طريقة حيادية دون أن يتحيز المدقق الخارجي لأي طرف من أجل الحصول على دليل.

ثالثا: استخدام أعمال المدققين الداخليين (معيار التدقيق الجزائري رقم 610)

¹ - آسيا هيري، مرجع سابق، ص 32.

² - محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر 2014، ص 147.

³ - أيمن محمد صبري، مرجع سابق، ص 122.

لقد عالج هذا المعيار العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي ونص على إمكانية الاستفادة من التدقيق الخارجي من التدقيق الداخلي وهذا كما أشرنا إليه سابقا في مضمون معيار التدقيق الجزائري رقم 610.

كما نظم هذا المعيار إمكانية استخدام أعمال المدققين الخارجيين وكيفية الاعتماد عليها وإمكانية الاتفاق المسبق مع المدققين الداخليين حول رزنامة أعمالهم والزامية توثيق هذه الأعمال.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

الفرع الأول: العناصر الأساسية الواجب ذكرها في التقرير

تتمثل هذه العناصر فيما يلي:¹

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على اتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة.

- يجب أن يتمثل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، إن هذه المعايير تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) عند إعداد التقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية حيث أنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي.

الفرع الثاني: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية:

¹ - أحمد فايد نور الدين، مرجع سابق ص 27.

لقد عالج معيار التدقيق الجزائري رقم 700 الذي أشرنا إليه سابقا إلزامية إبداء الرأي بالنسبة للمدقق حول القوائم المالية، وشكل ومضمون تقريره عندما يقوم بالتدقيق.

الفرع الثالث: الخصائص الواجب مراعاتها في التقرير:

الخصائص الرئيسية لجودة التقرير تتمثل فيما يلي:¹

- ✓ **الإيجاز:** حيث يجب أن يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز.
- ✓ **الوضوح:** يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.
- ✓ **الأهمية:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.
- ✓ **الترابط:** يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة في التقرير.
- ✓ **الصدق والأمانة:** يجب أن لا يكون المدقق متحيزا في تقرير لأي طرف من الأطراف وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

خلاصة:

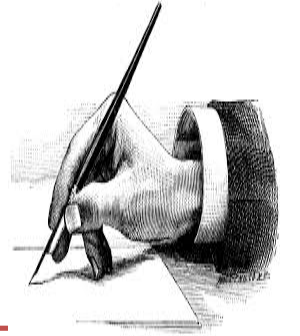
من خلال الفصل الأول الذي تطرقنا فيه إلى التدقيق الخارجي والمدقق الخارجي، ومعايير التدقيق الجزائرية تبين لنا أن المهمة الرئيسية للمدقق الخارجي هي فحص القوائم المالية باتباع منهجية تدقيق منتظمة وباستخدام معايير التدقيق الجزائرية التي تهدف إلى تطوير مهنة التدقيق الخارجي بما يتوافق مع البيئة الجزائرية.

¹ - غسان الفلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 123.

والهدف من كل هذا هو إعادة تقرير من قبل المدقق يتضمن رأيه الفني والمهني حول القوائم المالية والذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم سواء داخل أو خارج المؤسسة.

واتضح لنا أيضا أن هذا الرأي الصادر من طرف خارجي مستقل محايد يشترط في الخبرة والمعرفة والاستقلال، وتبين لنا أيضا أن المدقق الخارجي ينهي مهامه بإعطاء رأيه حول صدق وشرعية الحسابات والقوائم المالية مدعم بأدلة إثبات وقرائن إثبات أي معرفة ما إذا كانت هذه القوائم المالية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة محل التدقيق أو العكس في شكل تقرير.

الفصل الثاني:
دراسة حالة على محافظي الحسابات في ظل معايير
التدقيق الجزائرية



تمهيد:

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى التعرف على آراء ووجهة نظر عينة من محافظي حسابات خبراء بولاية المسيلة وكذا اكاديميين مثلين في أساتذة جامعيين حول الموضوع دراستنا الحالية: "واقع مهنة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية"، وبعد أن تطرقنا في الجانب النظري حول عرض لأهم المفاهيم النظرية نحو متغير الدراسة ولتسليط الضوء أكثر عن الموضوع واختبار فرضيات الدراسة ارتئينا الاعتماد على أداة الاستبيان حيث تم توزيعه على عينة الدراسة من اجل استطلاع آرائهم نحو موضوع الدراسة ومدى تطبيقه من الناحية المهنية وعليه سنتطرق في هذا الفصل الى وصف عينة ومجتمع الدراسة وكذا اداة الدراسة تليها وتوزيع الاستبيان وجمع البيانات وتحليلها وفي الأخير اختبار فرضيات الدراسة بالاستعانة ببرنامج SPSS. وعليه سيتم في هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج المستجوبين واختبار الفرضيات

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة

يعرف مجتمع الدراسة بأنه: "جميع المفردات التي تتوافر فيها خصائص المطلوب دراستها"¹.

يعرف مجتمع الدراسة بأنه: "جميع المفردات التي تمثل الظاهرة موضوع البحث، وتتشترك في صفة معينة أو أكثر المطلوب جمع البيانات حولها"²

يعرف أيضاً بأنه: "عبارة عن جميع الوحدات أو الأفراد أو المشاهدات أو الحالات التي تشترك في صفة أو مجموعة من الصفات تميزها عن غيرها ويرغب الباحث في تعميم النتائج المتوصل إليها"³. وبالتالي فإن مجتمع هذه الدراسة يتمثل في محافظي حسابات وخبراء وكذا اكاديميين بولاية مسيلة- لهم علاقة بالمجال المالي والمحاسبي.

ثانياً: عينة الدراسة

في العينة يمكن الاكتفاء بعدد معين من وحدات المجتمع، ودراستهم وعند التوصل الى نتائج يمكن تعميم هذه النتائج على جميع افراد المجتمع، وباختصار فان العينة هي عبارة عن جزء أو قسم من المجتمع الدراسة.⁴

مفهوم العينة على أنها: " مجموعة جزئية من المجتمع لها نفس خصائصه الأصلية التي تنتمي إليه ويكون الغرض منها الحصول على معلومات مرتبطة بالمجتمع عن طريق

¹ - بعبطيش شعبان، اثر التسويق بالعلاقات في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف- المسيلة-، السنة الجامعية 2015-2016، ص186

² - خليفي رزيقة، شيقارة هجيرة: **منهجية تحديد نوع وحجم العينة في البحوث العلمية**، مجلة المعارف علمية دولية محكمة، تصدر عن جامعة بويرة، العدد 23(ديسمبر 2017)، ص 280-294

³ - مصطفى طويطي: **التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان - تطبيقات عملية على برنامج excel** - الجزء الأول، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر 2018، ص 19.

⁴ مصطفى طويطي . المرجع السابق، ص 20.

اختيار عدد من الأشخاص للدراسة يمثلون ذلك المجتمع حيث تبدأ أية دراسة احصائية بجمع البيانات الخام المتوفرة بإحدى الطرق¹

كما وضعنا سابقا فأن هذه الدراسة الميدانية سنتم على عينة من افراد المجتمع محافظي حسابات وخبراء وكذا اكاديميين بولاية مسيلة-لهم علاقة بالمجال المالي والمحاسبي ونظرا للظروف الحجر الصحي بسبب فيروس " كورونا 19 " وصعوبة الالتقاء المباشر ب أفراد عينة الدراسة، فانه تم توزيع بطريقة غير مباشرة من خلال تحويل الاستبيان عادي الى الاستبيان إلكتروني* حيث تم إرسال رابط الاستبيان الإلكتروني عبر Email ومواقع التواصل الإلكتروني. وفي نهاية تحصلنا على مجموع الردود بعدد بلغ 32 رد وعند تنزيل ملف Excel من رابط الإلكتروني للاستبيان وبعد فحص جميع الردود تبين لنا أن الردود المستجوبين كلها صالحة للتحليل والمعالجة الإحصائية.

المطلب الثاني: وصف أداة الدراسة وتحديد الأساليب الإحصائية لمعالجة البيانات

أولاً: تصميم أداة الاستبيان

يعتبر الاستبيان: " الأداة الأكثر استخداما في البحوث الاجتماعية والإنسانية، إذ يعتبر وسيلة لجمع البيانات من خلال ما يتضمنه من مجموعة من الأسئلة أو العبارات ويطلب من المستجوبين الإجابة عليها ويتم توزيع الاستبيان عادة باليد أو من خلال ارسالها

¹ - سامية يبغي، مديني عثمان، **العينة في المجتمع الإحصائي كمدخل ضابط لدقة نتائج البحوث الأكاديمية**، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 04، العدد 01، جوان 2019، ص231-240، جامعة الشهيد حمه الأخضر بالوادي، الجزائر .

* - **الاستبيان الإلكتروني** : هو الذي يتم تطبيقه عن طريق الإنترنت والبرمجيات الحديثة، التي تُمكن السائل من الوصول إلى المجموعة المُستهدفة، وجمع معلوماته وبياناته بطريقة مُبسرة وسهلة بشتى الطرق التي تشمل التفاعل المُباشر في المقابلات الرقمية التي توفرها الوسائط المُتعددة عبر الإنترنت، حيث يُعد هذا النوع من الاستبيان الأكثر مرونة، والأقل تكلفة، والأكثر كفاءة، لما يوفره من وقت وجهد ومال في سبيل جمع البيانات وتحليلها وتخزينها ونقله. **نقلا عن المرجع الموقع التالي: <https://sotor.com/>**. وفي دراستنا تم اعتماد على نماذج في موقع تطبيقات جوجل تدعى ب google forms وهو تطبيق مخصص لتصميم استبيان إلكتروني بطريقة سهلة وسريعة وغير مكلفة ماديا(تطبيق مجاني).

الى المستجوبين عبر البريد الالكتروني أو غيرها من طرق التوزيع الالكتروني (مواقع التواصل الاجتماعي... الخ)¹.

وتم إعداد استبيان بشكل يساعد على جمع البيانات ورؤعي في تصميمه ما تم تناوله في الجانب النظري وأيضا ما تم تطرق إليه في الدراسات السابقة وأيضاً وضوح العبارات لتسهيل فهمها، كما تم عرضه من أجل مراجعته مع الأستاذ المشرف وهذا من أجل التأكد أن عباراته تقيس فعلا ما وضعت لقياسه وكذا مدى سلامة ودقة الصياغة اللفظية والعلمية لعبارات الاستبيان ومدى شمولها لمشكل الدراسة ومن خلال آراءه وتوجيهاته وفي ضوء اقتراحات والتعديلات التي طلبها المشرف قمنا بإضافة وتغيير بعض العبارات وفي الأخير خلصنا إلى بناء الاستبيان ليصبح في صورته النهائية وتضمن الاستبيان قسمين ومهما:

جدول رقم (03): يبين الصورة النهائية للاستبيان

عدد العبارات	اقسام الاستبيان
	القسم الأول
	الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة
(07) عبارات	المحور الأول: التدقيق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق
(04) عبارات	المحور الثاني: اعتماد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية (NAA)
(16) عبارات	المحور الثالث: تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة
16 عبارة	مجموع عبارات الاستبيان

المصدر: من إعداد الطالبتين

وتم الاعتماد على مقياس ليكرت (Likert Scale) *الخماسي، بحيث تقابل كل عبارة قائمة(بدائل) تحمل الاختيارات التالية: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق

¹ - طويطي مصطفى وعيل ميلود، مطبوعة جامعية موسومة بـ "أساليب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية - منظور إحصائي" -، معتمد من طرف المجلس العلمي بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير - جامعة البويرة، بتاريخ 30 جوان 2014، ص 28 متوفر على الرابط

<http://dspace.univ-bouira.dz:8080/jspui/handle/123456789/3327>.

بشدة) ويرمز لها رقميا خلال إدخال البيانات لبرامج الحاسوب بـ (1,2,3,4,5) على التوالي:

جدول رقم (04): توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي

بدائل القياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة/الترميز	05	04	03	02	01

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مقياس ليكارت (Likert Scale)

ولتسهيل تحليل ومناقشة آراء المستجوبين نحو مدى موافقتهم أو عدم الموافقة على ما تضمنته عبارات ومحاو الاستبيان فإنه يتم إعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة وقد تم الاعتماد على أدوات الإحصائية التالية: المدى، طول الفئة، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري حيث أن: المدى يستخدم لتحديد مجالات مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الاستبيان ويحسب بالعلاقة:

المدى = (أعلى درجة في مقياس - أدنى درجة في مقياس) وبتطبيق على الاستبيان الدراسة نجد:

المدى = (5-1)=4 وللحصول على طول الفئة وتحديد المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدى على عدد درجات المقياس وذلك على النحو التالي: طول الفئة = المدى / عدد درجات المقياس.

طول الفئة = $0.8 = 5/4$ وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال مثلا: $1.80 = 0.8 + 1$ فنحصل على مجال [1-1.80] وهو مجال موافقة بدرجة منخفضة جدا. وهكذا مع كل مجالات الموافقة، وتفيد هذه العملية في

* - مقياس ليكارت: "يعود أساس ظهور هذا المقياس الى الباحث **Resis Likert** وهو مقياس نفسي يستخدم عموما في الاستبيانات، وهو المقياس الأكثر شيوعا في الاستخدام خاصة في البحوث النفسية، وعند الإجابة على مقياس ليكارت يقوم المستجوبين بتحديد مستوى موافقتهم على بنود التي تضمنها الاستبيان... ويعرف البند وفقا لمقياس ليكارت بأنه عبارة بسيطة يتم سؤال المبحوث للتقييم وذلك اعتمادا على المعايير الموضوعية او الشخصية والتي يمثلها ورؤيته المسبقة حول ذلك، وبشكل عام فإن مستوى الموافقة أو عدم الموافقة هو ما يتم قياسه في هذا المقياس... وفي الغالب يتكون مقياس ليكارت من خمسة مستويات مرتبة يطلب الإجابة عليها" نقلا عن المرجع مصطفى طويطي، وعيل ميلود: المرجع السابق، ص

التعرف على الموقف المشترك لإجمالي أفراد العينة على كل عبارة وعلى كل محور حيث نحصل على المجالات كما يلي:¹

جدول رقم (05): تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي

مستوى الموافقة	درجة المقياس	مجال المتوسط الحسابي
درجة منخفضة جدا	غير موافق بشدة	من 01 إلى 1.80 درجة
درجة منخفضة	غير موافق	من 1.81 إلى 2.60 درجة
درجة متوسطة	محايد	من 2.61 إلى 3.40 درجة
درجة عالية	موافق	من 3.41 إلى 4.20 درجة
درجة عالية جدا	موافق بشدة	من 4.21 إلى 5 درجة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرجع: د.طويطي مصطفى، د.وعيل ميلود، مطبوعة جامعية موسومة بأساليب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية - منظور إحصائي-، معتمد من طرف المجلس العلمي بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير - جامعة البويرة، بتاريخ 30 جوان 2014، متوفر على الرابط: <http://dspace.univ-bouira.dz:8080/jspui/handle/123456789/3327>.

إضافة إلى تحديد اتجاهات العينة نحو مدى موافقتهم على عبارات الاستبيان فإننا أيضا نقوم بترتيب العبارات من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري بينهما.

ثانياً: تحديد الأساليب الإحصائية لمعالجة البيانات

قبل تحديد الأساليب الإحصائية المناسبة لمعالجة البيانات نجد تحديد نوع توزيع

البيانات

1- تحديد نوع توزيع بيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان

¹ -طويطي مصطفى، وعيل ميلود، مطبوعة جامعية موسومة بأساليب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية - منظور إحصائي-، معتمد من طرف المجلس العلمي بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير - جامعة البويرة، بتاريخ 30 جوان 2014، ص 110-111. متوفر على الرابط: <http://dspace.univ-bouira.dz:8080/jspui/handle/123456789/3327>.

يجب تحديد ما إذا كان بيانات أفراد العينة لإجاباتهم على المتغيرات الدراسة التي يتم دراستها تتبع التوزيع الطبيعي أم من التوزيعات الاحتمالية أخرى.

بالنظر إلى ما تبينه النظرية النهائية المركزية، فإن التقيد بشرط التوزيع الطبيعي مرتبط بحجم العينة، إذ يعد شرطاً ضرورياً في حالة العينات الصغيرة، أما في حالة العينات الكبيرة فيمكن التخلي عنه، وذلك أن حسب هذه النظرية فإن التوزيعات الاحتمالية تؤول إلى التوزيع الطبيعي في حالة العينات التي يزيد حجمها عن 30 مشاهدة¹. إلا أننا من أجل دقة معالجة البيانات واختيار الأساليب الإحصائية الملائمة لنوع توزيع البيانات فإننا سنكتشف عن توزيع البيانات لاختيار أساليب إحصائية معلمية والتي تشترط اعتدالية* البيانات أو نختار أساليب لامعلمية التي لا تشترط الاعتدالية. وفيما يلي بعض الأساليب الإحصائية المعلمية واللامعلمية للتوضيح:

الأساليب الإحصائية اللامعلمية	الأساليب الإحصائية المعلمية	
اختبار مان ويتني Test de Mann-Whitney	اختبار ت' T- Test des échantillons indépendants	اختبار الفرق بين متوسطين
اختبار (Test de Kruskal-Wallis) (كروسكال - ويليس)	تحليل التباين الأحادي (ANOVA)	اختبار الروق بين أكثر من متوسطين
سبيرمان	بيرسون	اختبار الارتباط بين متغيرين

وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع البيانات الاستبتيان وهي (طريقة اختبار Kolmogorov-Smirnov، طريقة حساب معاملي الالتواء والتفطح وطريقة اختبار Shapiro-Wilk)، وبالإستعانة ببرنامج spss وعند إجراء استكشاف نوع توزيع البيانات فإن اختبار (Tests of Normality) يعطي لنا مخرجات معاً لكل من (اختبار Kolmogorov-Smirnov، واختبار Shapiro-Wilk) في جدول واحد، و—أي منهما نستدل على نوع التوزيع؟ فإن نعلم على القاعدة التالية: أن اختبار Kolmogorov-Smirnov يستخدم إذا كان عدد

¹ أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي للمتغيرات المتعددة باستخدام برنامج SPSS، الجزء الثاني، الدار العالمية، القاهرة، مصر ، 2008، ص 106-107 رابط (<https://www.noor-book.com/>)

* يقصد بشرط الاعتدالية أن تكون عينة الدراسة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي" نقلا عن مرجع أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS -مهارات أساسية اختبارات الفروض الإحصائية(المعلمية- اللامعلمية)، الجزء الأول الدار العالمية، القاهرة، مصر ، 2008، ص 116، رابط (<https://www.noor-book.com/>)

الفصل الثاني – دراسة حالة على محافظي الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية

العينة أكبر أو يساوي من 50، في حين نستدل بنتائج اختبار Shapiro-Wilk إذا كان عدد العينة أقل من 50.¹

وشكل الفروض الاحصائية في حالة كشف عن اعتدالية التوزيع الاحتمالي للبيانات نَصِيغُهَا كما يلي²: الرفض العدمي (H_0): بيانات العينة نحو متغيرات الدراسة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي، الرفض البديل (H_1): بيانات العينة نحو متغيرات الدراسة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بياناته التوزيع الطبيعي،

والقاعدة العامة³: في حالة كشف عن اعتدالية التوزيع الاحتمالي للبيانات فان قاعدة هي:

- إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (sig) أقل من 0.05، فإننا نرفض الرفض العدمي (H_0) ونقبل الرفض البديل (H_1): لا تتبع بيانات التوزيع الطبيعي.

- أو إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (sig) أكبر من 0.05، فإننا نرفض الرفض البديل (H_1) ونقبل الرفض العدمي (H_0): بيانات العينة نحو متغيرات الدراسة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

جدول رقم (06) يبين نتائج (Tests of Normality) لبيانات إجابات أفراد العينة

نوع التوزيع	Tests of Normality						اختبار نوع التوزيع البيانات إجابات العينة على
	Shapiro-Wilk		Kolmogorov-Smirnov ^a			اختبار نوع التوزيع البيانات إجابات العينة على	
	القيمة الاحتمالية sig	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية للاختبار	القيمة الاحتمالية sig	درجة الحرية		
طبيعي	0.171	32	0.953	0.023	32	0.167	بيانات المحور 01
طبيعي	0.246	32	0.958	0.175	32	0.131	بيانات المحور 02
طبيعي	0.122	32	0.921	0.012	32	0.177	بيانات المحور

¹ أبو زيد ، محمد خير سليم ، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية spss ، الرياض ، دار جرير للنشر والتوزيع ، 2005 ، ص 156

² أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS -مهارات أساسية اختبارات الفروض الاحصائية (المعلمية- اللامعلمية)، الجزء الأول الدار العالمية، القاهرة، مصر ، 2008، ص 117، رابط (<https://www.noor-book.com/>)

³ أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS -مهارات أساسية اختبارات الفروض الاحصائية (المعلمية- اللامعلمية)، الجزء الأول الدار العالمية، القاهرة، مصر ، 2008، ص 121، رابط (<https://www.noor-book.com/>)

03
<p>المحور الأول: التدقيق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق المحور الثاني: اعتماد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية (NAA) المحور الثالث: تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 26

ومن خلال الجدول أعلاه نجد وبما ان افراد عينة الدراسة أكبر من 50 فرد فإننا نستدل بنتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnov^a) وتظهر أن القيمة الاحتمالية sig لبيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان هي أكبر من (0.05)، حيث بالنسبة للمحور الاول قيمة 0.171=Sig وهي أكبر من 0.05 بالنسبة للمحور الثاني قيمة 0.246=Sig وهي أكبر من 0.05، بالنسبة للمحور الثالث قيمة 0.122=Sig وهي أكبر من 0.05.

ووفق القاعدة أعلاه فأنا نقبل الرفض العدمي (H_0) والذي ينص: أن بيانات العينة نحو متغيرات الدراسة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي. ومنه وفي دراستنا سنستخدم الأدوات الإحصائية المعلمية الوصفية والاستدلالية ل تحليل إجابات وأراء افراد العينة واختبار الفرضيات الدراسة وفيما يلي شرح للأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

02- أساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لقد استخدم في التحليل برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **SPSS:Statistical Package for the Social Sciences** وهو عبارة عن حزم حاسوبية متكاملة لإدخال البيانات وتحليلها، يستخدم هذا البرنامج عادة في جميع البحوث العلمية ، وقد أنشئ خصيصا لتحليل بيانات البحوث الاجتماعية لكنه لا يقتصر عليها فقط، ويشتمل على معظم الاختبارات الإحصائية ، وله قدرة فائقة على معالجة البيانات وفي دراستنا هذه سنستخدم الأساليب الإحصائية الآتية :

- رقم نسخة الإصدار البرنامج المستخدم هو : (SPSS: V26)

- التكرارات والنسب المئوية: من أجل التحليل الوصفي لمتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة؛

- الأشكال والرسوم البيانية: وهي مخططات بيانية عبارة عن تمثيل مرئي للبيانات لتكون أوضح وأسهل للفهم مثل (الرسم البيان الدائري، الأعمدة البيانية... الخ)
- المتوسطات الحسابية: وهي تعتبر من أهم مقاييس النزعة المركزية حيث تسمح لنا في الحصول على فكرة سريعة على طريقة تمركز البيانات، فعند حساب المتوسط الحسابي يساعد ذلك الرقم في معرفة وتحديد خصائص البيانات، حيث يكفي أن ننظر إلى ذلك الرقم لنعرف الكثير عن خصائص البيانات الإحصائية كمعرفة مدى موافقة أو عدم موافقة أفراد العينة على كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ويساعد أيضا في ترتيب العبارات واتجاهات الآراء المستجوبين، وكذا تحديد مدى أهمية كل العبارة لدى أفراد العينة وتمركز إجاباتها حول قيمة معينة وتكون المتوسطات الحسابية محصورة تبعا للدرجات المعطاة لبدائل مقياس ليكارت المستخدم في الاستبيان. فمثلا تم استخدام مقياس ليكارت خماسي يكون رقم المتوسط محصور بين (01-05 درجات).¹
- الانحراف المعياري: قد نجد أن مقاييس النزعة المركزية تكون غير كافية من أجل الحصول على نظرة متكاملة عن طريقة توزيع البيانات، إذ أنها تعطينا بعض المعلومات عن تمركز البيانات ولكن لا تخبرنا مدى كثافة هذا التمركز لهذه الأسباب نستعمل معايير التشتت لمعرفة تباعد البيانات فيما بينها ومن بين هذه المقاييس هو الانحراف المعياري وأكثرها استخداما في البحوث العلمية حيث يقيس تشتت القيم عن وسطها الحسابي أي قياس مدى تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة حول وسطها الحسابي لكل عبارة من عبارات الاستبيان وكذا متغيرات الدراسة.²
- اختبار T (one Sample t-test): لمعرفة الدلالة الإحصائية (دال أو غير دال) في اختبار الفرضيات (الإحصاء الاستدلالي) ويفيد هذا الاختبار (one Sample t-test) في الكشف عن ما إذا كان هناك فرق جوهري (دال إحصائيا) بين المتوسط الحسابي \bar{X} لإجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي ($x=03$)
- معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): وذلك لاختبار مدى موثوقية أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة؛ أي تقدير ثبات

¹ مصطفى طويطي : التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان -تطبيقات عملية على برنامج excel- ، دار النشر الجامعي ،تلمسان ، الجزائر ،

2018، ص 207

² مصطفى طويطي : المرجع السابق ص 215

أداة الدراسة معامل ألفا كرونباخ الذي يعتبر من أكثر مقاييس الثبات استخداما من طرف الباحثين وهو يأخذ قيمة محصورة بين (0) و(1) وكلما كانت قيمة معامل الثبات مرتفعة وتقترب من الواحد فإن هذا يعتبر مؤشرا جيدا على ثبات الاستبانة.

- إضافة الى انه تم اعتماد على مستوى دلالة 0.05 لاختبار الفرضيات وحساب الدلالة الإحصائية لنتائج المستجوبين حيث يتم اختبار الفرضية على مستوى دلالة محدد ومستوى الدلالة الشائع الاستخدام في الدراسات السابقة هو 0.05 وهو ما يعرف بقيمة ألفا، أي أنه يتم اختبار الفرضية الصفرية على مستوى الدلالة الفا تساوي 0.05 ويعني ذلك أن احتمال الخطأ في المعاينة، يجب ألا يزيد عن 0.05 أو بمعنى آخر يقبل مقدار خطأ في صحة النتائج لا يزيد عن 0.05.

- مستوى المعنوية (Sig)، أو (احتمال الخطأ) (P-value): يظهر في مخرجات البرامج الإحصائية مثل Spss، وعلى أساسه يتم اختبار الدلالة الإحصائية للمؤشرات الإحصائية المحسوبة وهذا من خلال مقارنة من خلال قيمة احتمال الخطأ (Sig) المصاحبة لقيم المؤشرات الإحصائية مع مستوى الدلالة 0.05.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها.

المطلب الأول: الخصائص السيكو مترية لأداة الدراسة (صدق وثبات الاستبيان)

نعني بالخصائص السيكو مترية، مجموعة مؤشرات أو عوامل ومقادير عددية تشير إلى جودة أداة الدراسة (الاستبيان) وقابلية قياسها لما صممت لقياسه، وأهم هذه المؤشرات "مؤشر الثبات ومؤشر الصدق".

يعتبر الصدق والثبات من أهم الموضوعات التي تهتم الباحثين من حيث تأثيرها البالغ في أهمية نتائج البحث وقدرته على تعميم النتائج، ويرتبط الصدق والثبات بالأدوات المستخدمة (الاستبيان) في البحث ومدى قدرتها على قياس المراد قياسه ومدى دقة القرارات المأخوذة من تلك الأدوات¹.

1- حساب مؤشرات صدق الاستبيان:

يقصد بصدق أداة الدراسة؛ أن تقيس عبارات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان.

صدق الاتساق الداخلي ووفقا لمعامل الارتباط بيرسون يهدف إلى معرفة مدى قدرة كل مجموعة من عبارات المحور على قياس متغير بوضوح حيث عندما يتم حساب معامل الارتباط بيرسون بين متغيرين فإن هذا المعامل يتراوح في كل الحالات بين $(1-)$ و $(1+)$ ، يكون معامل الارتباط بيرسون ذو دلالة إحصائية إذا كانت قيمة (sig) المصاحبة لكل معامل ارتباط بيرسون أقل تساوي مستوى الدلالة: 0.05

أي توجد علاقة بين العبارة ومحورها أي بعبارة أخرى أن العبارة صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه أي أن مضمون العبارة يتلاءم مع مفهوم المحور الذي تنتمي إليه.

1-1- صدق الاتساق الداخلي: لعبارات المحور الأول: التدقيق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق

¹ - مصطفى طويطي : التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان - تطبيقات عملية على برنامج excel - ، دار النشر الجامعي ، تلمسان ، الجزائر ،

الجدول رقم (07) يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات الأول: التدقيق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق

النتيجة	Sig. القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط بيرسون	العبارة رقم	النتيجة	Sig. القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط بيرسون	العبارة رقم
دال	0.001	0.430**	05	دال	0.000	0.518**	01
دال	0.018	0.308*	06	دال	0.000	0.595**	02
دال	0.000	0.564**	07	دال	0.000	0.553**	03
				دال	0.000	0.465**	04

في مخرجات برنامج SPSS تدل النجمتان (**) ونجمة (*) على وجود دلالة الإحصائية وغيابها على عدم وجود دلالة الإحصائية

(**) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.01

(*) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.05

القاعدة دلالة الإحصائية: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة، 0.05 فإنه يوجد ارتباط معنوي. بين العبارة ومحول الذي تنتمي إليه

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 26

التعليق على الجدول أعلاه: من النتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعبارته دالة إحصائياً، إذ أن قيمة SIG (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05 فمثلاً معامل الارتباط للعبارة رقم 06 مع محورها بلغ قيمة $r=0.308$ وهو دال إحصائياً حيث قيمة $\text{sig}=0.018$ هي أقل من 0.05 ونفس المقارنة مع باقي العبارات، لذا لن نستبعد أية عبارة من عبارات المحور من التحليل، الأمر الذي يدل على وجود اتساق داخلي لعبارات الأول: التدقيق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق بمساعدة المدقق على التنبؤ باستمرارية الشركة وبذلك تعتبر عبارات هذا المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

1-2- صدق الاتساق لعبارات الداخلي: المحور الثاني: اعتماد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية (NAA)

الجدول رقم (08) يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

العبارة رقم	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة	العبارة رقم	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة
08	0.605**	0.000	دال	10	0.635**	0.000	دال
09	0.765**	0.000	دال	11	0.648**	0.000	دال

في مخرجات برنامج SPSS تدل النجمتان (**) ونجمة (*) على وجود دلالة الإحصائية وغيابها على عدم وجود دلالة الإحصائية

(**) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.01

(*) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.05

القاعدة دلالة الإحصائية: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة، 0.05 فإنه يوجد ارتباط معنوي. بين العبارة ومحول الذي تنتمي إليه

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 26

التعليق على الجدول أعلاه: من النتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائياً، إذ أن قيمة SIG (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05 فمثلاً معامل الارتباط للعبارة رقم 01 مع محورها بلغ قيمة =0.605=r وهو دال إحصائياً حيث قيمة sig=0.000 هي أقل من 0.05 ونفس المقارنة مع باقي العبارات، لذا لن نستبعد أية عبارة من عبارات المحور من التحليل، الأمر الذي يدل على وجود اتساق داخلي لعبارات المحور الثاني: اعتماد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية (NAA) وبذلك تعتبر عبارات هذا المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

1-3- صدق الاتساق الداخلي: لعبارات المحور الثالث: تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة

الجدول رقم (09) يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

العبارة رقم	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة	العبارة رقم	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة
01	0.586**	0.000	دال	07	0.508**	0.000	دال
02	0.616**	0.000	دال	08	0.616**	0.000	دال

في مخرجات برنامج SPSS تدل النجمتان (**) ونجمة (*) على وجود دلالة الإحصائية وغيابها على عدم وجود دلالة الإحصائية

(**) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.01

(*) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.05

القاعدة دلالة الاحصائية: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة، 0.05 فإنه يوجد ارتباط معنوي. بين العبارة ومحول الذي تنتمي إليه

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 26

التعليق على الجدول أعلاه: من النتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعبارته دالة إحصائيا، إذ أن قيمة SIG (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05 فمثلا معامل الارتباط للعبارة رقم 01 مع محورها بلغ قيمة=0.586=r وهو دال إحصائيا حيث قيمة sig=0.000 هي أقل من 0.05 ونفس المقارنة مع باقي العبارات، لذا لن نستبعد أية عبارة من عبارات المحور من التحليل، الأمر الذي يدل على وجود اتساق داخلي لعبارات المحور الثالث: تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة وبذلك تعتبر عبارات هذا المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

1-3- صدق الاتساق البنائي لمحاور الاستبيان

صدق الاتساق البنائي لمحاور الاستبيان: حيث يعتبر أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، إذ يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الاستبيان الوصول إليها، ونهدف من خلاله إلى قياس العلاقة الارتباطية ومدى دلالتها الإحصائية بين كل من الدرجة الكلية لكل محور والدرجة الكلية لأجمالي عبارات الاستبيان الذي ينتمي إليه.

واحصائيا نعبر عن الصدق البنائي: من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون وهذا الأخير يقيس العلاقة الارتباطية بين متغيرين وتتراوح قيمته في كل الحالات بين (-1) و(1+)، لكن هذا المعامل لا يكتسب دلالاته الإحصائية من قيمته المطلقة، وعليه يتعين علينا تفحص الدلالة الإحصائية لمعامل الارتباط عند مستوى الدلالة (0.05 أو 0.01)* الذي يختاره الباحث لنتائجه وتكون معاملات الارتباط المحسوبة دالة إحصائية (أي توجد علاقة بين المحور والدرجة الكلية لأجمالي عبارات الاستبيان) من خلال مقارنة قيمة مستوى القيمة الاحتمالية (sig) لكل معامل ارتباط مع مستوى الدلالة 0.05، حيث:

فإذا كانت قيمة (Sig) المصاحبة لكل معامل ارتباط، أقل من مستوى الدلالة: 0.05، فإن معامل الارتباط ذو دلالة إحصائية. ومنه: توجد علاقة بين درجة الكلية للمحور والدرجة الكلية لأجمالي عبارات الاستبيان ككل، أي بعبارة أخرى أن المحور صادق ومتسق لما وضع لقياسه أي أن مضمون المحور يتلاءم مع مفهوم المراد قياسه.

جدول رقم (10): يوضح صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة

الارتباط مع الدرجة الكلية للاستبيان يساوي=			
النتيجة	الاحتمالية	معامل الارتباط بيرسون	القيمة (Sig)
دال		<u>0.833**</u>	<u>0.000</u>
		الأول: التدقيق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق	01
		محاور الاستبيان	

* في دراستنا نختار مستوى الدلالة 0.05 لأنه شائع الاستخدام في معظم الدراسات والبحوث

الفصل الثاني — دراسة حالة على محافظي الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية

دال	<u>0.000</u>	<u>0.798**</u>	المحور الثاني: اعتماد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية (NAA)	02
دال	<u>0.000</u>	<u>0.798**</u>	المحور الثالث: تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنية	03

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 26

من خلال الجدول نجد معاملات الارتباط Pearson Correlation بين كل محور والدرجة الكلية للإجمالي عبارات كل الاستبيان وهي قيم دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05. لان قيمة SIG (القيمة الاحتمالية) لكل معامل ارتباط لدى كل محور هو أقل من بمستوى دلالة 0.05، فمثلا لدى المحور 01: التدقيق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق بلغ (0.833) وبلغت قيمة الاحتمالية المصاحبة له (SIG = 0.000) وهي أقل من 0.05 لذا لن نستبعد أية عبارة من عبارات المحور 01 من التحليل. وايضا بالنسبة للمحور الثاني: اعتماد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية (NAA) بلغ 0.798 R= وبلغت قيمة الاحتمالية المصاحبة له (SIG = 0.000) وهي أقل من 0.05 لذا لن نستبعد أية عبارة من عبارات المحور الثاني من التحليل. وايضا بالنسبة للمحور الثالث: تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنية بلغ R= 0.798. وبلغت قيمة الاحتمالية المصاحبة له (SIG = 0.000) وهي أقل من 0.05 لذا لن نستبعد أية عبارة من عبارات المحور الثاني من التحليل.

ومنه تعتبر أبعاد ومحاور الاستبيان صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه

02- حساب مؤشرات ثبات الاستبيان:

ثبات الاستبيان يعرف على: أنه يعطي نفس النتائج إذا ما أعيد على نفس المجموعة من الافراد في نفس الظروف وبمعنى آخر لو كررت عمليات قياس الفرد الواحد لأظهرت نفس درجة شيئا من الاتساق أي أن درجته لا تتغير جوهريا بتكرار توزيع أداة الدراسة، أي أن **مفهوم الثبات يعني** أن يكون الاستبيان قادرا على أن يحقق دائما النتائج نفسها في حالة تطبيقه مرتين أو أكثر على نفس المجموعة من الافراد

وتوضيح معنى الثبات أكثر: نفترض أنه تم إجراء استطلاع معين على مجموعة من الافراد على الاستبيان ما، ثم تم رصد درجات كل فرد في هذا الاستطلاع، وبعد فترة تم إعادة إجراء نفس الاختبار (أي توزيع نفس الاستبيان) على نفس هذه المجموعة من الافراد ورصدت أيضا درجات كل فرد فيها، وكانت النتائج تدل على أن الدرجات التي حصل عليها الافراد في المرة الأولى لتطبيق الاستطلاع، هي نفسها الدرجات التي حصل عليها هؤلاء الافراد في المرة الثانية. وبناء عليه نستنتج بأن نتائج الاستطلاع ثابتة تماما ولا تتغير كثيراً بإعادة تطبيقها بمعنى أكثر دقة أن ما تَصَمَّنُهُ الاستبيان، نتائجه تكون ثابتة.¹ وهناك عدة طرق لقياس ثبات عبارات ومضمون ومحتوى الاستبيان منها طريقة ألفا كرونباخ **Cronbach's Alpha** حيث تتفق معظم الدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية وكذا الاقتصادية على أن تكون قيم ثبات مجموعة من العبارات أكبر من العتبة (0.60).

وفي دراستنا تم التحقق من ثبات عبارات الاستبيان الدراسة، من خلال استخدام طريقة **Cronbach's Alpha** (معامل ألفا كرونباخ)، حيث يعتبر مؤشر لقياس الثبات الاستبيان وهو أكثر استخداما من طرف الباحثين في الدراسات البحثية، حيث يقيس درجة ثبات مجموعة من عبارات الاستبيان، بمعنى ما نسبة الحصول على نفس النتائج أو الاستنتاجات فيما لو أعيد تطبيق نفس الأداة وفق ظروف مماثلة.

جدول رقم (11): يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان

Cronbach's Alpha			أبعاد ومحاور الاستبيان
النتيجة	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	
ثابت	07	0.719	الأول: التدقيق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق
ثابت	04	0.629	المحور الثاني: اعتماد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية (NAA)

¹ - مصطفى طويطي . التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان -تطبيقات عملية على برنامج excel- الجزء الأول، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر 2018، ص 141(بتصرف)

الفصل الثاني — دراسة حالة على محافظي الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية

المحور الثالث: تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة	0.658	05	ثابت
قيم معامل ثبات جميع عبارات الاستبيان	0.739	16	ثابت

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 26

يعرض الجدول أعلاه النتائج حساب قيم (Cronbach's Alpha) لكل مجموعة من العبارات كل محور من محاور الاستبيان وهذا من أجل معرفة مدى تمتع عبارات كل محور بدرجة الثبات في النتائج فيما لو أعيد توزيع الاستبيان مرة ثانية خلال فترات زمنية مختلفة وفيما يلي تعليق على النتائج الجدول أعلاه حيث نلاحظ أن: قيمة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) ذات قيم مقبولة إحصائيا أكبر من العتبة (06) وأن القيمة إجمالية لجميع عبارات الاستبيان بلغت 0.739 والذي يضم 16 عبارة وحيث أن قيم معامل ألفا كرونباخ المتحصل عليها تدل على ثبات أداة الدراسة وإمكانية الاعتماد على بيانات الاستبيان في قياس المتغيرات الدراسة .

خلاصة نتائج حساب الخائص السكو مترية (قيم مؤشرات الصدق والثبات) للاستبيان نكون قد تأكدنا من صدق أداة الدراسة وثباتها، مما يجعلنا على ثقة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المبحث الثالث: وعرض وتحليل نتائج المستجوبين واختبار الفرضيات

بعد عرض مختلف الإجراءات المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية، ففي هذا المبحث سيتم عرض مختلف نتائج الإحصاء الوصفي عن طريق تحديد اتجاهات إجابات أفراد العينة بالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. نحو المتغيرات الدراسة وعبارات الاستبيان وتحديد تلك التي حازت على أعلى وأقل درجات الموافقة وفقاً لإجابات مفردات العينة وكذلك عرض تحليل وصفي للمتغيرات خصائص الديمغرافية لأفراد العينة من خلال التكرارات والنسبة %.

المطلب الاول: عرض وتحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة

1- بالنسبة لمتغير الجنس المستجوبين

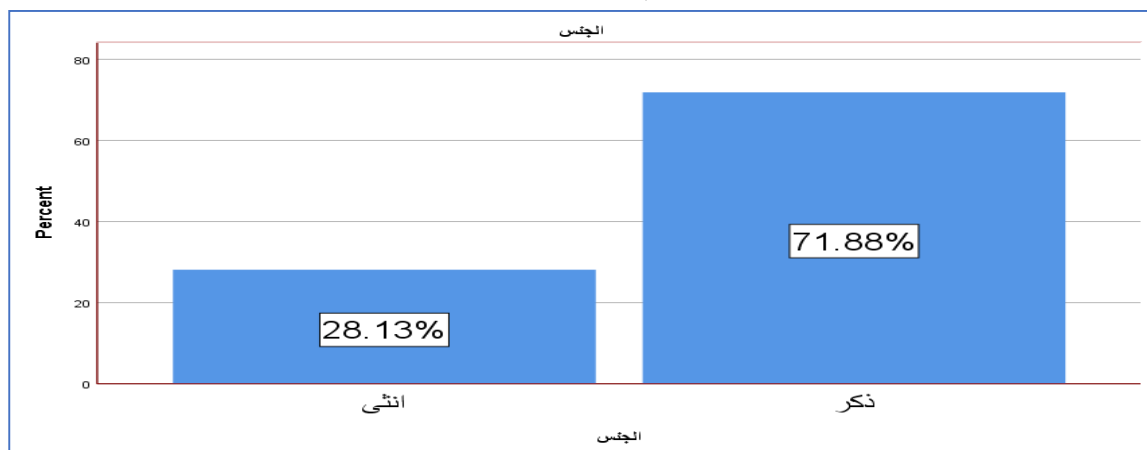
جدول رقم (12): يبين توزيع افراد العينة حسب الجنس

النسبة %	التكرار		
28.1	9	انثى	الجنس
71.9	23	ذكر	
100.0	32	Total	

المصدر: من إعداد الطابنتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 26

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 32 فرداً، نلاحظ أن افراد العينة يتوزعون حسب متغير الجنس بعدد 23 فرد بنسبة 71.90% لصالح الفئة الذكور وهي أكبر نسبة من الاناث حيث بلغت 28.10% من اجمالي افراد العينة الدراسة كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (05) يبين تمثيل بياني لتوزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من برنامج SPSS

2- بالنسبة لمتغير المستوى التعليمي المستجوبين

جدول رقم (13): يبين توزيع افراد العينة حسب المستوى التعليمي

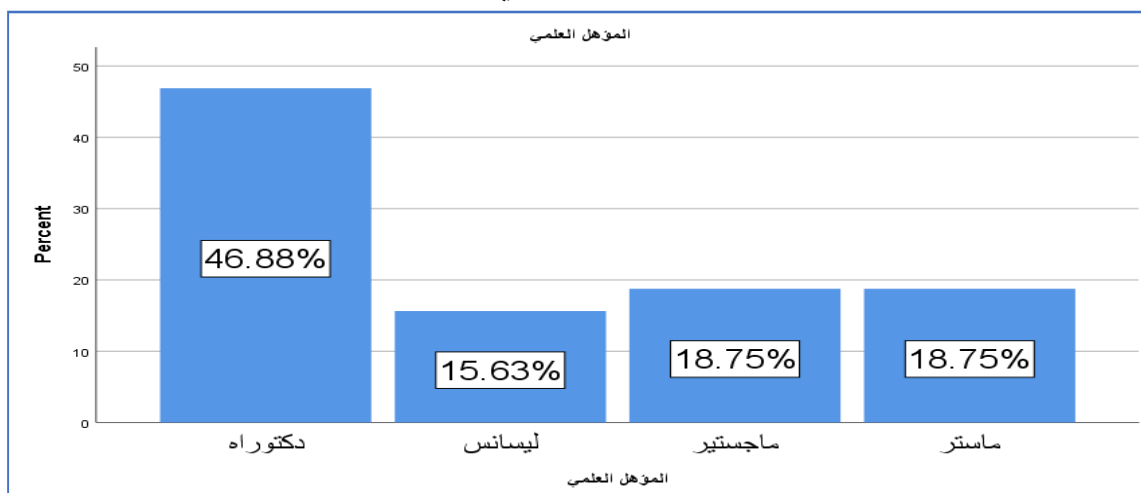
النسبة %	التكرار	
46.9	15	دكتوراه
15.6	5	ليسانس
18.8	6	ماجستير
18.8	6	ماستر
100.0	32	Total

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 26

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 32 فردا، نلاحظ أن افراد العينة يتوزعون حسب متغير المستوى التعليمي بعدد 15 فرد بنسبة 56.70% لصالح الفئة دكتوراه وبعدد 06 افراد بنسبة 18.80% لصالح ماجستير وبعدد 06 افراد بنسبة 15.60% لصالح ماستر وبعدد 05 افراد بنسبة 15.60% لصالح ماستر من اجمالي افراد العينة الدراسة كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (06) يبين تمثيل بياني لتوزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى

التعليمي



المصدر: من برنامج SPSS

3- بالنسبة لمتغير المهنة المستجوبين

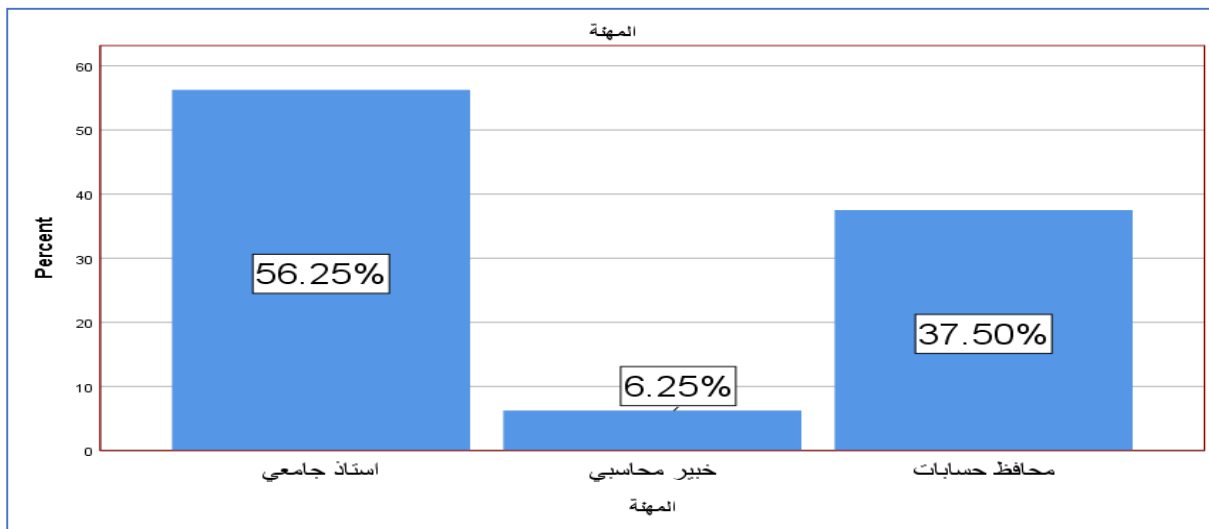
جدول رقم (14): يبين توزيع افراد العينة حسب المهنة

النسبة %	التكرار	المهنة
56.3	18	استاذ جامعي
6.3	2	خبير محاسبي
37.5	12	محافظ حسابات
100.0	32	Total

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 26

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 32 فردا، نلاحظ أن افراد العينة يتوزعون حسب متغير المهنة الى مهنيين ممارسين لمهنة المحاسبة واكاديميين جامعيين يدرسون المحاسبة حيث بلغ عدد اكاديميين (أستاذ جامعي) 18 فرد بنسبة 56.30% وهي أكبر نسبة، فحين بلغ عدد المهنيين ممارسين لمهنة المحاسبة 14 فرد بنسبة (37.5+6.3)% وهذا يعطي ثقة في بيانات المستجوبين ويدعم موضوع الدراسة حيث يندرج ضمن تخصصهم مما يدعم النتائج التي سنتوصل إليها، كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (07) يبين تمثيل بياني لتوزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة



المصدر: من برنامج SPSS

3- بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة المهنية المستجوبين

جدول رقم (15): يبين توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

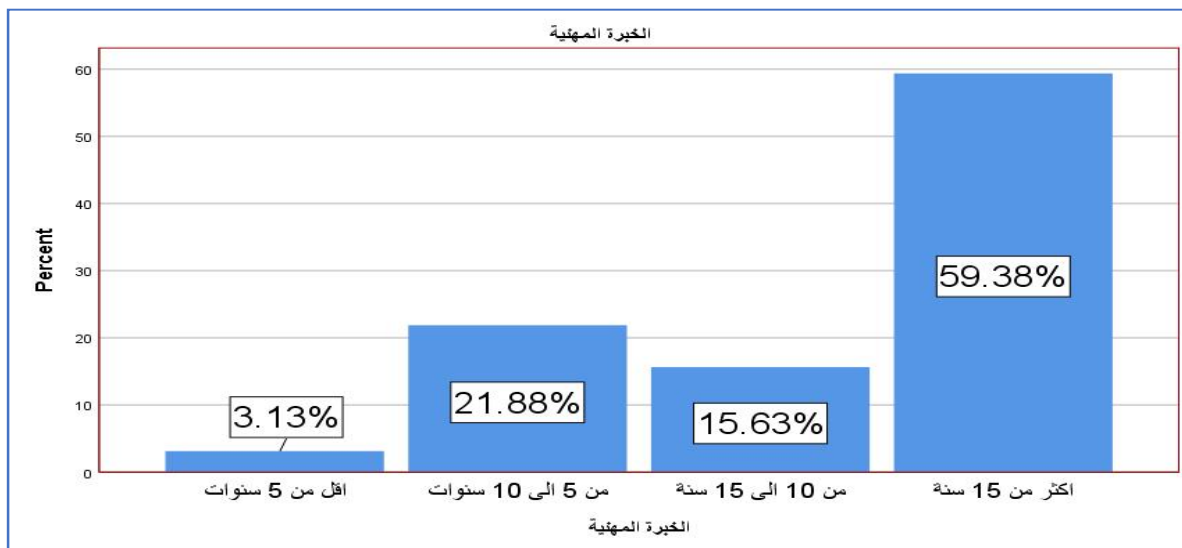
النسبة %	التكرار		
3.1	1	اقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة المهنية
21.9	7	من 5 الى 10 سنوات	
15.6	5	من 10 الى 15 سنة	
59.4	19	أكثر من 15 سنة	
100.0	32	Total	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 26

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 32 فردا، نلاحظ أن افراد العينة يتوزعون حسب متغير سنوات الخبرة المهنية بعدد 15 فرد بنسبة 59.40% لصالح الفئة ذات خبرة مهنية أكثر من 15 سنة سنوات وهي أكبر نسبة من باقي الفئات الخبرة الاخرى وما نستنتجه ان المستجوبين لهم فترة خبرة مهنية كبيرة مما يدعم النتائج التي سنتوصل إليها ويعطي ثقة في بيانات دراسة بحكم خبرتهم في الميدان ودرابتهم بموضوع الدراسة، كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم(08) يبين تمثيل بياني لتوزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

المهنية



المصدر: من برنامج SPSS

ثانياً: التحليل الوصفي لإجابات واتجاهات أفراد العينة نحو عبارات ومحاوِر الاستبيان

1- عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول من الاستبيان الموجه للأفراد والمتعلق بقياس: التدقيق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق

جدول رقم (16): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الأهمية النسبية %	الاتجاه العام للعينة نحو موافقة على مضمون العبارات
01	استقلال المدقق الخارجي في التفكير وأثناء القيام بالتدقيق	3.94	0.840	78.75	موافقة عالية
02	اتسام المدقق الخارجي بالكفاءة والمهنية والخبرة	3.94	0.619	78.75	موافقة عالية
03	قدرة المدقق على حفظ الأسرار المهنية	3.56	0.759	71.25	موافقة عالية
04	عدم استغلال المعلومات السرية لمصلحة الشخصية وعدم إفشاء هذه المعلومات	3.84	0.767	76.88	موافقة عالية
05	اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي	3.75	0.803	75.00	موافقة عالية
06	يُقدم المدقق الخارجي في التقرير رأي فني محايد عن عدالة وصدق القوائم المالية	3.63	0.833	72.50	موافقة عالية
07	يتضمن تقرير المدقق على معلومات ملائمة وذات موثوقية ومحايدة وخالية من التحيز	3.69	0.693	73.75	موافقة عالية
المحور ككل					بدرجة عالية
الوزن النسبي للمتوسط الحسابي (%) = (المتوسط الحسابي * 100) / 5					
مجال المتوسط الحسابي	من 01 إلى 1.80	من 1.81 إلى 2.60	من 2.61 إلى 3.40	من 3.41 إلى 4.20	من 4.21 إلى 5
مستوى الموافقة	درجة منخفضة جدا	درجة منخفضة	درجة متوسطة	درجة عالية	درجة عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS. V 26

التعليق على الجدول أعلاه: نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الأول من الاستبيان الموجه للأفراد والمتعلق بقياس: واقع مهنة التدقيق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق وبشكل عام بلغ المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع العبارات المحور قيمة 3.763 وهو ضمن المجال موافقة

مرتفع [3.41-4.20] وانحراف معياري قدره: 0.3867، وهو يشير إلى تقارب آراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي، حيث تشتت بين آرائهما ضعيف وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة احصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا يدعم النتائج المتحصل عليها فيما ان فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي كلهم موافقون ونسبة 75.27% على أن مستويات ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في المؤسسات ومدة فعالية التي يتميز بها المدقق الخارجي في أداء مهامه هي بدرجة عالية حسب وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه إزاء اجاباتهم على مضمون عبارات المحور حيث كانت معظمها بدرجات عالية حيث متوسطاتها الحسابية محصورة بين (3.94 أعلى قيمة لدى العبارة رقم 01 إلى أدنى قيمة بلغت 3.56 لدى العبارة رقم 03) وفيما يلي ترتيب شرح العبارات حسب أهميتها لدى المستجوبين كما يلي:

— بالنسبة للعبارة (رقم 01، حيث احتلت المرتبة 01 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.94) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أن المدقق الخارجي يتميز باستقلالية في التفكير وأثناء القيام بالتدقيق وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 78.75% حسب وجهة نظرهم.

— بالنسبة للعبارة (رقم 02، حيث احتلت المرتبة 02 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.94) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أن المدقق الخارجي يتميز يتسم بالكفاءة والمهنية والخبرة وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 78.75% حسب وجهة نظرهم.

— بالنسبة للعبارة (رقم 04، حيث احتلت المرتبة 03 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.84) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أن المدقق الخارجي يتميز السرية وعدم إفشاء هذه المعلومات وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 76.88% حسب وجهة نظرهم.

— بالنسبة للعبارة (رقم 05، حيث احتلت المرتبة 04 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.75) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أنه المدقق

الفصل الثاني – دراسة حالة على محافظي الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية

الخارجي يعتمد بشكل عادي ودائم على المستندات على المدقق الداخلي في أداء مهنة التدقيق الخارجي وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 75.00% حسب وجهة نظرهم.

– بالنسبة للعبارة (رقم 07، حيث احتلت المرتبة 05 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.69) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أن المدقق الخارجي يتضمن تقرير الذي يقدمه لجمع الأطراف والتي لها علاقة به على معلومات ملائمة وذات موثوقية ومحايدة وخالية من التحيز وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 73.75% حسب وجهة نظرهم.

– بالنسبة للعبارة (رقم 06، حيث احتلت المرتبة 06 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.63) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على ان المدقق الخارجي يُقدم في التقرير رأي فني محايد عن عدالة وصدق القوائم المالية وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 72.50% حسب وجهة نظرهم.

– بالنسبة للعبارة (رقم 03، حيث احتلت المرتبة الاخيرة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.56) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على ان المدقق الخارجي له قدرة على حفظ الأسرار المهنية وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 71.25% حسب وجهة نظرهم.

2- عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني من الاستبيان الموجه

للأفراد والمتعلق بقياس: اعتماد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية (NAA)

جدول رقم (17): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الأهمية النسبية %	الاتجاه العام للعينة نحو موافقة على مضمون العبارات
01	اعتماد المدقق الخارجي على (NAA) يزيد من مستوى الثقة في مستخدمي القوائم المالية	3.84	0.920	76.88	موافقة عالية

الفصل الثاني — دراسة حالة على محافظي الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية

02	تمكن (NAA) من التخطيط بكفاءة لمهمة التدقيق مما يزيد في الحرص على دقة المعلومات.	3.91	0.734	78.13	01	موافقة عالية
03	يساعد استخدام (NAA) على تحسين جودة القوائم المالية	3.75	0.842	75.00	04	موافقة عالية
04	يعتمد المدقق على جميع معايير التدقيق الجزائرية في 16 معيار	3.81	0.931	76.25	03	موافقة عالية
المحور ككل		3.828	0.47280	76.56	بدرجة عالية	
الخطأ المعياري في قيمة المتوسط الحسابي (Mean Std Error=0.056)						
الوزن النسبي للمتوسط الحسابي (%) = (المتوسط الحسابي * 100) / 5						
مجال المتوسط الحسابي		من 01 إلى 1.66		من 1.67 إلى 2.33		من 2.34 إلى 3
مستوى الموافقة		درجة منخفضة		درجة متوسطة		درجة عالية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 26

التعليق على الجدول أعلاه: نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الثاني من الاستبيان الموجه للأفراد والمتعلق بقياس: مدى اعتماد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية (NAA) وبشكل عام بلغ المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع العبارات المحور قيمة 3.828 وهو ضمن المجال موافقة مرتفع [4.20-3.41] وبانحراف معياري قدره: 0.472، وهو يشير إلى تقارب آراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي، حيث تشتت بين آرائها ضعيف وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة احصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا يدعم النتائج المتحصل عليها فيما ان فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي كلهم موافقون وبنسبة 76.56% على أن مستويات ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في المؤسسات فان المدقق الخارجي وخلال أداء مهامه من اعداد التقارير وكذا فحص جودة ومصداقية القوائم المالية للمؤسسات فانه وبدرجة عالية يعتمد على معايير التدقيق الجزائرية (NAA) حسب وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه إزاء اجاباتهم على مضمون عبارات المحور حيث كانت معظمها بدرجات عالية حيث متوسطاتها الحسابية محصورة بين (3.91 أعلى قيمة لدى العبارة رقم 02 إلى أدنى قيمة بلغت 3.75

لدى العبارة رقم 03) وفيما يلي ترتيب شرح العبارات حسب أهميتها لدى المستجوبين كما يلي:

— بالنسبة للعبارة (رقم 02، حيث احتلت المرتبة 01 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.91) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أنه يمكن (NAA) من التخطيط بكفاءة لمهمة التدقيق مما يزيد في الحرص على دقة المعلومات. وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 78.13% حسب وجهة نظرهم.

— بالنسبة للعبارة (رقم 01، حيث احتلت المرتبة 02 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.84) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أنه يعتمد المدقق الخارجي على (NAA) يزيد من مستوى الثقة في مستخدمي القوائم المالية. وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 76.88% حسب وجهة نظرهم.

— بالنسبة للعبارة (رقم 04، حيث احتلت المرتبة 03 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.81) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أنه يعتمد المدقق على جميع معايير التدقيق الجزائرية في 16 معيار، وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 78.13% حسب وجهة نظرهم.

— بالنسبة للعبارة (رقم 03، حيث احتلت المرتبة 04 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.75) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أنه يساعد استخدام (NAA) على تحسين جودة القوائم المالية وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 7.00% حسب وجهة نظرهم.

02- عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث من الاستبيان الموجه للأفراد والمتعلق بقياس: المحور الثالث: تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنية

جدول رقم (18): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الأهمية النسبية %	الاتجاه العام للعينة نحو موافقة على مضمون العبارات
01	إصدار معايير التدقيق الجزائرية يعتبر الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر	3.56	0.948	71.25	موافقة عالية
02	تساهم معايير التدقيق الجزائرية في زيادة جودة عملية التدقيق	3.50	1.047	70.00	موافقة عالية
03	اعتماد (NAA) يرفع من كفاءة الأداء	3.78	0.751	75.63	موافقة عالية
04	الهدف من إصدار (NAA) هو إرشاد وتوجيه المدققين	3.61	0.803	72.26	موافقة عالية
05	تطبيق المبادئ الدولية بما يتوافق مع البيئة الجزائرية عن طريق إصدار (NAA)	3.69	0.592	73.75	موافقة عالية
المحور ككل					عالية
الخطأ المعياري في قيمة المتوسط الحسابي (Mean Std Error=0.05304)					
الوزن النسبي للمتوسط الحسابي (%) = (المتوسط الحسابي * 100) / 5					
مجال المتوسط الحسابي	من 01 إلى 1.66	من 1.67 إلى 2.33	من 2.34 إلى 3		
مستوى الموافقة	درجة منخفضة	درجة متوسطة	درجة عالية		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 26

التعليق على الجدول أعلاه: نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الثالث من الاستبيان الموجه للأفراد والمتعلق بقياس: مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنية وبشكل عام بلغ المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع العبارات المحور قيمة 3.629 وهو ضمن المجال موافقة مرتفع [3.41-4.20] وبانحراف معياري قدره: 0.52284، وهو يشير إلى تقارب آراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الاجمالي، حيث تشتت بين آرائهما ضعيف

وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة احصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا يدعم النتائج المتحصل عليها فيما ان فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي كلهم موافقون وبنسبة 72.59% على أن مستويات مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في مهنة التدقيق الخارجي في المؤسسات من خلال في تحسين واقع المهنية المدقق الخارجي هي وبدرجة عالية حسب وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه إزاء اجاباتهم على مضمون عبارات المحور حيث كانت معظمها بدرجات عالية حيث متوسطاتها الحسابية محصورة بين (3.78 أعلى قيمة لدى العبارة رقم 03 إلى أدنى قيمة بلغت 3.56 لدى العبارة رقم 01) وفيما يلي ترتيب شرح العبارات حسب أهميتها لدى المستجوبين كما يلي:

- بالنسبة للعبارة (رقم 03، حيث احتلت المرتبة 01 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.78) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أن اعتماد (NAA) يرفع من كفاءة الأداء وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 75.63% حسب وجهة نظرهم.

- بالنسبة للعبارة (رقم 05، حيث احتلت المرتبة 02 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة : 3.69) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أن تطبيق المبادئ الدولية بما يتوافق مع البيئة الجزائرية عن طريق إصدار (NAA) وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 77.75% حسب وجهة نظرهم.

- بالنسبة للعبارة (رقم 04، حيث احتلت المرتبة 03 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة : 3.61) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أن الهدف من إصدار (NAA) هو إرشاد وتوجيه المدققين وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 72.26% حسب وجهة نظرهم.

- بالنسبة للعبارة (رقم 04، حيث احتلت المرتبة 04 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.56) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أن إصدار معايير التدقيق الجزائرية يعتبر الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 71.25% حسب وجهة نظرهم.

- بالنسبة للعبارة (رقم 02، حيث احتلت المرتبة 05 من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.50) حيث أن المستجوبين وافقوا وبدرجة عالية على أن تساهم معايير التدقيق الجزائرية في زيادة جودة عملية التدقيق وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 70.00% حسب وجهة نظرهم.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائجها

أولاً: عرض وتحليل نتائج اختبار الفرضيات الدراسة

1- شرح الأداة إحصائية لاختبار فرضيات الدراسة

للتحقق من صحة فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار (One-Sample T-Test) ويعد هذا الاختبار من الاختبارات الإحصائية المهمة وشائعة الاستخدام بشكل واسع من الباحثين في دراساتهم حيث يهدف إلى الكشف عن وجود اختلاف معنوي (Significant Difference) بين متوسط إجابة المستجوبين (المتوسط الحقيقي) نحو كل محور من محاور الاستبيان والمتوسط الفرضي (Constant) بمعنى أنه يفيد في فحص إجابات المستجوبين فيما إذا كان هناك فرق ذو دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي الحقيقي لإجاباتهم والقيمة الثابتة (المتوسط الفرضي). ويتم تحديد القيمة النظرية للمتوسط الفرضي وفقاً للعلاقة التالية:¹

$$\frac{(H+L)}{2} = a$$

حيث H: تمثل قيمة ترميز الحد الأعلى لسلم القياس؛ (Constant): a

L: تمثل قيمة ترميز الحد الأدنى لسلم القياس

وفي دراستنا فإن سلم القياس استجابات المستجوبين هو سلم ليكارت الثلاثي:

$$\frac{(H + L)}{2} = a = \frac{(5 + 1)}{2} = 3$$

ورقم 03 يمثل قيمة الوسطى (حياد) في مقياس ليكارت الخماسي.

ولاتخاذ القرار فيما يتعلق اختبار صحة الفرضيات نتبع الخطوات التالية²:

1- حساب المتوسط الحسابي (الحقيقي) (X) لإجابات أفراد العينة على اجمالي عبارات لكل محور من محاور الاستبيان.

¹ -مصطفى طويطي: التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان -تطبيقات عملية على برنامج excel-، دار النشر الجامعي، تلمسان، الجزائر، 2018، ص 248

² -عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 148-162-(بتصرف)

2- نختار المتوسط الفرضي وعادة ما يكون في المقياس الخماسي ليكارت بديل (محايد) ويقدر بـ 03.

3- نحسب الفرق بين المتوسط الحقيقي والمتوسط الفرضي كما يلي: (03-X)

4- بعدها ندرس الدلالة الإحصائية لنتيجة الفرق بين (03-X)، هل هو دال أم غير دال إحصائياً؟ أي مدى تعميم نتائج العينة على كامل المجتمع الدراسة

5- بعدها ولاتخاذ القرار فيما يتعلق بالدلالة الإحصائية (للفرق بين (02-X) نستخدم: اختبار T في حالة عينة واحدة (One-Sample T-Test) ويرمز له إحصائياً بالرمز (T-Test) وهي القيمة T المحسوبة حيث رفض أو قبول الفرضية من خلال اعتماد على اسلوبين يؤديان الى نفس النتيجة نوضحهما كما يلي:

- **الأسلوب الأول:** مقارنة القيمة T المحسوبة مع القيمة T الجدولية، حيث إذا كانت لقيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية فإننا نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة). والقيمة T الجدولية يتم استخراجها من جدول احصائي خاص يسمى (جدول توزيع ستودنت t) وهذا من خلال: تحديد مستوى الدلالة 0,05 وحساب درجة الحرية df في هذه الحالة تساوي $df = n - 1$ ، ن: عدد افراد العينة.

- **الاسلوب الثاني:** وهي أكثر دقة وسهولة من الأسلوب الأول، حيث عند حساب T test بالبرامج الإحصائية فإنها تحسب لنا أيضا قيمة احتمالية يرمز لها في مخرجات برنامج SPSS بالرمز Sig حيث تتعلق قيمة اختبار T test (المحسوبة). **وعليه:** فإنه إذا كانت قيمة Sig أقل من قيمة مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة الذي هو 0,05 فإننا يقودنا ذلك إلى رفض الفرض الصفري H_0 ونقبل H_1 (الفرضية البديلة).

ثانياً: عرض نتائج اختبار الفرضيات الدراسة ومناقشتها

01- اختبار الفرضية 01:

- **نص الفرضية:** يتميز المدقق الخارجي بفعالية عالية في أداء مهامه من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

- **صياغة الفرضيات الاحصائية:**

الفرضية الصفرية (Null Hypothesis) (H_0): لا يتميز المدقق الخارجي بفعالية عالية في أداء مهامه عند مستوى دلالة (0.05) من وجهة نظر المستجوبين

الفرضية البديلة (Alternative Hypothesis) (H_1): يتميز المدقق الخارجي بفعالية عالية في أداء مهامه عند مستوى دلالة (0.05) من وجهة نظر المستجوبين

جدول رقم (19): يوضح نتائج اختبار الفرضية رقم 01

95% مجالات الثقة		النتيجة عند مستوى الدلالة 0.05	Sig. القيمة الاحتمالية	Df درجة الحرية	T- TEST القيمة الإحصائية للاختبار	Mean Difference الفرق بين المتوسطين	متوسط الفرضي	Mean المتوسط الحقيقي
Upper الأعلى	Lower الادنى							
0.9028	0.6240	دال إحصائيا	0.000	31	11.166	0.76339	Test Value = 3	3.7634
العمود الأخير في الجدول: ينقسم الى عمودين ويبين درجات الثقة للفروق بين المتوسط الحسابي للعينة والقيمة المتوسط الفرضي عند درجة ثقة من الباحث تقدر ب 95% حيث يشمل الحدين الأعلى والأدنى ومنه الفرق يقع بين هذين الحدين: الأعلى: 0.9028 والادنى 0.6240 أي ان وجد من نتائج في عينة الدراسة الاحصائية فإنه موجود في مجتمع الدراسة ضمن هذا المجال وهذا بنسبة ثقة 95%								
القيمة T الجدولية = 2.0399 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية = 31 = 32 - 1								

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

التحليل الاحصائي للنتائج:

- تحليل الوصفي للنتائج المستجوبين: أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.7634) وهو ضمن مجال موافقة عالية [3.41-4.20] وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (= Test Value 03) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ (03-X) = 0.76339 ، أي نتائج المستجوبين ذات اتجاهات إيجابية، حيث نسبة موافقتهم على ما تضمنته عبارات المحور الأول من الاستبيان والمتعلق بقياس: **بمهنة التدقيق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق** بلغت 75.26 % وهذه نسبة تدل على أنه المدقق الخارجي يتميز كفاءة والمهنية والخبرة عالية في أداء مهامه. حيث يتميز باستقلالية في أداء مهامه وان تقرير الذي يقدمه يخدم جميع الأطراف حيث يقدم فيه رأي فني محايد عن عدالة

ومصادقية القوائم المالية للمؤسسة ويتضمن تقرير المدقق على معلومات ملائمة وذات موثوقية ومحايدة وخالية من التحيز

- تحليل الاستدلالي لنتائج المستجوبين (دال/ غير دال): أي (قرار الفرضية): أي مدى تعميم نتائج العينة على كامل المجتمع الدراسة، فانه باستخدام اختبار (T-TEST) لفحص مدى وجود فرق دال إحصائيا (معنوي) بين متوسط الحسابي للمستجوبين (11.166) والمتوسط الفرضي (03) فانه ومن خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن قيمة (T-TEST) المحسوبة بلغت (11.166) وهي أكبر من قيمة (T=2.0399) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =32، وأيضا القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (0.000=Sig) وهي أقل من المستوى الدلالة 0.05. مما يبين أن الفرق (03-X) = 0.76339 دال إحصائيا وهذا كله يقودنا إلى نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل الفرضية البديلة (H_1): يتميز المدقق الخارجي بفعالية عالية في أداء مهامه عند مستوى دلالة (0.05) من وجهة نظر المستجوبين

أي أن المستجوبين يدركون تمام الإدراك أن ما تم افتراضه في هذه الدراسة بخصوص واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق موجود فعلاً في الواقع الميداني وهذا يؤكدونه من خلال ممارستهم المهنية والأكاديمية (محاسبين ومحافظي الحسابات وخبراء وأساتذة جامعيين) في الميدان ومنه نستنتج ان فرضية 01 محققة والتي تنص: " يتميز المدقق الخارجي بفعالية عالية في أداء مهامه".

02- اختبار الفرضية 02:

- نص الفرضية: يعتمد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية (NAA) من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

- صياغة الفرضيات الاحصائية:

الفرضية الصفرية (Null Hypothesis) (H_0): لا يعتمد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية (NAA) عند مستوى دلالة (0.05) من وجهة نظر المستجوبين

الفرضية البديلة (Alternative Hypothesis) (H_1): يعتمد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية (NAA) عند مستوى دلالة (0.05) من وجهة نظر المستجوبين

جدول رقم (20) يوضح نتائج اختبار الفرضية رقم 02

95% مجالات الثقة		النتيجة عند مستوى الدلالة 0.05	Sig. القيمة الاحتمالية	Df درجة الحرية	T- TEST القيمة الإحصائية للاختبار	Mean Difference الفرق بين المتوسطين	المتوسط الفرضي	Mean المتوسط الحقيقي
Upper الأعلى	Lower الأدنى							
0.9986	0.6577	دال إحصائيا	0.000	31	9.908	0.82813	Test Value = 3	3.8281
<p>العمود الأخير في الجدول: ينقسم الى عمودين ويبين درجات الثقة للفروق بين المتوسط الحسابي للعينة والقيمة المتوسط الفرضي عند درجة ثقة من الباحث تقدر ب 95% حيث يشمل الحدين الأعلى والأدنى ومنه الفرق يقع بين هذين الحدين: الأعلى: 0.9986 والأدنى 0.6577 أي ان وجد من نتائج في عينة الدراسة الاحصائية فإنه موجود في مجتمع الدراسة ضمن هذا المجال وهذا بنسبة ثقة 95%</p> <p>القيمة T الجدولية = 2.0399 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية = 31 = 32 - 1</p>								

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

التحليل الاحصائي للنتائج:

- تحليل الوصفي للنتائج المستجوبين: أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.8281) وهو ضمن مجال موافقة عالية [3.41-4.20] وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (= Test Value 03) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ (03-X) = 0.82813، أي نتائج المستجوبين ذات اتجاهات إيجابية، حيث نسبة موافقتهم على ما تضمنته عبارات المحور الثاني من الاستبيان والمتعلق بقياس: بمدى اعتماد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية (NAA) بلغت 76.56 % وهذه نسبة تدل على أنه المدقق الداخلي يعتمد اخلال أداء مهامه على (NAA) وهذا مما يزيد من مستوى الثقة في مستخدمي القوائم المالية، حيث تمكن (NAA) من التخطيط بكفاءة لمهمة التدقيق مما يزيد في الحرص على دقة المعلومات و تحسين جودة القوائم المالية... الخ

- تحليل الاستدلالي لنتائج المستجوبين (دال/ غير دال): أي (قرار الفرضية): أي مدى تعميم نتائج العينة على كامل المجتمع الدراسة، فانه باستخدام اختبار (T-TEST) لفحص مدى وجود فرق دال إحصائيا (معنوي) بين متوسط الحسابي للمستجوبين (9.908) والمتوسط الفرضي (03) فانه ومن خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن قيمة (T-TEST) المحسوبة بلغت (9.908) وهي أكبر من قيمة (T=2.0399) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =32، وأيضا القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (0.000=Sig) وهي أقل من المستوى الدلالة 0.05. مما يبين أن الفرق (03-X) = 0.38676 دال إحصائيا وهذا كله يقودنا إلى نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل الفرضية البديلة (H_1): يعتمد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية (NAA) عند مستوى دلالة (0.05) من وجهة نظر المستجوبين

أي أن المستجوبين يدركون تمام الادراك أن ما تم افتراضه في هذه الدراسة بخصوص واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق موجود فعلاً في الواقع الميداني وهذا يؤكدونه من خلال ممارستهم المهنية والأكاديمية (محاسبين ومحافظي الحسابات وخبراء وأساتذة جامعيين) في الميدان ومنه نستنتج ان فرضية 02 محققة والتي تنص: " يعتمد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية (NAA) ".

03- اختبار الفرضية 03:

- نص الفرضية: تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنية من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

- صياغة الفرضيات الاحصائية:

الفرضية الصفرية (Null Hypothesis) (H_0): لا تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنية عند مستوى دلالة (0.05) من وجهة نظر المستجوبين
الفرضية البديلة (Alternative Hypothesis) (H_1): تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنية عند مستوى دلالة (0.05) من وجهة نظر المستجوبين

جدول رقم (21) يوضح نتائج اختبار الفرضية رقم 03

95%		النتيجة عند مستوى الدلالة	Sig. القيمة الاحتمالية	Df درجة الحرية	T-TEST القيمة	Mean Difference الفرق بين	Mean المتوسط الفرضي الحقيقي
Upper	Lower						

الفصل الثاني — دراسة حالة على محافظي الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية

الأعلى	الادنى	0.05			الإحصائية للاختبار	المتوسطين		
0.8182	0.4412	دال إحصائيا	0.000	31	6.813	0.62969	Test Value = 3	3.6297
<p>العمود الأخير في الجدول: ينقسم الى عمودين ويبين درجات الثقة للفروق بين المتوسط الحسابي للعينة والقيمة المتوسط الفرضي عند درجة ثقة من الباحث تقدر ب 95% حيث يشمل الحدين الأعلى والأدنى ومنه الفرق يقع بين هذين الحدين: الأعلى: 0.8182 والادنى 0.4412 أي ان وجد من نتائج في عينة الدراسة الاحصائية فإنه موجود في مجتمع الدراسة ضمن هذا المجال وهذا بنسبة ثقة 95%</p> <p>القيمة T الجدولية = 2.0399 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية = 31-32=1</p>								

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

التحليل الاحصائي للنتائج:

- تحليل الوصفي للنتائج المستجوبين: أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.6297) وهو ضمن مجال موافقة عالية [4.20-3.41] وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (= Test Value 03) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ (03-X) = 0.62669، أي نتائج المستجوبين ذات اتجاهات إيجابية، حيث نسبة موافقتهم على ما تضمنته عبارات المحور الثالث من الاستبيان والمتعلق بقياس: بمدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنية بلغت 72.59 % وهذه نسبة تدل على أنه هناك مساهمة لمعايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنية وهذا من خلال أن إصدار معايير التدقيق الجزائرية يعتبر الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر، كما أن معايير التدقيق الجزائرية تظهر مساهمتها خاصة في زيادة جودة عملية التدقيق واعتماد (NAA) يرفع من كفاءة الأداء والهدف من إصدار (NAA) هو إرشاد وتوجيه المدققين وتطبيق المبادئ الدولية بما يتوافق مع البيئة الجزائرية عن طريق إصدار (NAA).

- تحليل الاستدلالي لنتائج المستجوبين (دال/ غير دال): أي (قرار الفرضية): أي مدى تعميم نتائج العينة على كامل المجتمع الدراسة، فانه باستخدام اختبار (T-TEST) لفحص مدى وجود فرق دال إحصائيا (معنوي) بين متوسط الحسابي للمستجوبين (6.813) والمتوسط

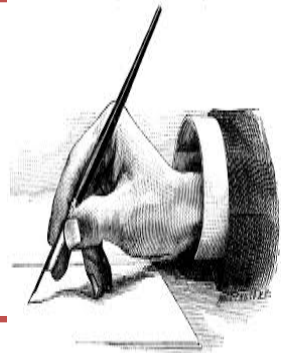
الفرضي (03) فانه ومن خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن قيمة (T-TEST) المحسوبة بلغت (6.813) وهي أكبر من قيمة (T=2.0399) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =32، وأيضا القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (0.000=Sig) وهي أقل من المستوى الدلالة 0.05. مما يبين أن الفرق (03-X) = 0.62969 دال إحصائيا وهذا كله يقودنا إلى نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل الفرضية البديلة (H_1): تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة عند مستوى دلالة (0.05) من وجهة نظر المستجوبين

أي أن المستجوبين يدركون تمام الادراك أن ما تم افتراضه في هذه الدراسة بخصوص واقع مساهمة لمعايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة موجود فعلاً في الواقع الميداني وهذا يؤكدونه من خلال ممارستهم المهنية والأكاديمية (محاسبين ومحافظي الحسابات وخبراء وأساتذة جامعيين) في الميدان **ومنه نستنتج ان فرضية 03 محققة والتي تنص: " مساهمة لمعايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة"**

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تعرفنا على مجتمع وعينة الدراسة وكذا المنهج المستخدم في الدراسة الميدانية واعتمدنا في هذه الدراسة على الاستبيان الذي تم توزيعه إلكترونياً على عينة من الممارسين المهنيين الأكاديميين (محاسبين ومحافظي الحسابات وخبراء وأساتذة جامعيين)، وتضمن الاستبيان ثلاث محاور أساسية تناولت موع الدراسة وتم تحليل بيانات المستجوبين بالاستعانة على برنامج الاحصائي-SPSS-26 . ثم بالاعتماد على الاختبارات الإحصائية اللازمة للإجابة على إشكالية الدراسة، ومن خلال تحليل إجابات آراء واتجاهات المستجوبين وتفسيرها توصلنا إلى أن: واقع مهنة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يتميز فيه المدقق الخارجي بفعالية عالية له الشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق وان هذا الاخير يعتمد في أداء مهامه على معايير التدقيق الجزائرية (NAA) حيث تساهم هذه الاخيرة في تحسين واقع المهنية ومنه الوصول الى جودة المعلومات المحاسبية ومصداقية القوائم المالية للمؤسسات.

الخاتمة العامة



الخاتمة العامة:

من خلال تناولنا لموضوع " واقع مهنة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية" حاولنا معالجة هذا الموضوع بطرح الاشكالية التالية: ماهو واقع مهنة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؟.

ومن أجل معالجة إشكالية هذا الموضوع تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين فصل نظري، وفصل تطبيقي، حيث في الفصل النظري تطرقنا إلى التدقيق والتدقيق الخارجي، وماهية المدقق الخارجي، ومعايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، أما في الفصل الثاني الذي يتمثل في الجانب التطبيقي حيث قمنا باستطلاع آراء عينة من حافضي الحسابات من خلال توزيع استبيان إلكتروني وتحليله، واختبار فرضية الدراسة التي تم تأكيدها.

اختبار الفرضيات:

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى الآتي:

- **بالنسبة للفرضية الأولى:** التي تنص على التدقيق الخارجي هو مهمة تقديم رأي فني وموضوعي وحيادي، ويقوم بها شخص مستقل حول التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات والقوائم المالية للمؤسسة محل التدقيقي، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.
- **بالنسبة للفرضية الثانية:** التي تنص على أن المدقق الخارجي يعتمد على معايير التدقيق الجزائرية NAA أثناء القيام بالمهمة، وتطبيق كل ما تنص عليه هذه المعايير يساهم في نجاح المهمة وأيضا حماية من أي مساءلات قانونية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.
- **بالنسبة للفرضية الثالثة:** التي تنص على أن معايير التدقيق الجزائرية NAA تساهم في تحسين واقع المهنة، والهدف من إصدار هذه المعايير هو إرشاد وتوجيه المدققين وتطوير مهنة التدقيق بما يتوافق مع البيئة الجزائرية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

نتائج الدراسة:

بناء على الدراسة النظرية وتحليل الاستبيان الالكتروني الذي قمنا بتوزيعه على محافظي الحسابات توصلنا إلى مجموعة من النتائج:

✓ التدقيق الخارجي هو مهمة تقديم رأي فني وموضوعي وحيادي يقوم بها شخص مستقل حول مصداقية القوائم المالية.

✓ قدرة المدقق على حفظ الأسرار المهنية وعدم استغلالها لمصلحته الشخصية.

✓ يعتمد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية.

✓ يسمح العمل بمعايير التدقيق الجزائرية عن تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق

✓ تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين وتطوير واقع المهنة.

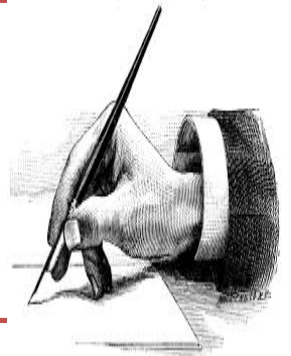
آفاق الدراسة:

في الأخير يمكن اعتبار هذه الدراسة بداية أخرى سواء في مجال التدقيق الخارجي أو معايير التدقيق الجزائرية:

✓ فعالية التدقيق الخارجي في تحسين عمل المحاسبين بالمؤسسة.

✓ مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تطوير مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

قائمة المراجع



قائمة المراجع:

أولاً- الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، د.ط، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000.
2. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وفوائد أخلاقيات المهنة، سلسلة الكتب المهنية، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
3. أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفق للمعايير الدولية، ط1، دار الحنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
4. أمين السيد أحمد لطفي، أساليب التدقيق لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، الدار الجامعية، القاهرة، 2000-2001.
5. أمين السيد أحمد لطفي، معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين، ط 1، الدار الجامعية، مصر، 2008.
6. أمين السيد محمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، مصر، 2007.
7. أيمن محمد صبري، مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الإلكترونية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010.
8. ايهاب نظمي، هاني الغرب، تدقيق الحسابات الاطار النظري، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
9. حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
10. خالد راغب الخطيب، خليل حمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار المستقل للنشر، عمان، 1998.

11. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
12. زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
13. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
14. زهير عيسى، تدقيق الحسابات والاجراءات العلمية، ط1، دار البداية، عمان، 2015.
15. سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، تدقيق الحسابات ج1، د ط، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، د ت.
16. سعود كايد، تدقيق الحسابات، ط1، دار زهرات للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
17. سليمان محمد مصطفى، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، د ط، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2014.
18. صديقي مسعود أحمد نقار، المراجعة الداخلية، ط1، مطبعة مزوار، الوادي، 2010.
19. طلال ابو غزالة، دراسة تحليلية مقارنة بين معايير المراجعة السعودية والدولية الندوة الثالثة حول سبل تطوير المحاسبة والتدقيق في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، الرياض، مارس 1987.
20. طواهر محمد تهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
21. عبد الرؤوف جاير، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، ط1 ، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، لبنان، 2006.
22. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، اسس المراجعة الخارجية، د ط، المكتبة الجامعية الحديثة، القاهرة، 2007.

23. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
24. علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي ولتطبيق العلمي ج2، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
25. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006.
26. كريمة علي الجوهر وآخرون، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، د ط، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة.
27. كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، المحاسبة والمراجعة، د ط، الدار الجامعية، 2001.
28. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، د ط، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007.
29. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
30. محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002.
31. محمد سمير الصبان، الاصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت 1998.
32. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002.
33. محمد سمير الصبان، الاصول العلمية للمواجهة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1998.

34. محمد سير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002/2003.
35. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2008.
36. محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر 2014.
37. محمود السيد الناغي، التدقيق: الاطار النظري والممارسة، مكتبة الجلاء، القاهرة، 1996.
38. محمود محمد عبد السلام، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الافصاح في القواعد المالية، منسأة المعارف، مصر 2003.
39. مراد حسين العلي، معايير التدقيق الدولية، ط1، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
40. نوال صالح بن عمارة، المراجعة والرقابة في المصارف الاسلامية، ط3، دار وائل للنشر، الجزائر، 2013.
41. هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر، عمان 2006.
42. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
43. مصطفى طويطي: التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان - تطبيقات عملية على برنامج excel- الجزء الأول، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر 2018.
44. أبو زيد، محمد خير سليم، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية spss ، الرياض، دار جرير للنشر والتوزيع، 2005 .

45. عبد الكريم بوحفص، الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013. (بتصرف)

ثانيا: المجالات

1. بن يحي علي وخبيطي خضير، تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتفعيل الحكومة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2010-2018، مجلة المقريبي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 1، جانفي 2019.
2. خلايفية ايمان، جاوحدو رضا، التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، المجلد 14، العدد 1، جامعة باجي مختار، عنابة-الجزائر، 2019.
3. صنهاجي هبية، عوادي عبد القادر، عمامرة محمد العيد، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر.
4. خليفي رزيقة، شيقارة هجيرة: منهجية تحديد نوع وحجم العينة في البحوث العلمية، مجلة المعارف علمية دولية محكمة، تصدر عن جامعة بويرة، العدد 23 (ديسمبر 2017).
5. سامية يغني، مديني عثمان، العينة في المجتمع الإحصائي كمدخل ضابط لدقة نتائج البحوث الاكاديمية، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 04، العدد 01، جوان 2019، ص 231-240، جامعة الشهيد حمة الأخضر بالوادي، الجزائر.

ثالثا: المذكرات

1. آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018.
2. بن جبور سهيلة، واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة ماستر، علوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2018.

3. بويكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، علوم تجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.
4. حمادي نبيل، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حكمة الشركات، اطروحة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008.
5. خلاصي رضا، المراجعة الجبائية تقييمها ومنهجيتها، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2000.
6. شاشور مختارية، تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة، مذكرة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017.
7. عبدون زهيرة، دور مدقي الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية، مذكرة الماستر، قسم مالية ومحاسبة، تخصص مالية ومراجعة، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2018.
8. عماد مرجانة، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، 2017.
9. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، علوم تجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011.
10. بعيطيش شعبان، اثر التسويق بالعلاقات في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف- المسيلة-، السنة الجامعية 2015-2016.

رابعاً: المداخلات

1. بديسي فهيمة، مداخلة تحت عنوان: التدقيق الداخلي ودوره في انجاح مسار تطبيق الحكومة، مقدمة الى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر.
2. شوقي جباري وآخرون، مداخلة تحت عنوان: دور المراجعة الخارجية في ارساء دعائم حكومة الشركات، مقدمة الى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر.

خامسا: القوانين

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 02 فبراير 2011، المتعلقة بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد 07، المادة، 18-22.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 002، الجزائر، 4 فيفري 2016.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 23، الجزائر، 15 مارس 2017.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 77، الجزائر، 24 سبتمبر 2018.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 150، الجزائر، 11 أكتوبر 2016.
6. المادة 04 و05 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

7. المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد، ج.ر: عدد 24 المؤرخة في 17-04-1996.

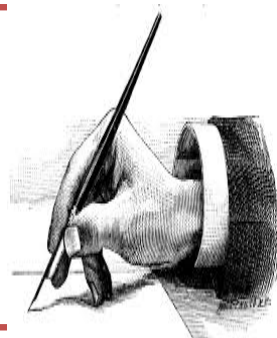
سادسا: المواقع الإلكترونية

1. طويطي مصطفى وعيل ميلود، مطبوعة جامعية موسومة بـ " أساليب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية - منظور إحصائي - "، معتمد من طرف المجلس العلمي بكلية العلوم الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير - جامعة البويرة، بتاريخ 30 جوان 2014. على الرابط

<http://dSPACE.univ-bouira.dz:8080/jspui/handle/123456789/3327>

2. أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي للمتغيرات المتعددة باستخدام برنامج SPSS، الجزء الثاني، الدار العالمية، القاهرة، مصر، 2008، رابط (<https://www.noor-book.com>)

الملاحق



الملحق رقم 01

الجامعة : جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
الكلية : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
القسم : العلوم المالية والمحاسبة
. التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير.

استبيان بحث مذكرة ماستر

تحية طيبة وبعد،

في إطار إعداد مذكرة ماستر بعنوان " عنوان الدراسة : واقع مهنة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية التوزيع : على محافظي الحسابات " استسمحكم في المشاركة و المساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين حول موضوع الدراسة

لذا نرجو منكم التفضل بالإجابة على الفقرات الموجودة ضمن محاور هذا الاستبيان بكل موضوعية للحصول على معلومات تساهم في تحقيق أهداف الدراسة، مع العلم أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض هذه الدراسة.

شكرا على تعاونكم مع هذا البحث

معتوق شهيرة .

طبيي أحلام.

الجزء الأول: معلومات عامة عن عينة الدراسة

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب

الجنس : ذكر أنثى

المؤهل العلمي : ليسانس ماجستير ماستر

دكتوراه أخرى

المهنة: خبير محاسب محافظ حسابات أستاذ جامعي

الخبرة المهنية : اقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات

من 10 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة

الجزء الثاني: محاور الدراسة محاور الدراسة

المحور الأول: التدقيق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق				
العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1- استقلال المدقق الخارجي في التفكير وأثناء القيام بالتدقيق				
2- اتسام المدقق الخارجي بالكفاءة والمهنية والخبرة				
3- قدرة المدقق على حفظ الأسرار المهنية				
4- عدم استغلال المعلومات السرية لمصلحة الشخصية وعدم إفشاء هذه المعلومات				
5- اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي				
6- يُقدم المدقق الخارجي في التقرير رأي فني محايد عن عدالة وصدق القوائم المالية				
7- يتضمن تقرير المدقق على معلومات ملائمة وذات موثوقية ومحايدة وخالية من التحيز				

المحور الثاني: اعتماد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية (NAA)

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- اعتماد المدقق الخارجي على (NAA) يزيد من مستوى الثقة في مستخدمي القوائم المالية					
2- تمكن (NAA) من التخطيط بكفاءة لمهمة التدقيق مما يزيد في الحرص على دقة المعلومات.					
3- يساعد استخدام (NAA) على تحسين جودة القوائم المالية					
4- يعتمد المدقق على جميع معايير التدقيق الجزائرية في 16 معيار					

المحور الثالث: تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- إصدار معايير التدقيق الجزائرية يعتبر الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر					
2- تساهم معايير التدقيق الجزائرية في زيادة جودة عملية التدقيق					
3- اعتماد (NAA) يرفع من كفاءة الأداء					
4- الهدف من إصدار (NAA) هو إرشاد وتوجيه المدققين					
5- تطبيق المبادئ الدولية بما يتوافق مع البيئة الجزائرية عن طريق إصدار (NAA)					

شكرا على حسن تعاملكم

الإشكالية الرئيسية:

ماهو واقع مهنة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؟

الاسئلة الفرعية :

— ماهو التدقيق الخارجي و ماهي الشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق؟

— مامدى اعتماد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية؟

— كيف تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين واقع المهنة؟

الفرضيات _ :

— التدقيق الخارجي هو مهمة تقديم رأي فني وموضوعي وحيادي يقوم بها شخص مستقل حول مصداقية القوائم المالية

— يعتمد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية

— تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

ملخص:

التدقيق الخارجي هو من أكثر المواضيع اهتماما في الميدان باعتبار هذه المهنة ضمان لمصادقية وعدالة القوائم المالية وإعطاء رأي محايد لمستخدمي هذه القوائم. وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة مهنة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية .NAA

ولتحقيق هذه الدراسة تم التطرق إلى التدقيق والتدقيق الخارجي ومهنة المدقق الخارجي، وإصدارات المجلس الوطني للمحاسبة المتمثلة في معايير التدقيق الجزائرية NAA، وبعد ذلك تم استطلاع آراء عينة من محافظي الحسابات من خلال توزيع استبيان إلكتروني. وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها التدقيق الخارجي هو تقديم رأي فني وموضوعي وحيادي يقوم بها شخص مستقل حول مصادقية القوائم المالية، اعتماد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية وأن هذه المعايير تساهم في تحسين واقع مهنة التدقيق. **الكلمات المفتاحية:** التدقيق، التدقيق الخارجي، معايير التدقيق الجزائرية NAA.

Abstract:

External auditing is one of the most important topics in the field considering this profession as a guarantee for the credibility and fairness of the financial lists and to give a neutral opinion for the users of this lists.

This study aims to know the profession of external auditing in the light of the application of the Algerian auditing standards.

To achieve this study, auditing ,external auditing ,the profession of the external auditor ,and the national council publications were discussed and were represented for the accounting by the Algerian auditing standards .After that ,a sample of account governors' opinions were surveyed through the distribution of an electronic questionnaire.

This study resulted in a set of results ,the most important of which is (external audit is a task of providing a technical ,objective ,and artistic opinion carried out by an independent person about the reliability of the financial lists ,and the external auditor's adoption of the Algerian auditing standards ,and that this standards contribute in improving the reality of the auditing profession.)

Key words: audit ,external auditing ,Algerian auditing standards.