جامعة يحي فارس– المدية

كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق الخارجي

دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب:

طويل إسماعيل

إشراف الأستاذ:

د. يوسف السعيدي أحمد

أعضاء لجنة المناقشة

أ.د علي عبد الصمد عمر	أستاذ	جامعة المدية	رئيسا
د. يوسف السعيدي أحمد	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	مقررا
أ.د ضويفي حمزة	أستاذ	جامعة تيسمسيلت	عضوا ممتحنا
د. بن عيسى عبد الرحمان	أستاذ محاضر أ	جامعة بومرداس	عضوا ممتحنا
د. مامي علي	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	عضوا ممتحنا
د. حناشي مصطفى	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	عضوا ممتحنا

السنة الجامعية: **2022 -2023**

جامعة يحي فارس– المدية

كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق الخارجي

دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب:

طويل إسماعيل

إشراف الأستاذ:

د. يوسف السعيدي أحمد

أعضاء لجنة المناقشة

أ.د علي عبد الصمد عمر	أستاذ	جامعة المدية	رئيسا
د. يوسف السعيدي أحمد	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	مقررا
أ.د ضويفي حمزة	أستاذ	جامعة تيسمسيلت	عضوا ممتحنا
د. بن عيسى عبد الرحمان	أستاذ محاضر أ	جامعة بومرداس	عضوا ممتحنا
د. مامي علي	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	عضوا ممتحنا
د. حناشي مصطفى	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	عضوا ممتحنا

السنة الجامعية: 2022– 2023

شكـــــر وتقديـــــر

أحمد الله وأشكره على أن يسر لي طريق العلم ووهب لي العلم النافع ووفقني لإنجاز هذا العمل.

أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى الأستاذ **يوسف السعيدي أحمد** على مساعدته لي وعلى النصائح القيمة طوال فترة إنجاز هذا العمل.

كما أشكر جميع الأساتذة الذين قدموا لي المساعدة والنصائح.

أشكر كذلك الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وإثراء هذا العمل.

وأشكر كل ممارسي مهنة التدقيق الذين ساهموا في انجاح هذا العمل و لم يبخلوا علينا.

اهـــــــــداء

إلى روح أمي الراحلة من الدنيا الباقية في قلبي، فاللهم اغفر لها وارحمها

إلى والدي الكريم أطال الله في عمره

إلى أخي وأختي

إلى كل عائلتي

إلى من وقف معي وساندني وساعدني

إلى كل الأحباب والأصدقاء

طويل إسماعيل

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثر جودة التدقيق الخارجي من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائري، وبغرض تحقيق هذا الهدف قمنا بتقسيم دراستنا إلى جزء نظري وآخر تطبيقي، حيث تطرقنا في الجزء النظري إلى إطار حول التدقيق وكذلك إلى التدقيق في الجزائر وأيضا إلى دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق.

في الجزء التطبيقي قمنا بإجراء دراسة ميدانية على مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر من خلال توزيع استبيان عليهم، وقد تحصلنا على 340 إجابة. باستخدام برنامج IBM SPSS قمنا بتحليل الإجابات وتوصلنا إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وعوامل جودة التدقيق المستخدمة في هذه الدراسة والمتمثلة في جودة التحضير للمهمة وجودة جمع ادلة الاثبات، جودة استخدام إجراءات التدقيق وجودة تدقيق الحسابات وإعداد التقرير، وفي الأخير وبالاعتماد على النتائج التي توصلنا إليها قدمنا العديد من التوصيات أهمها ضرورة إصدار معايير جزائرية للتدقيق تغطي جوانب أكثر من جودة التدقيق.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، مهنة التدقيق في الجزائر، معايير التدقيق الجزائرية، جودة التدقيق.

Abstract :

This study aims to examine the extent to which the external audit quality is affected by the application of Algerian auditing standards. To achieve this goal we divided our study into a theoretical part and an applied part. In the theoretical part, we discussed a framework of auditing and as well as auditing in Algeria, and also the role of Algerian auditing standards in improving the audit quality.

In the applied part, we conducted a field study on a group of account governors and expert accountants in Algeria by distributing a questionnaire to them, in which we obtained 340 answers. After analyzing these answers using the IBM SPSS program, we conclude that we have found a statistically significant relationship between the application of Algerian auditing standards and the audit quality factors used in this study, represented by the quality of preparation for the task, the quality of evidence collection, the quality of the use of audit procedures, the quality of auditing and the preparation of the report, in the latter, and based on our findings, we provided several recommendations, the most important of which the need to issue Algerian auditing standards that cover more aspects of audit quality.

Keywords: external auditing, auditing profession in Algeria, Algerian auditing standards, audit quality.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وتقدير	III
إهداء	IV
المستخلص	V
فهرس المحتويات	VII
قائمة الأشكال	X
قائمة الجداول	XI
قائمة الملاحق	XIII
قائمة الرموز والمصطلحات	XIII
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق ومعايير التدقيق	1
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية تدقيق الحسابات	3
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن تدقيق الحسابات ومفهومه	3
المطلب الثاني: أهداف تدقيق الحسابات وأهميته	4
المطلب الثالث: أنواع التدقيق	9
المبحث الثاني: معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما	13
المطلب الأول: المعايير العامة	13
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني	15
المطلب الثالث: معايير اعداد التقرير	18
المبحث الثالث: معايير التدقيق الدولية	20
المطلب الأول: نشأة وتعريف معايير التدقيق الدولية	20
المطلب الثاني: إجراءات إصدار معايير التدقيق الدولية وعرض قائمتها	21

المطلب الثالث: أهمية معايير التدقيق الدولية وأهدافها	25
خلاصة الفص	27
الفصل الثاني: معايير التدقيق الجزائرية	28
تمهيد	29
المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر	30
المطلب الأول: نشأة وتطور مهنة التدقيق في الجزائر	30
المطلب الثاني: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	35
المطلب الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	37
المبحث الثاني: ماهية معايير التدقيق الجزائرية	41
المطلب الأول: نشأة معايير التدقيق الجزائرية وتعريفها	41
المطلب الثاني: أهمية معايير التدقيق الجزائرية ودوافع إصدارها	42
المطلب الثالث: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية	44
المبحث الثالث: تقسيم معايير التدقيق الجزائرية	48
المطلب الأول: معايير التحضير لمهمة التدقيق	48
المطلب الثاني: معايير أدلة الاثبات	51
المطلب الثالث: معايير الإجراءات الداعمة لعملية التدقيق	57
المطلب الرابع: معايير تدقيق الحسابات وإعداد التقرير	62
خلاصة الفصل	68
الفصل الثالث: جودة التدقيق الخارجي وعلاقتها بمعايير التدقيق الجزائرية	69
تمهيد	70
المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق	71
المطلب الأول: مفاهيم حول جودة التدقيق	71
المطلب الثاني: أهمية جودة التدقيق	73
المطلب الثالث: وسائل تحسين جودة التدقيق	74

المبحث الثاني: جودة التدقيق وطرق التحكم فيها	77
المطلب الأول: الرقابة على جودة التدقيق	77
المطلب الثاني: مؤشرات قياس جودة التدقيق	79
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق	86
المبحث الثالث: دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق الخارجي	92
المطلب الأول: دور معايير التحضير لمهمة التدقيق في تحسين جودة التدقيق	92
المطلب الثاني: دور معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق	93
المطلب الثالث: دور معايير الإجراءات الداعمة لعمية التدقيق في تحسين جودة التدقيق	94
المطلب الرابع: دور معايير تدقيق الحسابات وإعداد التقرير في تحسين جودة التدقيق	95
خلاصة الفصل	96
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	97
تمهيد	98
المبحث الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية	99
المطلب الأول: تقديم مجتمع وعينة الدراسة	99
المطلب الثاني: تقديم أداة الدراسة وطريقة توزيعها	100
المطلب الثالث: تقديم المنهجية الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات	102
المبحث الثاني: النتائج الوصفية للدراسة	105
المطلب الأول: ثبات وصدق أداة الدراسة	105
المطلب الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة	108
المطلب الثالث: تفريغ وتحليل الإجابات	111
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل النتائج	119
المطلب الأول: اختبار الارتباط والعلاقة بين متغيرات الفرضيات	119
المطلب الثاني: تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على مكونات جودة التدقيق	125
المطلب الثالث: تحليل النتائج	129

خلاصة الفصل	131
الخاتمة	132
قائمة المصادر والمراجع	137
الملاحق	146

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	نموذج الدراسة	ي
02	إجراءات إصدار معيار دولي للتدقيق	22
03	مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بمكتب التدقيق	81
04	المؤشرات المرتبطة بفريق التدقيق والمؤسسة المدققة	84
05	مؤشرات جودة التدقيق المرتبطة بعملية التدقيق	86
06	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	108
07	توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة	109
08	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	111

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الأهداف التقليدية والمعاصرة للتدقيق	05
02	أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والداخلي	09
03	قائمة معايير التدقيق الدولية	22
04	أهم التنظيمات القانونية التي عرفتها مهنة التدقيق في الجزائر	33
05	قائمة معايير التدقيق الجزائرية	46
06	ثبات وصدق الجزء الأول من الاستبيان	105
07	ثبات وصدق الجزء الثاني من الاستبيان	106
08	صدق وثبات الاستبيان	107
09	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	108
10	توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة	109
11	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص	110
12	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	111
13	إجابات عينة الدراسة حول تلقي التكوين	112
14	إجابات عينة الدراسة حول مدى معرفة المعايير	112
15	إجابات عينة الدراسة حول مدى تطبيق المعايير	113
16	إجابات عينة الدراسة حول المعايير المتعلقة بالتخطيط لمهمة التدقيق	114
17	إجابات عينة الدراسة حول معايير أدلة الاثبات	115
18	إجابات عينة الدراسة حول معايير الإجراءات الداعمة لعملية التدقيق	116

19	إجابات عينة الدراسة حول معايير تدقيق الحسابات وإعداد التقرير	117
20	اختبار الارتباط بين تلقي التكوين ومدى الدراية بالمعايير	120
21	اختبار الارتباط بين الدراية بالمعايير وتطبيقها	121
22	اختبار الارتباط بين تطبيق معايير التحضير وجودة التحضير لمهمة التدقيق	122
23	اختبار الارتباط بين تطبيق معايير أدلة الاثبات وجودة جمع أدلة الاثبات	123
24	اختبار الارتباط بين تطبيق معايير الاجراءات الداعمة وجودة استخدام الاجراءات الداعمة لعملية التدقيق	124
25	اختبار الارتباط بين تطبيق معايير تدقيق الحسابات وإعداد التقرير وجودة تدقيق الحسابات وإعداد التقرير	125
26	اختبار التأثير بين تطبيق معايير التحضير لمهمة التدقيق ومؤشرات جودة التحضير لمهمة التدقيق	126
27	اختبار التأثير بين تطبيق معايير أدلة الاثبات ومؤشرات جودة مؤشرات جمع أدلة الاثبات	127
28	اختبار التأثير بين تطبيق معايير الاجراءات الداعمة لعملية التدقيق وجودة مؤشرات استخدام الاجراءات الداعمة لعملية التدقيق	128
29	اختبار التأثير بين تطبيق معايير تدقيق الحسابات وإعداد التقرير وجودة مؤشرات تدقيق الحسابات وإعداد التقرير	128

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	الاستبيان	148
02	معامل الثبات ألفا كرونباخ	158
03	خصائص عينة الدراسة	159
04	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية	161
05	اختبار الارتباط سبيرمان	163
06	مصفوفة العلاقة للتحليل العاملي	166

قائمة الرموز والمصطلحات

الرمز أو المصطلح	المعنى
AFAA	الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين
CNC	المجلس الوطني للمحاسبة
IAASB	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية
IAPC	اللجنة الدولية لممارسة التدقيق
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين
ISA	معايير التدقيق الدولية
NAA	معايير التدقيق الجزائرية



مقدمة

ظهرت مهنة التدقيق منذ قرون ماضية وذلك كاستجابة للحاجة المتزايدة للرقابة والتحقق من السجلات المالية، وبدأت هذه المهنة في التطور باستمرار حيث تم تأسيس أول جمعية مهنية للتدقيق في إيطاليا سنة 1581، واستمرت هذه المهنة في التطور مع التطورات الاقتصادية وتطور المؤسسات والتي ظهر فيها انفصال الملكية عن الإدارة وتوسع الوظائف والنشاطات في المؤسسات وهذا ما دعا إلى ظهور مهنة التدقيق بشكلها الحالي والتي تسعى إلى التحقق من صحة وموثوقية البيانات المالية ومدى الامتثال للمعايير والقوانين والتشريعات المعمول بها، وكذا تحديد نقاط القوة والضعف في نظام المؤسسة، وهو ما جعل التدقيق من أهم أدوات الرقابة وأكثرها فعالية والتي يتم الاعتماد عليها من طرف الملاك ومن أطراف أخرى مختلفة تهتم بمعرفة الوضيعة والصورة الحقيقية للمؤسسة.

ومن هنا سعت العديد من الهيئات وطنية كانت أو دولية لتطوير مهنة التدقيق ومواكبتها مع التطورات الحاصلة في المؤسسات. كما سعت الجزائر هي الأخرى في إصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر والذي نجم عنه إصدار قانون جديد تناول مجموعة من الإصلاحات تتعلق بمهنة التدقيق والمحاسبة، وتمثلت هذه الإصلاحات في إعادة تنظيم الجهات المشرفة على المهنة وإعادة صياغة شروط ممارسة المهنة والمهام المتعلقة بها. وتبع هذا القانون مجموعة من التشريعات التي تصب في إطار إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر ومن بينها إصدار مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية.

وقد أصدر المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية 16 معيار جزائري للتدقيق على أربعة دفعات كانت بدايتها في فيفري 2016 وآخر إصدار كان في سبتمبر 2018 وبعدها لم يتم إصدار معايير جديدة حتى الآن. وجاء إصدار هذه المعايير بهدف تنظيم وضبط عملية التدقيق وتقليل الفروقات بين المدققين، والأهم من ذلك جاءت هذه المعايير بهدف الرفع من جودة عملية الدقيق من مختلف الجوانب والمراحل التي تمر بها عملية التدقيق.

وتشير جودة التدقيق إلى مدى موثوقية عملية التدقيق والتمكن من تحقيق الأهداف المرجوة، وتعتبر جودة التدقيق قضية مهمة جدا للعديد من الأطراف المستخدمين للقوائم المالية والمهتمين بتقرير التدقيق، وكلما زادت جودة التدقيق زادت الموثوقية في صحة المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة. كما تتأثر جودة التدقيق بعوامل مختلف من بينها معايير التدقيق حيث جاءت معايير التدقيق بصفة عامة ومعايير التدقيق الجزائرية بصفة خاصة للمساهمة في رفع جودة التدقيق.

الإشكالية:

توصلت العديد من الدراسات إلى وجود تأثير بين تطبيق المعايير الجزائرية وجودة التدقيق. ومن خلال ذلك نطرح الاشكالية الرئيسية لدراستنا:

- **ما مدى تأثير معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر؟**

الأسئلة الفرعية:

بغرض الاجابة على اشكالية الدراسة قمنا بتقسيم هذه الاشكالية إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية، تتمثل في:

- ما هي أهمية معايير التدقيق الجزائرية عند القيام بعملية التدقيق؟
- ما هي العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق الخارجي؟
- ما مدى دراية المدقق الخارجي في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية؟
- إلى أي حد يعتمد المدقق الخارجي في الجزائر على معايير التدقيق الجزائرية أثناء عملية التدقيق؟
- كيف يمكن أن تؤثر معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر؟
- ماهي مكونات جودة التدقيق التي تتأثر جراء تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؟

الفرضيات:

على ضوء الاشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية المنبثقة منها، قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات تتمثل في:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين من تلقى تكوين خاص بمعايير التدقيق الجزائرية ومدى درايته بمعايير التدقيق الجزائرية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى الدراية بمعايير التدقيق الجزائرية وتطبيق هذه المعايير.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق وجودة التدقيق الخارجي.

وقصد تحليل هذه الفرضية أكثر قمنا بتقسمها إلى أربع فرضيات فرعية وهي:

1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وتحسين جودة التحضير والتخطيط لمهمة التدقيق.

2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وتحسين عملية جمع أدلة الاثبات.

3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وتحسين عملية استخدام الاجراءات الداعمة لعملية التدقيق.

4- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وتحسين جودة تدقيق الحسابات وإعداد التقرير.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية معايير التدقيق الجزائرية وأهمية جودة التدقيق، ونبرز ذلك من خلال:

- أن معايير التدقيق الجزائرية تعتبر حديثة في الجزائر، وجاءت جراء الإصلاحات التي تتبعها الجزائر لإصلاح مهنة التدقيق.
- الانتقادات التي تواجهها إصدارات معايير التدقيق الجزائرية. من جهة من يدعي عدم حاجة المدقق إليها ومن جهة أخرى هناك من ينتقد التأخر في الإصدارات.
- الحاجة إلى رفع مستوى جودة التدقيق في الجزائر من خلال معرفة الجوانب التي ترتبط بمعايير التدقيق الجزائرية.

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في معرفة كيفية تأثير معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق، وبالإضافة إلى ذلك تهدف الدراسة إلى:

- التعرف على مهنة التدقيق في الجزائر.
- عرض الإطار العام للمعايير الجزائرية للتدقيق.
- التعرف على جودة التدقيق ومؤشرات قياسها.
- قياس أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق.
- معرفة الجوانب التي تتأثر من جودة التدقيق جراء تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

حدود الدراسة:

باعتبار أن موضوع دراستنا يتمحور حول معايير التدقيق الجزائرية وجودة التدقيق الخارجي وهي مواضيع واسعة، وبغرض التحكم في هذه الدراسة قمنا بتحديدها بما يلي:

- معايير التدقيق الجزائرية المعتمد عليها في هذه الدراسة هي الستة عشر معيار الذين صدروا قبل سنة 2022.
- ممارسي مهنة التدقيق الذين تمت حولهم الدراسة هم المدققين الموجودين في قائمة المجلس الوطني للمحاسبة في سنة 2022.
- الفترة التي تمت فيها اجراء الدراسة الميدانية من جوان 2022 إلى أكتوبر 2022.

المنهج والأدوات المستعملة:

استعملنا في هذه الدراسة عدة مناهج أهمها:

- المنهج الوصفي وذلك لوصف متغيرات الدراسة المتمثلة في معايير التدقيق الجزائرية وجودة التدقيق.
- كما اعتمدنا على منهج دراسة الحالة وذلك للقيام بدراسة ميدانية على مجتمع الدراسة.
- كما تم استخدام الاستبيان كأداة للدراسة بغرض القيام بالدراسة الميدانية.
- تم استخدام برنامج IBM SPSS لتحليل واستخراج النتائج المتعلقة بالدراسة الميدانية.

عينة ومجتمع البحث:

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر، وهم محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والذين يبلغ عددهم حسب قائمة 2022 المنشورة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة 2851، وقد قمنا بالاعتماد على أسلوب احصائي لتحديد حجم عينة الدراسة والذي بلغ عددهم 340 مدقق خارجي.

الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات موضوع دراستنا أو إحدى جوانبه بشكل أو بآخر، منها دراسات عربية وأخرى أجنبية، نعرض بعضها فيما يلي:

دراسات عربية:

- دراسة أحمد حابي: 2015/2014 **"العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر"** الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية بجامعة الجزائر 3.

هدف الباحث في هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، حيث قام بتوزيع استبيان عليهم وقد توصل إلى وجود عوامل مختلفة تؤثر على جودة المراجعة منها عوامل متعلقة بالمراجع وفريقه وعوامل متعلقة بمكتب المراجعة، كما قدم الباحث بعض التوصيات أهمها ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة.

- دراسة بودونت أسماء: 2016/2015: **" محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق"** الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية بجامعة بسكرة.

حاولت هذه الدراسة معرفة المؤشرات التي يمكن اعتمادها لقياس جودة التدقيق في الجزائر وقد تم توزيع استبيان على مجموعة من المهنيين والذين بلغ عددهم 80. وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود العديد من المؤشرات لقياس جودة التدقيق أهمها كفاءة العاملين والخبرة لدى فريق العمل، كما تم تقديم بعض المقترحات تضمنت مؤشرات يمكن الاعتماد عليها لقياس جودة التدقيق.

- دراسة بهلولي نور الهدى: 2017/2016 **"أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر"** الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية بجامعة سطيف 1.

حاولت الباحثة في هذه الدراسة معالجة إشكالية ما مدى تأثير تبني معايير التدقيق الدولية على مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، وذلك من خلال الوقوف على واقع تنظيم هذه المهنة بالجزائر وقد تم توزيع استبيان على مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر عددهم 180، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المدقق لا يلجأ إلى معايير التدقيق الدولية وأن تبني معايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

- دراسة بوزيدة حميد، سايج فايز: 2017 **"تحسين جودة تبني معايير التدقيق الجزائرية"** الدراسة عبارة عن مقال منشور بمجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات لجامعة البليدة 2، المجلد 6، العدد 1.

هدفت الدراسة إلى تحسين جودة تبني معايير التدقيق الجزائرية من خلال إبراز أهميتها، ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع استبيان على مجوعة من المدققين بلغ عدد 43، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة تبني كل معايير التدقيق الجزائرية وتبويبها وفقا لسيرورة عملية التدقيق.

- دراسة لقويرة سمير: 2019/2018 **"مساهمة معايير أدلة الاثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي"** الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في علوم التسيير من جامعة باتنة 1.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، حيث تم توزيع استبيان على عينة من المدققين الخارجين في شرق الجزائر والذين بلغ عددهم 94. وخلصت الدراسة إلى وجود ارتباط كبير بين استخدام معايير أدلة الاثبات وتحسين جودة التدقيق الخارجي، وقد قدمت هذه الدراسة بعض التوصيات منها ضرورة استكمال إصدار بقية معايير التدقيق الجزائرية.

- دراسة لبوز نوح، بوعلاق مبارك: 2019 **"تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في جودة تقرير محافظ الحسابات"** الدراسة عبارة عن مقال منشور بمجلة إضافات اقتصادية لجامعة غرداية، المجلد3، العدد2.

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة على جودة تقارير محافظ الحسابات، ولتحقيق ذلك تم إجراء مقابلة مع مجموعة من المهنيين وقد تم التوصل إلى أن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية مازال يحتاج إلى تطوير لتوافق بشكل كامل مع واقع بيئة الأعمال الجزائرية.

- دراسة طارق تليلي، هواري سويسي 2019 **"محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر"** الدراسة عبارة عن مقال منشور بمجلة الباحث لجامعة ورقلة، المجلد19 العدد 1.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي، وقد تم إجراء دراسة على 62 مدقق من خلال استبيان، وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها أن أكثر العوامل تأثيرا على جودة التدقيق الخارجي هي تلك المتعلقة باستقلالية المدقق، كما تم تقديم بعض التوصيات منها الاستمرار في تأطير المهنة من خلال استكمال عملية اصدار معايير التدقيق الجزائرية.

- دراسة عبد الرضا حسن سعود، حازم عبد عزيز الغرباوي، رائد فاضل حمد سلمان: 2020 **"محددات جودة التدقيق وأثرها في أداء مدقق الحسابات الخارجي"** الدراسة عبارة عن مقال منشور بمجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الانسانية لكلية الكوت الجامعة، المجلد 1، العدد 1.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير محددات جودة التدقيق في أداء مدقق الحسابات وفي سبيل تحقيق هذا الهدف تم توزيع استبيان على مكاتب التدقيق في العراق والتي بلغ عددها 33، وقد توصل الباحثين إلى أن المحددات الأكثر تأثيرا على جودة التدقيق تتمثل في التأهيل العلمي والاستقلالية وقدمت هذه الدراسة بعض التوصيات منها العمل على تبني استراتيجية التخصص في أداء مهمة التدقيق.

دراسات أجنبية:

- دراسة Nigar sultana, Harjinder singh, Asheq rahman: 2019 **« Experience of Audit Committee Members and Audit Quality »** الدراسة عبارة عن مقال منشور بمجلة european accounting review المجلد 28، العدد5.

هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كان هناك ارتباط بين خبرة أعضاء لجنة التدقيق وجودة التدقيق حيث تم إجراء دراسة من سنة 2001 إلى 2012، وتسجيل مجموعة من الملاحظات سنويا بلغ عدد 13155 ملاحظة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود ارتباط بين خبرة أعضاء لجنة التدقيق وجودة التدقيق.

- دراسة Tusheng xiao, Chunxiao geng, Chun yuan: 2020 **« How audit effort affects audit quality »** الدراسة عبارة عن مقال منشور بمجلة china journal of accounting researsh المجلد 13، العدد 1.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين جهود التدقيق وجودة التدقيق، من خلال الفترة 2006 و2022 وقد أظهرت نتائج الدراسة أن جهود التدقيق تزيد بدرجة كبيرة من جودة التدقيق من خلال التأثير على عملية التدقيق ومخرجات التدقيق.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة أن الدراسات السابقة لم تجمع بين موضوع معايير التدقيق الجزائرية وجودة الدقيق الخارجي، إضافة إلى ذلك في دراستنا سنحاول معرفة ماهي جوانب

جودة التدقيق التي تتأثر من تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، كما حاولنا في هذه الدراسة الرفع من عدد عينة الدراسة بهدف تمثيل مجتمع الدراسة بنسبة أكبر.

صعوبات الدراسة:

خلال إعداد هذه الدراسة واجهتنا بعض الصعوبات تتمثل في:

- صعوبة الحصول على مراجع تتعلق بمعايير التدقيق الجزائرية من طرف الجهات المشرفة على إصدارها.
- عدم استجابة العديد من ممارسي مهنة التدقيق للمشاركة في الاستبيان.
- صعوبة الوصول إلى بعض المدققين والتواصل معهم نظرا لعدم توفر معلومات للتواصل معهم في القائمة المنشورة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة

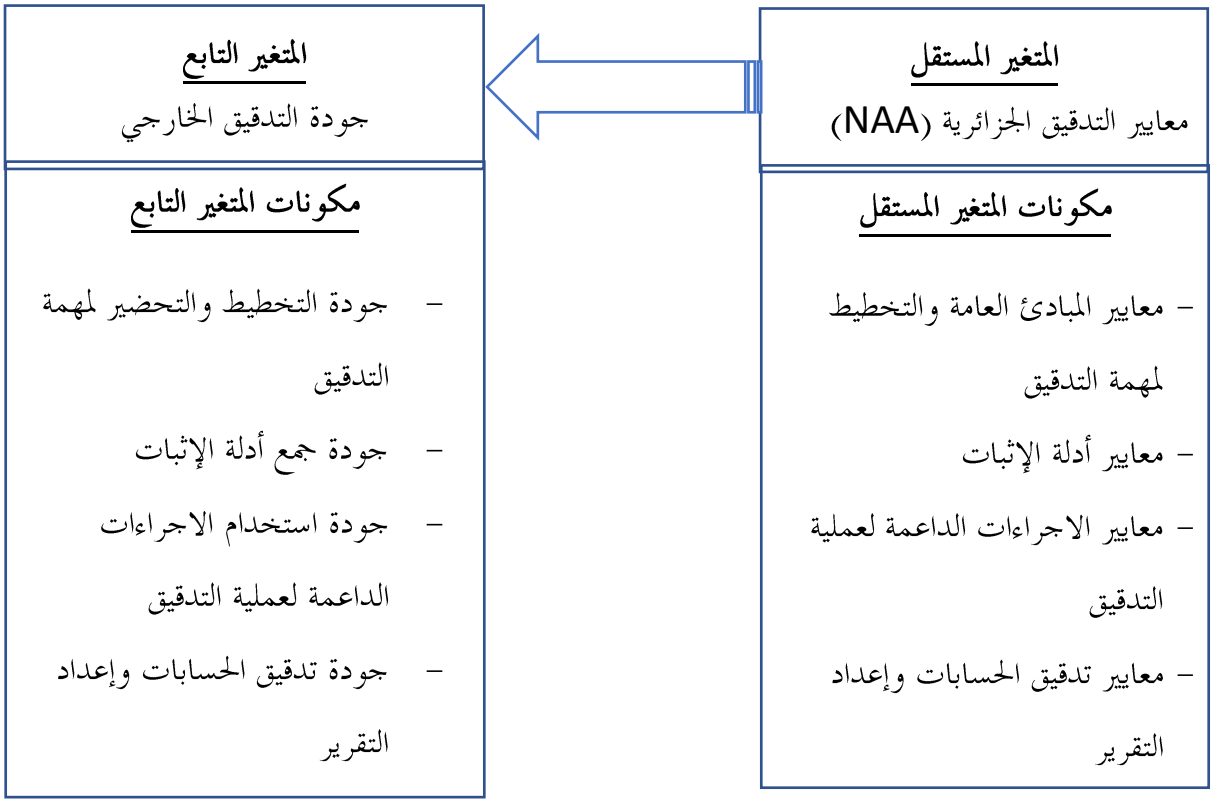
هيكل البحث:

بغرض تحقيق اختبار الاجابة على اشكالية الدراسة وتحقيق الأهداف المرجوة قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول منها ثلاثة نظرية وفصل تطبيقي، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى إطار نظري للتدقيق من خلال تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث تم التطرق في المبحث الأول إلى ماهية تدقيق الحسابات، في المبحث الثاني تطرقنا إلى معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما وفي المبحث الثالث تم التطرق إلى معايير التدقيق الدولية. كما تطرقنا في الفصل الثاني إلى معايير التدقيق الجزائرية حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، في المبحث الأول تطرقنا إلى تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، في المبحث الثاني تطرقنا إلى ماهية معايير التدقيق الجزائرية وفي المبحث الثالث قدمنا تقسيمات لمعايير التدقيق الجزائرية. الفصل الثالث تطرقنا فيه إلى جودة التدقيق الخارجي وعلاقتها بمعايير التدقيق الجزائرية من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مباحث في المبحث الأول تطرقنا إلى ماهية جودة التدقيق وفي المبحث الثاني إلى جودة التدقيق وطرق التحكم فيها وفي المبحث الثالث تطرقنا إلى دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق الخارجي. كما خصصنا الفصل الرابع للدراسة الميدانية حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث في المبحث الأول تطرقنا إلى الإطار العام للدراسة الميدانية، في المبحث الثاني ذكرنا النتائج الوصفية للدراسة والمبحث الثالث والأخير تطرقنا فيه إلى اختبار الفرضيات وتحليل النتائج.

نموذج الدراسة:

نحاول في هذه الدراسة إبراز تأثير معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق الخارجي وذلك بإتباع النموذج التالي:

الشكل رقم (1) نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الأول



تمهيد:

يعتبر التدقيق أحد المواضيع المهمة في الحياة الاقتصادية، وقد لقى هذا الموضوع أهمية كبيرة من طرف الباحثين في المجال وكذلك من طرف الجمعيات المهنية، وتعتبر الأبحاث في موضوع التدقيق أحد الدراسات الرائدة. حيث يهدف المدقق عند تدقيق حسابات المؤسسة إلى إبداء رأي واضح حول القوائم المالية، وللقيام بعملية التدقيق يحتاج المدقق إلى الإلمام الجيد بمجال المحاسبة ومبادئها وكذلك بالقوانين والأنظمة المعمول بها.

وقد أصدرت العديد من الهيئات مجموعة من المعايير التي تهدف إلى وضع إطار واضح لمهنة التدقيق ومساعدة المدقق في أداء مهمته بأعلى مستوى من الجودة، ومن بين هذه المعايير هناك معايير تعرف بالمعايير المقبولة قبولا عاما، وأيضا هناك معايير دولية للتدقيق. وللتفصيل أكثر في موضوع التدقيق والتعرف عليه وعلى المعايير سنتطرق في هذا الفصل إلى:

- ماهية تدقيق الحسابات
- معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما
- معايير التدقيق الدولية

المبحث الأول: ماهية تدقيق الحسابات

يعتبر التدقيق أحد الفروع المحاسبية، والذي عرف تطور عبر التاريخ حسب الحاجة إليه، وقد ظهر تدقيق الحسابات بعد ظهور النظام المحاسبي وذلك بهدف فحص حسابات هذا النظام والتأكد من مدى التزامها بالقواعد المنصوص عليها.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن تدقيق الحسابات ومفهومه

من أجل التعرف على مهنة تدقيق الحسابات سنحاول ذكر لمحة تاريخية عن هذه المهنة وكيفية ظهورها من ثم التعريف بها.

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن تدقيق الحسابات

ظهرت مهنة تدقيق الحسابات نظير الحاجة الى التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والتأكد من أنها مطابقة للواقع[1]. وقد أظهرت البحوث والدراسات التاريخية حول التدقيق أن كلمة التدقيق Auditing مشتقة من التعبير اللاتيني Audire وتعني الاستماع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع[2]، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها، وقد لُخص تعريف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة: " هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية"[3].كان التدقيق في بدايته يشمل البيانات المحاسبية الخاصة بالأنشطة الحكومية ثم اتسعت بعد ذلك لتشمل المشروعات المختلفة في القطاع الخاص بالإضافة الى القطاع الحكومي، ومع ظهور الثورة الصناعية وازدهارها وانتعاش التجارة الداخلية أثر ذلك على نمو المشروعات التجارية واتساع نشاطها مما أدى الى انفصال الملكية عن الإدارة، وأيضا زيادة رؤوس الأموال في المشروعات التجارية فكان من الضروري إسناد إدارة المشروع إلى مجموعة من الإداريين للقيام بوظائف المشروع المختلفة ويساعدهم مجموعة من العاملين، ونتيجة لذلك كان من الصعب على أصحاب رأس المال متابعة هؤلاء الإداريين ومحاسبتهم عن الأخطاء التي يقعون فيها مما أوجب على المؤسسة أو المنشأة تبني وظيفة جديدة داخل الهيكل

1 تامر مزيد رافعة، **أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص18

2 محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2016، ص9.

3 هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص17.

التنظيمي يسمح بإبلاغ كل ملاك المشروع بجميع التصرفات المالية والإدارية داخل المشروع وكذا النشاطات التي تقوم بها[1]. يظهر التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات أن أول جمعية للمحاسبين أنشأت في فينيسيا (شمال إيطاليا) سنة 1581م وكان على من يرغب في مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق أن ينضم إلى عضوية هذه الكلية[2]، حيث كان ذلك يتطلب النجاح في الامتحان الخاص بالمهنة بالإضافة إلى ست سنوات تدريبية ليصبح الشخص خبيرا في مهنة المحاسبة[3].

الفرع الثاني: مفهوم تدقيق الحسابات

تعددت تعاريف التدقيق، واختلفت بين الأكاديميين والباحثين والمنظمات المهنية، حيث عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبين التدقيق بأنه: "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعة، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية".[4]

كما عُرِّف التدقيق أيضا بأنه: "عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما، ويجب أن تتم عملية تدقيق الحسابات بواسطة شخص فني مستقل ومحايد".[5]

ومن خلال هذه التعاريف يمكننا القول أن التدقيق هو عملية متعمقة يتم إجراؤها لتحديد مدى كفاية الإجراءات المعمول بها والامتثال لها، فضلا عن فعالية التنفيذ من خلال أدلة موضوعية.

المطلب الثاني: أهداف تدقيق الحسابات وأهميته

يتمثل التدقيق في الفحص الدقيق للبيانات المالية ومختلف الوثائق التي تعتبر جزء مهما من المؤسسة، وذلك لتحقيق مجموعة من الأهداف سنذكرها في هذا المطلب، بالإضافة إلى أهميته التي تعود على أطراف مختلفة.

1 تامر مزيد رافعة، مرجع سبق ذكره، ص19

2 محمـــد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سبق ذكره، ص9

3 تامر مزيد رافعة، مرجع سبق ذكره، ص19

4 محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، ط1، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص29.

5 رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات – النظري**، دار المسيرة، الأردن، 2011، ص23.

الفرع الأول: أهداف تدقيق الحسابات

لقد تغيرت أهداف التدقيق عبر الزمن حيث كان في الماضي يقتصر الهدف من التدقيق على محاولة اكتشاف الأخطاء أو الغش والتلاعب والتزوير. ثم تغير هذا الهدف عندما قرر القضاء الإنجليزي عام 1897 أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا من أهداف عملية التدقيق، حيث أصبح هدفه قاصرا على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات، ومطابقة القوائم المالية مع الدفاتر والسجلات المحاسبية دون إبداء رأي فني في مدى عدالة البيانات التي تحتويها هذه الدفاتر. ومع تقدم الزمن تطور علم التدقيق أكثر وازدادت أهميته وبذلك تغيرت أهدافه وأصبح هدفه الاساسي إبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة البيانات والقوائم المالية التي تم تدقيقها، ويقوم المدقق بإصدار تقرير نهائي يبدي فيه رأيه بعد أن يقوم بعملية التدقيق.[1] ويمكن تلخيص هذه الأهداف التقليدية والمعاصرة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): الأهداف التقليدية والمعاصرة للتدقيق

الأهداف التقليدية	الأهداف المعاصرة
التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، و(المستندات) المؤيدة للعمليات.	اهتمت بالأهداف التقليدية وتعدت هذه الأهداف، بإضافة (مهام) جديدة لعملية تدقيق الحسابات هي:
اكتشاف ما قد يوجد من غش وأخطاء وتلاعب وتزوير، في العمليات والأحداث المسجلة، وتقليل فرص ارتكابها.	اشتمال أهداف تدقيق الحسابات على: تدقيق الأهداف المخططة، والقرارات المتخذة لتحقيق هذه الأهداف، وأيضا المعلومات التي أتخذت على أساسها القرارات.
الحصول على رأي فني محايد، يقوم على مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات، على ضوء أدلة وقرائن الإثبات، متعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات.	اشتمال الأهداف على تدقيق كافة الأحداث والوقائع المالية (وغير المالية)، أي للنظام المحاسبي بشقيه (المالي والإداري) باعتبار أن الوحدات الاقتصادية تعمل داخل الهيكل الاقتصادي للدولة.

1 محمـــد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، ط1، دار كنوز المعرفة العملية للنشر والتوزيع، الاردن، 2009، ص19.

	تقييم أدلة وقرائن الإثبات واختيار الموضوعي منها، للتأكد والتحقق من عدالة القوائم المالية.
	تحول أسلوب تدقيق الحسابات من تدقيق الحسابات حول الحاسب، إلى تدقيق الحسابات من خلال الحاسب الإلكتروني.
	تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، عن طريق محو الإسراف وذلك من خلال تطبيق تدقيق الحسابات باستخدام معايير الجودة العالمية.

المصدر: محمـــد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، ط1، دار كنوز المعرفة العملية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص21

كما يمكن تقسيم أهداف التدقيق الى أهداف أساسية وأخرى ثانوية كما يلي:

1- الأهداف الأساسية:

يتمثل الهدف الأساسي من عملية التدقيق في إبداء الرأي الفني المحايد من طرف مدقق الحسابات الخارجي عما إذا كانت البيانات والقوائم المالية المعروضة تمثل صورة عادلة للمؤسسة وفقا لإطار المحاسبة المالية المطبق.[1]

ومن أجل إبداء هذا الرأي على المدقق الحصول على أدلة وتأكيدات تشير إلى أن البيانات والقوائم المالية التي قام بتدقيقها خالية من التحريفات الجوهرية مما يعني أن هذه البيانات تعطي صورة حقيقية عن المؤسسة.

2- الأهداف الثانوية:

حتى يتمكن المدقق من تحقيق الهدف الأساسي لعملية التدقيق وهو إبداء الرأي مثلما ذكرنا سابقا عليه أن يحقق بعض الأهداف الثانوية التي تساعده في إبداء رأيه وتشمل هذه الأهداف ما يلي:[1]

1 Alvin A Arens, Randal J Elder, Mark S beasley, **Auditing And Assurance Service: an integrated approach**, 14th edition, prentice hall, 2012, P142.

- التأكد إذا كانت أرصدة الحسابات والقوائم المالية للمنشأة معروضة ومفصح عنها بشكل ملائم؛
- التأكد من أن الممتلكات والالتزامات المدرجة في القوائم المالية صحيحة ولا يوجد ممتلكات أو التزامات أخرى؛
- التأكد من مدى احترام استقلالية الدورات؛
- التأكد من التقييم الصحيح لعناصر القوائم المالية؛
- التأكد من اكتمال العمليات الوجب استخدامها.

الفرع الثاني: أهمية تدقيق الحسابات

تتميز مهنة تدقيق الحسابات بأهمية كبيرة حيث تعود هذه الأهمية على عدة أطراف ذوي العلاقة مع المؤسسة، نذكر ذلك فيما يلي:

1- بالنسبة للمساهمين والملاك:

يعتبر المساهمين والملاك المستخدمين الأوائل لتقرير المدقق باعتبار أنهم من قاموا بتعيينه من أجل مساعدتهم في الرقابة على أداء الشركة[2]، ويحتاج المساهمين إلى هذا التقرير من أجل استخدامه في اتخاذ قراراتهم والاطمئنان على مدى دقة وسلامة الحسابات الختامية.

2- بالنسبة لإدارة المؤسسة:

باعتبار أن إدارة المؤسسة مسؤولة عن رسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لتسيير المؤسسة فإن أي معلومة محاسبية أو مالية خاطئة تؤثر على قرارها لهذا فهي بحاجة إلى تقرير المدقق لمعرفة مدى دقة وصحة تلك المعلومات التي ستعتمد عليها في اتخاذ قراراتها.[3]

---

1 رزق ابوزيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، ط 1، دار وائل للنشر، الأردن، 2015، ص ص 30-33

2 عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العلمية في ضوء معايير المراجعة المصرية والامريكية**، ج1، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص22.

3 خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، دار المستقبل للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011، ص23.

3- بالنسبة للمؤسسات المالية:

تعتمد المؤسسات المالية على القوائم المالية للشركات من أجل منح القروض والتمويل لهذه المؤسسات، وتعتمد كذلك على تقرير المدقق من أجل تحديد مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي توفرها القوائم المالية.[1]

4- بالنسبة للجهات الحكومية:

تعتمد بعض الجهات الحكومية على القوائم المالية التي تصدرها الشركات في العديد من الأغراض، منها فرض الضرائب ورسم السياسات والقيام بالدراسات...، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال بقوائم مالية غير موثوق فيها، لذلك تعتمد على تقرير المدقق من أجل الوثوق في تلك القوائم المالية.[2]

5- بالنسبة للموردين والدائنين:

يعتمد الموردون والدائنون على تقرير التدقيق من أجل تقييم الوضع المالي للمؤسسة المتعامل معها ودرجة سيولتها وصحة أصولها وقيمة الالتزامات ومدى قدرتها على سداد التزاماتها في مواعيدها.[3]

ومن خلال ما سبق، يتضح لنا أن جميع الاطراف التي تستخدم القوائم المالية للشركة هي بحاجة إلى تقرير المدقق لتكون لديهم موثوقية في المعلومات والبيانات الواردة في القوائم المالية.

1 شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012/2011، ص14.

2 يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص09.

3 بولحبال فريد، **أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2018، ص12.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

تختلف أنواع التدقيق حسب الزاوية التي ينظر منها، ونذكر الأنواع التالية:

الفرع الأول: من حيث القائم على عملية التدقيق

يمكن تقسيم هذا النوع من التدقيق إلى قسمين:

1- التدقيق الخارجي:

هو التدقيق الذي يتم من طرف شخص خارجي مستقل عن المؤسسة، يتم تعيينه من أجل إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحة القوائم المالية للمؤسسة.

وأهم ما يتميز به هذا النوع من التدقيق:[1]

- استقلال المدقق عن المنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها.
- اهتمام المدقق بالبحث والكشف عن الأمور المادية.
- إجراء الفحص باستخدام أسلوب العينات.
- إبداء الرأي الفني المحايد في البيانات المالية للمنشأة.

2- التدقيق الداخلي:

يعتبر هذا النوع من التدقيق حديثا مقارنتا بالتدقيق الخارجي، ويتم القيام به من طرف موظف أو مصلحة تابعة للمؤسسة.

ويمكن إيضاح أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في الجدول التالي:

الجدول رقم (2): أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والداخلي

أوجه الاختلاف	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
من حيث الهدف	إبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة البيانات والقوائم المالية وتعبيرها عن حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط خلال فترة محددة، وإصدار التقرير النهائي لخدمة	التحقق من تطابق السياسات والإجراءات مع ما هو مخطط لها، وأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة، لتحقيق أهداف الإدارة،

1 رزق ابوزيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 45.

	المستخدمين المعنيين (الملاك والأطراف الخارجية الأخرى).	وتزويدها بالمعلومات المستمرة.
من حيث القائم بالتدقيق	يقوم به شخص مهني مستقل محايد من خارج المؤسسة، يتم تعيينه من طرف الملاك أو مجلس الإدارة.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويعين من طرف الإدارة.
من حيث الاستقلال	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	غير مستقل ولا يتمتع بالحياد والاستقلال في إبداء الرأي.
من حيث المسئولية	مسؤول أمام الملاك، ولذلك يقدم تقريره عن نتائج الفحص، ورأيه الفني المحايد عن القوائم المالية إليهم.	مسؤول أمام الإدارة، ولذلك يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.
من حيث نطاق العمل	يتم تحديد ذلك من خلال اتفاقية العمل، بالإضافة إلى القوانين والنصوص التي تنضم مهنة التدقيق.	تحدد الإدارة نطاق العمل، ولذلك يتحدد هذا النطاق وفقا للمستويات التي تعهد الإدارة للمدقق الداخلي.
من حيث نطاق العمل	يتم تحديد ذلك من خلال اتفاقية العمل، بالإضافة إلى القوانين والنصوص التي تنضم مهنة التدقيق.	تحدد الإدارة نطاق العمل، ولذلك يتحدد هذا النطاق وفقا للمستويات التي تعهد الإدارة للمدقق الداخلي.

المصدر: رزق ابوزيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2015، ص47.

الفرع الثاني: من حيث زمن تنفيذ عملية التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث زمن التنفيذ إلى قسمين:

1- تدقيق نهائي:

هو التدقيق الذي يقوم به المدقق بعد نهاية السنة المالية وإقفال الحسابات، ولهذا النوع من التدقيق مزايا وعيوب، تتمثل مزايا التدقيق النهائي في:[1]

1 أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص20.

- التدقيق بعد إقفال الحسابات يسمح بتخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها.
- يقلل من حدوث ارتباك داخل المؤسسة محل التدقيق لأن المدقق ومساعديه لا يترددوا كثيرا على المؤسسة.
- ومن عيوب التدقيق النهائي:[1]
- يترتب عن التدقيق النهائي تأخر في الإعلان عن التقرير.
- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق مقارنة بحجم العمليات خاصة في المؤسسات الكبيرة.
- حدوث ضغط على مكاتب التدقيق مما يؤدي إلى عدم الدقة في أداء عملية التدقيق.

2- تدقيق مستمر:

يتم هذا النوع من التدقيق على مدار السنة المالية للمؤسسة، ولهذا النوع من التدقيق مزايا نذكر منها:[2]

- وجود وقت كاف لدى المدقق، مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل، ومن التدقيق بشكل وافي.
- سرعة اكتشاف الأخطاء والغش في وقت مبكر بدلا من تركها حتى نهاية العام.
- تخفيف الضغط على مكتب التدقيق بسبب وجود متسع من الوقت.

1 محمـــد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص32.

2 رزق ابوزيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 51.

الفرع الثالث: التدقيق من حيث الإلزام

ينقسم هذا النوع من التدقيق إلى قسمين:[1]

1- تدقيق إلزامي:

هو التدقيق الذي ينص القانون على القيام به، حيث يلزم المؤسسة على تعيين مدقق لفحص حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، كما يمكن أن ينجم عن عدم القيام به عقوبات حسب ما ينص عليه القانون.

2- التدقيق الاختياري:

هو التدقيق الذي يكون غير ملزم بقانون ينص عليه، ويتم ذلك بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، تحدد واجبات المدقق حسب هذا النوع وفق الاتفاقية التي تتم بين المدقق والجهة التي تطلب خدماته.

الفرع الرابع: التدقيق من حيث النطاق

يمكن تقسيم هذا النوع من التدقيق إلى قسمين:

1- تدقيق كامل:

في هذا النوع من التدقيق لا يتم وضع قيود على المدقق حول مجال ونطاق عمله، ولهذا قد يتم فحص جميع البيانات المالية خاصة إذا كانت في المؤسسات الصغيرة، كما يمكن الاعتماد على أسلوب العينة خاصة في المؤسسات الكبيرة، ويكون تقرير المدقق شامل لجميع القوائم المالية.

2- تدقيق جزئي:

في هذا النوع من التدقيق تحدد الجهة التي قامت بتعيين المدقق نطاق ومجال عمله من خلال عقد أو اتفاق كتابي، وتنحصر مسؤولية المدقق على هذا الجزء فقط، ومن أمثلة ذلك تكليف المدقق بفحص العمليات النقدية للمؤسسة.

1 رزق ابوزيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 52.

المبحث الثاني: معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما

تمثل هذه المعايير قواعد يقوم المدقق باتباعها أثناء أداء مهامه، وقد تولى مجلس التدقيق التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين AICPA، بوضع هذه المعايير والتي بلغ عددها عشرة مقسمة على ثلاث مجموعات على النحو التالي:

المطلب الأول: المعايير العامة

تعرف المعايير العامة بالمعايير الشخصية أيضا، حيث تتعلق بالتكوين الشخصي لمدقق الحسابات، وتشمل التأهيل العلمي والعملي للمدقق، الحياد وبدل العناية المهنية.

الفرع الأول: التأهيل العلمي والعملي

التأهيل العلمي وهو أن يكون للمدقق درجة من التأهيل العلمي المناسب في مجال المحاسبة والتدقيق بالإضافة إلى حصوله على قدر كاف من المعرفة في مجالات أخرى تساعده في القيام بمهمته مثل القانون، الإحصاء، والإعلام الآلي.

أما التأهيل العملي فيقصد به أن الشخص الذي يريد ممارسة مهنة التدقيق عليه قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة وذلك من أجل الحصول على قدر كاف من الخبرة المهنية التي تساعده في أداء مهمته على أحسن وجه.

وتحدد كل دولة الحد الأدنى من مستوى الشهادة التي تحقق له شرط التأهيل العلمي ومستوى الخبرة والتدريب الذي يحقق شرط التأهيل العملي.

الفرع الثاني: الحياد (الاستقلال)

ينقسم استقلال المدقق إلى قسمين أولا الاستقلال الذهني وثانيا الاستقلال الظاهري ويمكن تعريفهما كما يلي:[1]

1 يعقوب ولد الشيخ محمـــد ولد احمد يورة، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية**، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2015/2014، ص61.

1- الاستقلال الذهني للمدقق:

ويقصد به تجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، أي أن يحافظ المدقق على اتجاه غير متحيز عند أداء عملية التدقيق في كافة مراحلها.

2- الاستقلال الظاهري للمدقق:

وهو وجود قواعد قانونية وأعراف مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة المؤسسة على المدقق وعدم ربط مصالحه بها، أي عدم وجود أي علاقة مع الادارة .

ويتضمن معيار الاستقلال والحياد ثلاث أقسام وهي:[1]

- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة: ويقصد به حرية واستقلالية المدقق عند إعداد برنامج التدقيق.
- الاستقلال في مجال الفحص: ويقصد به عدم تعرض المدقق لأية ضغوط أو تدخلات في عملية اختياره للسجلات والأنشطة والسياسات والمفردات التي تخضع لعملية الفحص، ويتضمن عدة جوانب أهمها:
  - حق المدقق الكامل في الاطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب الشركة وفروعها.
  - التعاون المثمر والفعال بين المدقق وبين العاملين بالشركة خلال عمليات الفحص وأداء المهمة.
  - عدم تدخل الإدارة في محاولة منها لتحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص.
  - الابتعاد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.
- الاستقلال في مجال إعداد التقارير: ويعني عدم وجود ضغوطات للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية محل التدقيق، ويتضمن عدة جوانب منها:
  - عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير.
  - تجنب استبعاد بعض العناصر ذات أهمية من التقرير الرسمي للمدقق.

1 أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص24.

- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى عند إبداء الرأي.
- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المدقق محتويات التقرير عند إبداء الرأي الفني.

الفرع الثالث: بذل العناية المهنية

العناية المهنية اللازمة يقصد بها أن المدقق يجتهد في عمله وأن يستخدم خبرته العلمية والعملية، ويتمتع بالاستقلال ويكون مدركا لحقوقه وواجباته عند تنفيد عملية التدقيق، أي قدرته على تطبيق المهارة والحكم المحايد والكفاءة الملائمة لطبيعة وتعقيدات عملية المراجعة، وهي أيضا مقدار الجهد المبذول في دراسة وأداء عملية المراجعة.[1]

حددت بعض الدراسات الشروط التي يتعين توفرها في المدقق الحكيم ومن بينها:[2]

- أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة والتي قد تلحق الضرر بالأخرين.
- أن يأخذ بعين الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث سواء عند التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء تنفيذ عملية الفحص.
- أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره تجربته المهنية أو التعامل السابق مع العميل الذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام.
- العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.
- أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية، إلى جانب العمل على تطوير المعرفة التي يكتسبها وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب.
- الاعتراف بأهمية وضرورة تدقيق عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال اقناع المدقق بأهميته.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

يقصد بها المعايير التي تطبق ميدانيا أثناء تنفيد عملية التدقيق، وتشمل ثلاث معايير وهي:

1 بولحبال فريد، مرجع سبق ذكره، ص25.

2 احمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص25.

1. التخطيط لعملية التدقيق

يجب على المدقق أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية التدقيق، ويتم وضعها على شكل برنامج تدقيق يمكن تنفيذه عمليا، ويجب أن يشمل هذا البرنامج النقاط التالية:[1]

- توزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة.
- تحديد المساعدين ودورهم في عملية التدقيق.
- الإشراف المناسب على المساعدين في عملية التدقيق.

2. فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

حسب هذا المعيار فإن المدقق عليه القيام بتقييم لنظام الرقابة الداخلية بهدف تحديد القصور وتقدير المخاطر المرتبطة به، ويمر تقييم نظام الرقابة الداخلية بالخطوات التالية:[2]

- فهم بيئة الرقابة الداخلية: يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها نظام الرقابة الداخلية.
- تحديد الكيفية التي يسير عليها نظام الرقابة الداخلية: فقد يكون متين نظريا لكنه غير مطبق واقعيا ويمكن ذلك بتتبع وفحص العينات الإحصائية.
- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.
- التأكد من وجود هيكل تنظيمي سليم خاص بتوزيع المسؤوليات والصلاحيات بين مجموعة الأفراد بالمؤسسة.
- التأكد من وجود نظام محاسبي سليم لتجميع البيانات وعرض التقارير والقوائم المالية.
- التأكد من وجود مجموعة من الأفراد المؤهلين بصورة علمية وعملية للقيام بواجباتهم ومسؤولياتهم فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية والمساهمة في تحقيق أهدافها.

1 رزق ابوزيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 126.

2 تامر مزيد رافعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 141، 142

3. جمع أدلة إثبات كافية وملائمة

يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ضرورة حصول المدقق الخارجي على أدلة إثبات كافية وملائمة، ويقصد بها كافة المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي تمكنه من إبداء رأيه.

ومن بين أدلة الاثبات التي يمكن أن يعتمد عليها المدقق نذكر ما يلي:[1]

- **الفحص المادي:**

تتمثل في الفحص المادي لأصول المؤسسة والحصول على أدلة حول وجود هذه الأصول وعن صحة تقييمها.

- **المصادقات:**

تستخدم المصادقات من أجل التأكد من المعلومات التي تقدمها المؤسسة، من أمثلة على ذلك: الطلب من أحد زبائن المؤسسة المصادقة على صحة رصيده الموجود لدى المؤسسة.

- **التوثيق:**

يقوم المدقق بتوثيق كل الأمور الهامة التي ساعدته في الإبداء عن رأيه، ومن أمثلة على ذلك: أوراق العمل التي يحتفظ بها المدقق من أجل إظهار إجراءات التدقيق التي قام بها.

- **الإجراءات التحليلية:**

يقوم المدقق بالإجراءات التحليلية من خلال استخدام المقارنات والعلاقات المحتملة بين مختلف البيانات، ومن بين العلاقات التي يعطي لها المدقق أهمية:

- المبيعات / حسابات المدينين
- النقدية / حسابات المدينين
- صافي الدخل / مصروف ضرائب الدخل

1 تامر مزيد رافعة ، مرجع سبق ذكره، ص ص 71- 77

- **الملاحظات:**

تعتبر الملاحظة من بين الأدلة التي يعتمد عليها المدقق، حيث يقوم بتفقد أنشطة أو أماكن مختلفة بالمنشأة من أجل تكوين رأي حولها، فعلى سبيل المثال يمكن للمدقق أن يتفقد بعض الآلات ليتأكد من أن قيمتها المحاسبية تعبر عن قيمتها الفعلية.

- **الاستفسار:**

هو قيام المدقق بالحصول على معلومات كتابية أو شفوية من طرف المؤسسة على استفساراته، لكن لا يمكن اعتبار الاستفسارات دليل حاسم لأنه لا يتحصل عليها من طرف محايد.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

تتمثل في القواعد أو المعايير التي يعتمد عليها المدقق في إعداد تقرير التدقيق، حيث يعبر تقرير التدقيق عن رأي المدقق بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين حول القوائم المالية للمؤسسة. ويمكن تقسيم هذه القواعد إلى أربعة أقسام وهي:[1]

1- يجب أن يوضح التقرير أن البيانات المحاسبية قد تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يقصد بذلك أنه على المدقق أن يشير في تقريره عن مدى التزام الإدارة بالمبادئ المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية بما يضمن صدق هذه القوائم، وخلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات متعمدة أو غير متعمدة.

2- يجب أن يوضح التقرير مدى تباث تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها:

يجب أن يتأكد المدقق فيما إذا كانت المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها التي تم الاعتماد عليها في إعداد التقارير المالية محل التدقيق، هي نفسها التي استخدمت في الفترات السابقة، وفي حالة وجود اختلاف على المدقق الإشارة إلى ذلك في تقريره. والهدف من هذا هو التأكد من أن الفترات المالية يمكن المقارنة بينها.

1 رزق ابو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 128 - 129

3- يجب أن يذكر في التقرير مدى كفاية الإفصاح:

على المدقق أن يذكر في تقريره ما إذا كانت البيانات الواردة في القوائم المالية تعبر تعبيرا كافيا ومناسبا عما تحتويه من معلومات، وفي حالة ما إذا كانت خلاف ذلك عليه أن يشير إلى الجوانب التي يراها لا تعبر تعبيرا كافيا ومناسبا.

4- إبداء الرأي حول القوائم المالية:

يجب على المدقق أن يذكر في التقرير رأيه حول القوائم المالية بوضوح، وذلك استنادا إلى أعمال التدقيق التي قام بها طوال مهمته، أما في حالة عدم تمكنه من إبداء رأيه حول هذه القوائم المالية، عليه أن يذكر الأسباب التي منعته من ذلك.

المبحث الثالث: معايير التدقيق الدولية

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معايير دولية للتدقيق تمثل إطار للمدقق تهدف لتسهيل مهمته وتطوير جودة أدائه. وفيما يلي سنتطرق إلى معايير التدقيق الدولية.

المطلب الأول: نشأة وتعريف معايير التدقيق الدولية

في 07 أكتوبر 1977 تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين بموجب اتفاقية بين 63 منظمة وهيئة محاسبية ممثلة عن 49 دولة، وقد انبثق عن الاتحاد لجنة معايير التدقيق الدولية والتي كلفت بإصدار معايير التدقيق الدولية ISA، بهدف رفع جودة الممارسات المهنية وتوحيدها عبر كافة أنحاء العالم، والتي بلغ عددها إلى غاية نهاية سنة 2021، 37 معيار دولي للتدقيق، وتمثل هذه المعايير أساس يستند عليه مدقق الحسابات بغض النظر عن الموقع الجغرافي المتواجد به[1].

وقد عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير التدقيق الدولية بأنها: "مصطلح عام يطق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات".[2]

كما تم تعريف معايير التدقيق الدولية بأنها: "تلك المعايير التي تهدف إلى تحقيق انسجام وتوافق في الممارسات المهنية بين مختلف دول العالم، بحيث تمثل لغة مشتركة بين المهنيين في مختلف دول العالم، وتعبر عن درجة الجودة المطلوبة والمقبولة من المدقق عند تنفيذه لإجراءات التدقيق".[3]

ومن خلال هذه التعاريف يمكننا القول أن معايير التدقيق الدولية عبارة عن إرشادات وقواعد يمكن اللجوء إليها عند قصور معايير التدقيق المحلية، وهي تمثل العرف المهني الدولي المتفق عليه في مجال التدقيق.

---

1 ريال زوينة وآخرون، **معايير التدقيق الدولية والواقع المهني للتدقيق في الجزائر**، مداخلة بالملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة بومرداس، الجزائر، 12/11 أفريل2018، ص175.

2 Bahram soltani, **Auditing an international approoch**, pearson education limited, london, UK, 2007, P131.

3 زيادي سامي، سعيدي يحيى، **أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية isa لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 2، العدد 33، جامعة الجلفة، الجزائر، 2017، ص116.

المطلب الثاني: إجراءات إصدار معايير التدقيق الدولية وعرض قائمتها

إن إصدار معايير التدقيق الدولية يمر على مجموعة من الخطوات والإجراءات سنعرضها في هذا المطلب.

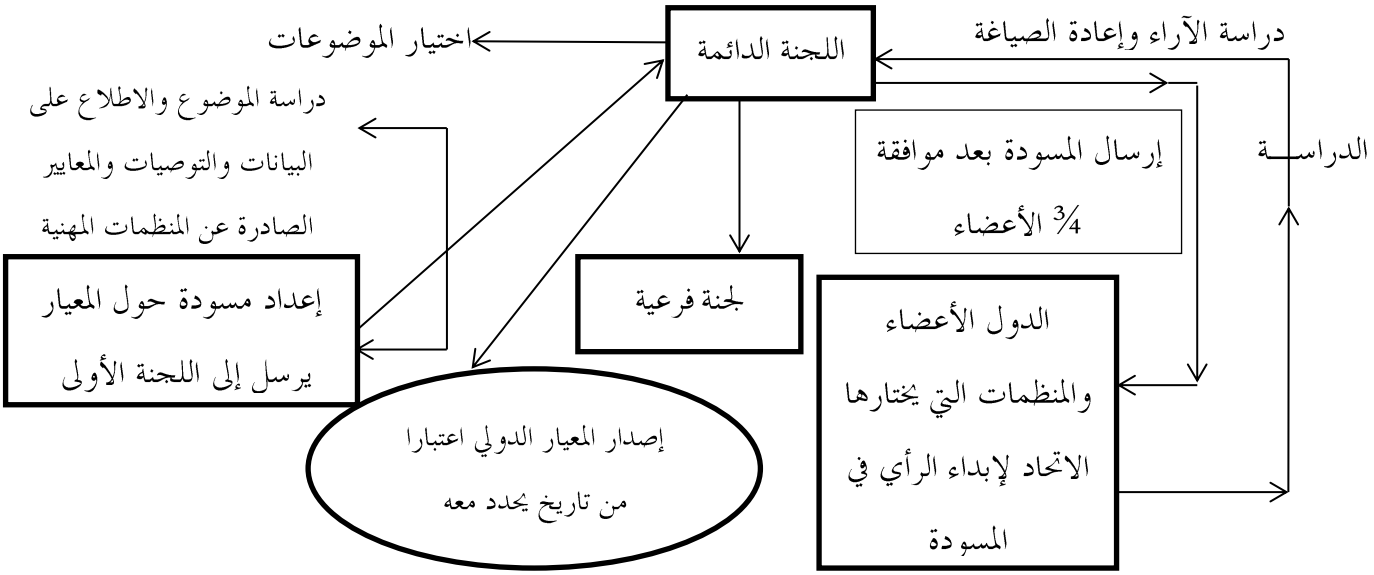
الفرع الأول: إجراءات إصدار معايير التدقيق الدولية

يعتبر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) الهيئة المشرفة على وضع وإصدار معايير التدقيق الدولية، ولإصدار أي معيار دولي عادة ما يتم إتباع الخطوات التالية:

- يتم تكوين لجنة نوعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعمقة؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسات المعمقة على الموضوع المختار؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرافقة بالمعيار المقترح؛
- إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛
- تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار؛
- يتم إصدار المعيار.

يمكن توضيح إجراءات إصدار معيار دولي للتدقيق في الشكل التالي:

الشكل رقم (2): إجراءات إصدار معيار دولي للتدقيق



المصدر: محمود السيد ناغي، **دراسات في معايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق،** المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص73

الفرع الثاني: عرض قائمة معايير التدقيق الدولية

بلغ عدد معايير التدقيق الدولية 37 معيار مقسمة إلى 6 محاور وهذا حسب إصدار 2020 الصادر من طرف IAASB نعرض قائمة هذه المعايير في الجدول التالي:

الجدول رقم (3): قائمة معايير التدقيق الدولية

المحور	رقم المعيار	اسم المعيار
المبادئ والمسؤوليات العامة	ISA 200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق
	ISA 210	الاتفاق على شروط ارتباطات التدقيق
	ISA 220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
	ISA 230	توثيق عملية التدقيق

	ISA 240	مسؤوليات المدقق المرتبطة بالغش عند تدقيق القوائم المالية
	ISA 250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية
	ISA 260	الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة
	ISA 265	إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمسؤولين عن الحوكمة والإدارة
تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقدرة	ISA 300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
	ISA 315	تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها
	ISA 320	الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق
	ISA 330	استجابات المدقق للمخاطر المقيمة
	ISA 402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بمؤسسة تستخدم منظمة خدمية
	ISA 450	تقويم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق
أدلة التدقيق	ISA 500	أدلة التدقيق
	ISA 501	أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لعناصر محددة
	ISA 505	التأكيدات الخارجية
	ISA 510	ارتباطات التدقيق لأول مرة – أرصدة افتتاحية
	ISA 520	الإجراءات التحليلية
	ISA 530	العينات في التدقيق

	ISA 540	تدقيق التقديرات المحاسبية والافصاحات المتعلقة بها
	ISA 550	الأطراف ذات العلاقة
	ISA 560	الأحداث اللاحقة
	ISA 570	الاستمرارية
	ISA 580	التصريحات الكتابية
استخدام عمل الآخرين	ISA 600	اعتبارات خاصة – تدقيق القوائم المالية المجمعة
	ISA 610	استخدام أعمال المدققين الداخليين
	ISA 620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق
استنتاجات التدقيق وإعداد التقرير	ISA 700	تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية
	ISA 701	الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل
	ISA 705	التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل
	ISA 706	التأكيد على فقرات ذات صلة وفقرات أخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل
	ISA 710	المعلومات المقارنة – الأرقام المقارنة والقوائم المالية المقارنة
	ISA 720	مسؤولية المدقق المرتبطة بالمعلومات الأخرى
مجالات خاصة	ISA 800	اعتبارات خاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر ذات غرض خاص

	ISA 805	اعتبارات خاصة – عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة وعناصر او حسابات او بنود محددة في قائمة مالية
	ISA 810	الارتباطات لإعداد تقارير عن القوائم المالية الملخصة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على IAASB, **Handbook Of International Quality Control, Auditing, Reviaw, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, New York, USA, Edition 2020.

المطلب الثالث: أهمية معايير التدقيق الدولية وأهدافها

تم إصدار معايير التدقيق الدولية بغيت تحقيق ومجموعة من الأهداف، كما تتمتع بأهمية كبيرة نذكر ذلك فيما يلي:

الفرع الأول: أهمية معايير التدقيق الدولية

تزداد أهمية معايير التدقيق الدولية مع انتشار الشركات المتعددة الجنسية، وأصبح من الضروري وجود معايير دولية للتدقيق تقلل التفاوت في عملية التدقيق بين المدققين في أنحاء مختلفة من العالم.

ويمكننا إبراز وذكر أهمية معايير التدقيق الدولية في النقاط التالية:[1]

- تمثل المعايير الدولية مرجع مكمل للمعايير المحلية؛
- تساعد المعايير الدولية مكاتب التدقيق المحلية على التعاون بينها وبين نظيرتها الدولية؛
- تمثل أساس لتوحيد المعايير، خاصة في ظل التحولات الاقتصادية مثل العولة وتحرر التجارة؛
- تعتبر معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول مقارنة مع المعايير المحلية لعدة دول؛
- تعد معايير التدقيق الدولية الأكثر ملائمة لتدقيق حسابات الشركات المتعددة الجنسيات.

الفرع الثاني: أهداف معايير التدقيق الدولية

ومن أهم أهداف معايير التدقيق الدولية نذكر:[1]

1 محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 169، 170.

- تهدف معايير التدقيق الدولية إلى رفع مستوى العمل المهني وتطويره؛
- تسعى إلى تسهيل عملية المقارنة المالية بين دول مختلفة والحصول على نتائج تتميز بالدقة والفعالية؛
- تهدف إلى مساعدة الدول النامية على توفير الجهد والتكلفة التي تحتاجها لإنشاء معايير محلية؛
- تهدف إلى رفع الثقة في تطبيقها والقضاء على أي منفذ يتسرب منه الشك في الاعتماد عليها.

1 زهراوي عفاف، صويلح أميمة، **التقارب بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية: دراسة اصدارات 24 سبتمبر 2018**، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 4، العدد 2، جامعة تبسة، الجزائر، 2022، ص70.

الخلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تعرفنا على مفهوم تدقيق الحسابات والذي يعتبر عملية متعمقة يتم إجراءها لتحديد مدى كفاية الإجراءات المعمول بها والامتثال لها، فضلا عن فعالية التنفيذ من خلال أدلة موضوعية.

وللقيام بعملية التدقيق قد يعتمد المدقق على مجموعة من المعايير كمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، والتي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين المعتمدين، وتشمل على عشرة معايير مقسمة إلى ثلاث مجموعات، حيث تشمل المجموعة الأولى المعايير العامة والمجموعة الثانية تضم معايير العمل الميداني وفي المجموعة الثالثة معايير إعداد التقرير.

كما قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معايير دولية للتدقيق تهدف لتسهيل مهمة المدقق وتطوير أدائه، وقد أصدر 37 معيار، وتعرف هذه المعايير بأنها عبارة عن إرشادات وقواعد يمكن اللجوء إليها عند قصور معايير التدقيق المحلية.

الفصل الثاني



تمهيد:

إن التطورات الحاصلة في المؤسسات الاقتصادية تلزم على النظم المحاسبية ونظم التدقيق مواكبتها، وفي إطار هذا المسعى تحاول الجزائر إصلاح مهنتي المحاسبة والتدقيق لتواكب التطورات الحاصلة في المؤسسات الاقتصادية، وقد بدأ إصلاح مهنة التدقيق من خلال إصدار القانون 10-01 والذي تم من خلاله إعادة هيكلة الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق وإعادة تنظيم أحكام ممارسة المهنة وشروطها.

واستمرت الجزائر في هذه الاصلاحات من خلال إصدار مجموعة من النصوص التنظيمية تتعلق بتنظيم مهنة التدقيق، ومن بينها إصدار معايير جزائرية للتدقيق والتي بلغ عددها حتى الآن 16 معيار جزائري للتدقيق. وفي هذا الفصل سنتطرق إلى:

- تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.
- ماهية معايير التدقيق الجزائرية
- تقسيم معايير التدقيق الجزائرية.

المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

قامت الجزائر بالعديد من الاصلاحات على مهنة التدقيق منذ الاستقلال وذلك بهدف الارتقاء والتحسين منها وهذا لأهمية هذه المهنة على المؤسسات، في هذا المبحث سنحاول التعرف على أهم هذه الاصلاحات التي قامت بها الجزائر.

المطلب الأول: نشأة وتطور مهنة التدقيق في الجزائر

عرفت مهنة التدقيق في الجزائر تطورات عديدة منذ الاستقلال، سنحاول تقسيم هذه التطورات إلى ثلاثة مراحل وذكر أهم ما طرأ على المهنة في كل مرحلة.

الفرع الأول: المرحلة الأول (ما بعد الاستقلال إلى 1988)

بعد استقلال الجزائر في سنة 1962 استمرت مهنة التدقيق تمارس وفق القوانين الفرنسية إلى غاية صدور الأمر 69-107 بتاريخ 1969/12/31 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1970 والذي كلف وزير المالية والتخطيط بتعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري وكذا الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأس مالها، وهذا قصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم[1].

ثم في سنة 1970 جاء المرسوم 70-173 والذي حدد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات الوطنية العمومية والشبه عمومية، حيث تتمثل مهام محافظي الحسابات في هذه المؤسسات فيما يلي:[2]

- مراقبة ما سيأتي من شروط التحقيق والعمليات التي يمكن أن يكون لها بصفة مباشرة وغير مباشرة تأثيرات اقتصادية أو مالية على تسيير الهيئة الخاضعة لمراقبتهم.
- متابعة تنفيذ الحسابات والميزانيات والجداول التقديرية للمؤسسة طبقا لأحكام المخطط.
- فحص شروط تطبيق الأحكام التشريعية أو القانونية التي لها علاقة اقتصادية أو مالية.

1 الأمر 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، **يتضمن قانون المالية لسنة 1970**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1969، ص 1805.

2 المرسوم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، **يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية وشبه العمومية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، الصادرة بتاريخ 20 نوفمبر 1970، ص 1439.

- التأكد من صحة وتحقيق إحصائيات وحسابات النتيجة المدرجة في المحاسبات العامة والتحليلية لكل مؤسسة.

واستمر الوضع على حاله إلى غاية إصدار قانون 80-05 في مارس 1980 والمتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، والذي غير القائم بمهمة المراقبة من محافظ الحسابات إلى مجلس المحاسبة، حيث نصت المادة 5 من هذا القانون أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تتضمن مجموع العمليات المالية والحسابية ويتحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها، وهو مؤهل للقيام بجميع التحريات من خلال الوثائق أو في عين المكان بصفة مباغتة أو بعد الاشعار[1]، وقد تناول هذا القانون التنظيم العام للمجلس.

الفرع الثاني: المرحلة الثانية (1988-2010)

بدأت هذه المرحلة بعد صدور القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، وكذلك القانون 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية والذي عدل القانون التجاري، ومن خلال هذين القانونين أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية شركات تجارية ولها الشخصية المعنوية وتسري عليها قواعد القانون التجاري. وتؤسس في شكل شركات مساهمة أو شركة محدودة المسؤولية، وبعد هذه التغيرات التي طرأت على المؤسسات العمومية الاقتصادية كان من الضروري التعديل أيضا على القوانين المتعلقة بالرقابة على هذه المؤسسات، وهو ما حدث بالفعل وذلك في سنة 1990 بإصداره القانون 90-32، المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، وأصبحت المهمة العامة لمجلس المحاسبة في القيام بالرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات الاقليمية والمرافق العمومية وكل هيئة تخضع لقواعد القانون الاداري والمحاسبة العمومية، ولا تخضع لاختصاص مجلس المحاسبة العمليات الخاصة بالأموال التي تتداولها طبقا للقانون المدني والقانون التجاري، المؤسسات العمومية الاقتصادية[2]. وبالتالي فإن هذه المؤسسات أصبحت تخضع لرقابة محافظ الحسابات عكس ما كانت عليه قبل هذا القانون.

1 القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، **يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، الصادر بتاريخ 04 مارس 1980، ص338.

2 القانون 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، **يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 53، الصادرة بتاريخ 5 ديسمبر 1990، ص 1690.

نجم عن هذه التغيرات اهتمام أكبر بمهنة محافظ الحسابات وظهر ذلك من خلال إصدار القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث حدد هذا القانون شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظ الحسابات لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات. وقد تم إنشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وتكلف هذه المنظمة بـــ:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.
- الدفاع على كرامة أعضائه واستقلاليتهم.
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة.

وقد تمثلت مهام محافظ الحسابات حسب ما جاءت به المادة 28 من هذا القانون في أنه:[1]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيئات في نهاية السنة.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين، بقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.

1 القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، **يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد20، الصادر بتاريخ 1 ماي 1991، ص 654.

وقد ذكر هذا القانون شروط تعيين محافظ الحسابات حيث يتم تعينه من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات وتدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن بعد ذلك تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد ثلاث سنوات[1].

الفرع الثالث: المرحلة الثالثة (ما بعد 2010)

بعد الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في النظام المحاسبي وذلك بداية من سنة 2007 بإصدارها قانون جديد 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والذي غير النظام القديم الذي كان يعتمد على المخطط المحاسبي الوطني، وفي نفس سياق الاصلاحات تم إصدار القانون 10-01 في سنة 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ومن أهم التعديلات التي جاء بها هذا القانون هي انشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين، وغرقة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، كما أن المجلس الوطني للمحاسبة أصبح تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية.

بالإضافة إلى ذلك تم إصدار قرارات مختلفة من بينهما قرارات تضمنت معايير التدقيق الجزائرية حيث سنذكرها بالتفصيل في المبحث الثالث من هذا الفصل.

نلخص في الجدول التالي أهم التنظيمات القانونية التي عرفتها مهنة التدقيق في الجزائر وهي:

الجدول رقم (4): أهم التنظيمات القانونية التي عرفتها مهنة التدقيق في الجزائر

النص القانوني	تاريخ اصداره	تسميته	محتواه
المرسوم 69-107	1969-12-31	متضمن قانون المالية لسنة 1970	تناول مهنة التدقيق لأول مرة منذ استقلال الجزائر، حيث ذكر أن الوزير المكلف بالمالية يكلف مدققي الحسابات في المؤسسات العمومية والشبه عمومية.

1 القانون 91-08، مرجع سبق ذكره، ص 655.

المرسوم 70-173	1973-11-16	يحدد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات الوطنية العمومية والشبه عمومية	تناول هذا المرسوم واجبات محافظ الحسابات ومهامه أثناء قيامه بتدقيق الحسابات في المؤسسات الوطنية العمومية والشبه العمومية.
القانون 80-05	1980-03-01	متعلق بممارسة الرقابة من طرف مجلس المحاسبة	إنشاء مجلس وطني للمحاسبة وإعطائه أحقيت الرقابة، كما تضمن القانون التنظيم العام للمجلس.
القانون 90-32	1990-12-4	متعلق بمجلس المحاسبة وسيره	تضمن هذا القانون طريقة سير المجلس الوطني للمحاسبة وكذا تكلفيه بمهمة الرقابة على المؤسسات العمومية الغير خاضعة للقانون التجاري فقط.
القانون 91-08	1991-04-27	متعلق بمهنة بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد	تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكلف محافظ الحسابات بالقيام بمهمة الرقابة على المؤسسات الاقتصادية الخاضعة للقانون التجاري.

القانون 10-01	2010-06-29	متعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد	تم إنشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مجموعة من النصوص القانونية المذكورة في الجدول

المطلب الثاني: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

عرّف محافظ الحسابات من خلال القانون 10-01 بأنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" [1]

الفرع الأول: شروط ممارسة المهنة

حدد المشرع الجزائري مجموعة من الشروط من أجل ممارسة مهنة محافظ الحسابات، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع قدم شروط مشتركة بين مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، سنحاول ذكر الجزء الخاص بمحافظ الحسابات في النقاط التالية:[2]

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- بالنسبة لمهنة محافظ حسابات أن يكون حائز لشهادة جزائرية لمحافظ حسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛

1 القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، ص7.

2 القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص5.

- أن يؤدي اليمين بالعبارات الآتية: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

إضافة إلى ذلك ومن خلال القانون 10-01 أصبح يمكن لمحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة لممارسة مهنهم شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية ويجب أن يشكل الأعضاء المسجلون في الجدول بصفة محافظي حسابات ثلثي (3/2) الشركاء، ويمتلكون (3/2) رأس المال، ويشترط في الثلث (3/1) الشريك الغير مسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله صلة بالمهنة. زيادة على ذلك يجب أن تتوفر في الشركة الشروط التالية:[1]

- أن تهدف لممارسة مهنة محافظ حسابات،
- أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط؛
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف؛
- أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة؛
- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو الشركات المدنية، غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة محافظ الحسابات، يمكن المجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات

يحدد المشرع الجزائري من خلال القانون 10-01 مجموعة من المهام لمحافظ الحسابات، نذكرها في النقاط التالية:[2]

1 القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 9.

2 القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 7.

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات،
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصة،
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير،
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة،
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

المطلب الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتم تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وسنحاول التعرف عليهما في هذا المطلب.

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة المكلفة بمجال المحاسبة في الجزائر، حيث يتولى عملية تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق وكل وما يتعلق بمهما، وفي هذا المطلب سنحاول التعرف على نشأة هذا المجلس وتشكيلته.

I. نشأة المجلس الوطني للمحاسبة:

أنشأ المجلس الوطني للمحاسبة CNC في مارس 1998 وذلك تطبيقا للمرسوم التنفيذي 96-318 الذي نص في مادته الأولى "يحدث مجلس وطني للمحاسبة يوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية" [1]

1 مرسوم تنفيذي 96-318 مؤرخ في 25 سبتمبر 1996، **يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56 الصادر بتاريخ 29 سبتمبر 1996، ص18.

ويعتبر الغرض من إنشاء هذا المجلس هو التنسيق والتوليف في مجال البحث المحاسبي والتوحيد القياسي والتطبيقات ذات الصلة كما يمكن استشارة المجلس من قبل لجان المجالس المنتخبة أو المنظمات أو الشركات أو الأشخاص المهتمين بعملها.

في سنة 2010 تم إعادة تجديد المجلس الوطني للمحاسبة وإصدار قانون 10-01 التي ذكر أنه "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن"[1].

كما نصت المادة 5 من القانون السابق الذكر أنه تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة 5 لجان متساوية الأعضاء وتتمثل في:[2]

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

II. مهام المجلس الوطني للمحاسبة:

تتمثل مهام المجلس الوطني للمحاسبة في:

1- مهام الاعتماد:

يمارس المجلس بعنوان الاعتماد، المهام التالية:[3]

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛

1 القانون 10-01 مرجع سبق ذكره، ص 4.

2 القانون 10-01 مرجع سبق ذكره ، ص4.

3 المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد07 الصادر بتاريخ 02 فيفري 2011، ص 5.

- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

2- مهام التقييس:

يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام الآتية:[1]

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق بالمحاسبة وتدريسها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الاجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحيته.

3- مهام التنظيم ومتابعة المهن:

يمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام الآتية:[2]

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛

1 المرسوم تنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، مرجع سبق ذكره، ص 5.
2 المرسوم تنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، مرجع سبق ذكره ، ص 6.

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

الفرع الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تتمتع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، وقد أنشأت هذه الغرفة بموجب القانون 10-01 لاسيما المادة رقم 14 منه، حيث يقوم بتسييرها مجلس وطني منتخب من طرف أعضاء المهنة مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس.

بموجب المادة 15 من القانون 10-01 كلفت هذه الغرفة بعدة مهام نذكرها كالتالي:[1]

- السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها.
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.

1 القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 6.

- إبداء الرأي في كل المشاكل المرتبطة بمهنة محافظ الحسابات وحسن سيرها.

المبحث الثاني: ماهية معايير التدقيق الجزائرية

سعت الجزائر جاهدة في تطوير وتحسين مهنة التدقيق، من أجل تقريب الممارسات المهنية في الجزائر إلى نظيرتها الدولية، وذلك من خلال إصدار معايير محلية للتدقيق، تساعد المدقق الخارجي في القيام بمهمة التدقيق بجودة أعلى وإعداد تقرير يعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة.

وللتعرف على معايير التدقيق الجزائرية نحاول عرض معلومات عنها في هذا المبحث.

المطلب الأول: نشأة معايير التدقيق الجزائرية وتعريفها

بدأت الجزائر العمل على تطوير النظام المحاسبي منذ سنة 2001، وأدى ذلك إلى اصدار نظام محاسبي جديد سنة 2007 وبعده في سنة 2010 قانون جديد ينظم مهن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وتم تشكيل لجنة خاصة لإنشاء معايير جزائرية للتدقيق.

الفرع الأول: نشأة معايير التدقيق الجزائرية

قام المجلس الوطني للمحاسبة وهو الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في الجزائر بداية من سنة 2016 بإصدار مقرر متضمن لأربعة معايير جزائرية للتدقيق مستمدة من معايير التدقيق الدولية، وتدخل هذه الخطوة في إطار إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر.[1]

بدأ العمل على إنشاء هذه المعايير في سنة 2011 واستمر إلى غاية سنة 2016، حيث كلل ذلك بتصميم معايير جزائرية للتدقيق وتم اقتراح 36 معيار، أصدر منها حتى الآن 16 معيار متفرقة على أربع دفعات، فيما تأخر إصدار باقي المعايير لفترة أطول ويعود السبب في هذا التأخر إلى أن اللجنة المكلفة بإصدار المعايير

1 ضويفي حمزة، عنون فؤاد، **مدى التزام مراجعي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية NAA**، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد 02، العدد01، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2020، ص38.

أرادت تفادي مشكلة صعوبة فهمها من طرف المهنيين من جهة وصعوبة تطبيقها والعمل بها من جهة أخرى.[1]

الفرع الثاني: التعريف بمعايير التدقيق الجزائرية

حاولت العديد من الدراسات، والعديد من الباحثين في موضع معايير التدقيق الجزائرية تقديم تعريف واضح وشامل لهذه المعايير، و لم يختلفوا في ذلك كثيرا، حيث عرفت بأنها: "بمثابة مرجع أساسي للمدقق والإطار العام المنظم لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، إذ تهتم بتوضيح الخطوات والمراحل الهامة التي يمر بها محافظ الحسابات منذ قبوله المهمة وصولا إلى التقرير النهائي"[2].

وعرفت أيضا بأنها: "مرجع يسترشد به المهنيين من أجل أداء مهمتهم والخروج بتقارير ذات جودة عالية تفيد كل من المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم"[3]

ومن خلال التعاريف السابقة نحاول تعريف معايير التدقيق الجزائرية بأنها: مجموعة القواعد التي تهدف إلى تحسين وتسهيل عملية التدقيق في الجزائر من خلال توضيح جميع مراحل عملية التدقيق إلى غاية إعداد تقرير نهائي.

المطلب الثاني: أهمية معايير التدقيق الجزائرية ودوافع إصدارها

إن إصدار معايير التدقيق الجزائرية له أهمية في العديد من الجوانب، لذلك سنحاول في هذا المطلب عرض أهمية معايير التدقيق الجزائرية، وكذلك دوافع إصدارها.

1 معمري أسامة، **متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مسايرة لتوجيهات معايير تقارير الإبلاغ المالي الدولية وتهيئة بيئة محاسبية ملائمة**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 05، العدد02، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2018، ص454.

2 بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، **مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505 "المصادقات الخارجية"**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، المجلد 06، العدد 03، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2019 ص119.

3 صنهاجي هيبة، عوادي عبد القادر، عمامرة محمد العيد، **أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي**، مجلة العلوم الادارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، 2017، ص 427.

الفرع الأول: أهمية معايير التدقيق الجزائرية

من خلال الاطلاع على معايير التدقيق الجزائرية نستخلص بأن أهميتهم تكمن في:[1]

- توفير مرجع قانوني موحد لجميع ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر؛
- تقليل الفروقات بين تقارير المدققين في الجزائر من خلال إصدار نموذج موحد؛
- رفع جودة التدقيق في الجزائر ومنه تحسين محتوى التقرير؛
- تحديد مسؤوليات مختلف الأطراف سواء المدقق أو إدارة الشركة والقائمين بالحكم فيها؛
- الرفع من أهمية عملية التدقيق في الوسط الاقتصادي الجزائري؛
- اقتراح إجراءات يمكن الاعتماد عليها في المراحل المختلفة لعملية التدقيق.

الفرع الثاني: دوافع إصدار معايير التدقيق الجزائرية

قامت الجزائر بإصدار مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية وذلك لتحقيق بعض الأهداف، ومن بين ذلك نذكر بعض الدوافع التي أدت بالجزائر إلى إصدار هذه المعايير وهي:[2]

- تعزيز الشفافية على النظام المحاسبي وإضفاء الثقة عليه من خلال توفير أداة فعالة في الرقابة عليه.
- مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة التدقيق الدولية من خلال توفير معايير خاصة بمهنة التدقيق.
- مكافحة الفساد الاقتصادي من خلال الرقابة على العمليات الاقتصادية خاصة في القطاع الخاص.
- التقليل من التفاوت في الممارسات المهنية حيث توفر المعايير إطار منظم يعتمد عليه المهنيين في أداء مهامهم.

1 عبد السلام وليد، بن فرج زوينة، **معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 08، العدد 01، جامعة برج بوعريرج، الجزائر، 2021، ص 305.

2 رقيق بن عيسى، **التدقيق القانوني في الجزائر في ضوء النظام المحاسبي المالية SCF**، اطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة2، الجزائر، 2018/2017، ص223.

- سعي الجزائر إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، سيساعدها إصدار معايير التدقيق في اصلاح منظومة التدقيق والمحاسبة في الجزائر.

المطلب الثالث: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية

مع بداية 2016 قام المجلس الوطني للمحاسبة ببداية اصدار معايير التدقيق الجزائرية على دفعات عن طريق مقررات حيث تضمن كل مقرر اربعة معايير، وبلغ عدد المقررات الصادرة حتى الآن 4 مقررات وكان آخرها في 2018 وإلى الآن لم يتم إصدار معايير جديدة، وتتمثل هذه الإصدارات في:

- إصدار المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، حيث ذكرت المادة الأولى من هذا المقرر بأنه يوضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي:[1]
  - المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"
  - المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية"
  - المعيار الجزائري للتدقيق 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"
  - المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية"
- إصدار المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، حيث جاء في المادة الأولى من هذا المقرر بأنه يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق وتتمثل في:[2]
  - المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"
  - المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة"
  - المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية"
  - المعيار الجزائري للتدقيق 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية "

1 المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية**، الجريدة الرسمية لوزارة المالية، الصادرة بتاريخ 04 فيفري 2016.

2 المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية**، الجريدة الرسمية لوزارة المالية، الصادرة بتاريخ 11 أكتوبر 2016.

- إصدار المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، وقد نصت المادة الأولى من هذا المقرر بأن هذا الأخير يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق تتمثل في:[1]
  - المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"
  - المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال"
  - المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخلين"
  - المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"
- إصدار المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، وقد جاء في المادة الأولى من هذا المقرر بأنه يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق تتمثل في:[2]
  - المعيار الجزائري للتدقيق 230 " وثائق التدقيق "
  - المعيار الجزائري للتدقيق 501 "عناصر مقنعة –اعتبارات خاصة"
  - المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السّبر في التدقيق"
  - المعيار الجزائري للتدقيق 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به"

يمثل الجدول التالي ملخص لإصدارات معايير التدقيق الجزائريةNAA الصادرة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة وتم تقسيمها حسب المقرر الصادرة فيه:

1 المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية**، الجريدة الرسمية لوزارة المالية، الصادرة بتاريخ 15 مارس 2017.

2 المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، **يتضمن معايير التدقيق الجزائرية**، الجريدة الرسمية لوزارة المالية، الصادرة بتاريخ 24 سبتمبر 2018.

الجدول رقم (5): قائمة معايير التدقيق الجزائرية

المقرر	رقم المعيار	اسم المعيار
المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016	NAA 210	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق
	NAA 505	التأكيدات الخارجية
	NAA 560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة
	NAA 580	التصريحات الكتابية
المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016	NAA 300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
	NAA 500	العناصر المقنعة
	NAA 510	مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية
	NAA 700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية
المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017	NAA 520	الإجراءات التحليلية
	NAA 570	استمرارية الاستغلال
	NAA 610	استخدام أعمال المدققين الداخلين
	NAA 620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق
المقرر رقم 77 المؤرخ في 24	NAA 230	وثائق التدقيق

سبتمبر 2018	NAA 501	عناصر مقنعة – اعتبارات خاصة
	NAA 530	السّبر في التدقيق
	NAA 540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المقررات 002، 150، 23، 77

المبحث الثالث: تقسيم معايير التدقيق الجزائرية

في هذا المبحث سنحاول عرض أهم ما جاء في معايير التدقيق الجزائرية، وذلك من خلال تصنيفها إلى أربعة أقسام، في القسم الأول نخصصه إلى المعايير المتعلقة بالتحضير لمهمة التدقيق والقسم الثاني نذكر فيه المعايير المرتبطة بأدلة الاثبات أما القسم الثالث يخص المعايير المتعلقة بالإجراءات الداعمة لعملية التدقيق في القسم الرابع والاخير نتناول المعايير المرتبطة بتدقيق الحسابات وإعداد التقرير.

المطلب الأول: معايير التحضير لمهمة التدقيق

خصصنا هذا القسم لذكر معايير التدقيق الجزائرية التي تساعد المدقق الخارجي في التحضير لمهمة التدقيق، وتتمثل هذه المعايير حتى الآن حسب الاصدارات الأربعة السابقة الذكر، في كل من م ج ت 210، 230، 300، ونعرضها فيما يلي:

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق 210

المعيار الجزائري للتدقيق 210 الذي يرمز له بـــ « NAA 210 » والمسمى بالاتفاق حول أحكام مهام التدقيق، أصدر هذا المعيار من خلال المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 حيث كان من بين أو سلسلة أصدرت لمعايير التدقيق الجزائرية.

1- مجال تطبيق المعيار:

يعالج المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الادارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق[1].

2- الشروط المسبقة للتدقيق:

ذكر هذا المعيار أربع شروط على المدقق أن يضمن توفرها مسبقا وهي:[2]

- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف الكشوف المالية.
- اعتراف، إدراك وتحمل الإدارة مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية.

1 المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره.
2 لمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره..

- تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام فعال للمراقبة الداخلية.
- أن لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤدات والضرورية للقيام بالمهمة.

3- محتوى رسالة المهمة:

ذكر المعيار أحكام مهمة التدقيق والتي يجب أن تدون في رسالة مهمة التدقيق وتتضمن هذه الأحكام:[1]

- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق.
- مسؤوليات المدقق.
- مسؤوليات الادارة.
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية.
- إشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق.
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع.
- مخطط وتنفيذ التدقيق.
- مخاطر وجود أخطاء لا يمكن تفاديها مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط للتدقيق وتنفيذه بشكل صحيح.
- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة.
- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية والتي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على الكشوف المالية.

كما يمكن أن تحتوي الرسالة على نقاط إضافية إذا طرأت حالات أخرى وتتمثل هذه النقاط في:

1 Salah Elyas, **Normalisation et Pratique Professionnelle de L'audit Comptable et financier en Algérie**, These de doctorat en Science Economique, Université de sidi bel-abbes, Algérie, 2017,2018, P181.

- الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء.
- الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخلين أو مستخدمي الكيان.
- الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق.

كما قدم المعيار في الأخير نموذج عن رسالة مهمة، تكيف وفق طبيعة المهمة.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 230

المعيار الجزائري للتدقيق 230 الذي يرمز له بـــ " NAA230 " والمسمى بوثائق التدقيق، أصدر هذا المعيار من خلال المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 وهو من ضمن السلسلة الرابعة للمعايير الجزائرية للتدقيق.

I. مجال التطبيق:

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، ويقصد بمصطلح التوثيق، الوثائق (ملفات العمل) التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، وتتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق. قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير إلكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف[1].

II. الواجبات المطلوبة:

- يجب على المدقق أن يعد وثائق التدقيق بشكل تدريجي مع أداءه للمهمة.
- يجب على المدقق إعداد وثائق كافية تمكن مدقق ذا خبرة والذي لم يشارك بعد في المهمة، من فهم العمليات المنفذة.
- توفر وثائق التدقيق العناصر التي تثبت أن التدقيق تم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.

1 المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره.

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 300

المعيار الجزائري للتدقيق 300، الذي يرمز له بـــ « NAA 300 » والمسمى بتخطيط تدقيق الكشوف المالية أصدر هذا المعيار من خلال المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 حيث كانت ثاني سلسلة للمعايير الجزائرية للتدقيق.

1- مجال تطبيق المعيار:

يعالج المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية سواء تعلق الأمر بعمليات التدقيق المتكررة أو المسائل الإضافية.[1]

ويقصد بالتخطيط حسب هذا المعيار بأنه عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة أو مرتبطة بنهاية التدقيق السابق ويتواصل طوال المهمة إلى غاية الانتهاء من التدقيق الجاري.

2- الهدف الذي يرمي إليه المدقق:

يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية، في هذا الإطار يلزم المدقق بإعداد استراتيجية تدقيق تصف المنهج العام للأعمال وكذلك إعداد برنامج عمل يحدد بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات التي تعتبر ضرورية، من خلال السنة المالية.

3- الواجبات المطلوبة:

في إطار تخطيط تدقيق الكشوف المالية يجب على المدقق إشراك الأعضاء الأساسين للفريق المكلف بالمهمة في تخطيط التدقيق، كما يجب على المدقق المسؤول عن المهمة إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة مع المهمة، محددا نطاق، رزنامة ومنهج التدقيق، معطيا المبادئ التوجيهية لإعداد برنامج العمل.

المطلب الثاني: معايير أدلة الاثبات

في هذا القسم سنذكر معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بعملية جمع أدلة الاثبات، تتمثل هذه المعايير حتى الآن في كل من المعيار 500، 501، 505، 580، ونعرض هذه المعيار فيما يلي:

1 المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سبق ذكره.

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق 500

المعيار الجزائري للتدقيق 500، الذي يرمز له بـــ "NAA 500" والمسمى بالعناصر المقنعة، أصدر هذا المعيار من خلال المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 وكانت هذه ثاني سلسلة للمعايير الجزائرية للتدقيق وتضمنت 4 معايير.

1- مجال التطبيق:

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، حيث عرفها بأنها: "كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه". ويعالج كذلك واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس الرأي[1]

2- الواجبات المطلوبة:

- تناول المعيار واجبات المدقق في استخدام المعلومات كمصدر لعناصر مقنعة، والإجراءات التي يتبعها للحصول على هذه المعلومات.
- كما تناول أيضا واجبات المدقق في استخدام التأكيدات لجمع العناصر المقنعة، وحدد أيضا الفئات التي تدخل التأكيدات في إطارها وقسمها إلى:
  - تأكيدات متعلقة بتدقيق العمليات والاحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق.
  - تأكيدات تتعلق بعرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمنة فيها.
- كذلك تناول المعيار إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة والمتمثلة في:
  - تفتيش التسجيلات أو الوثائق.
  - تفتيش الأصول العينية.
  - الملاحظة المادية.
  - طلبات المعلومات.
  - طلبات التأكيدات الخارجية.

1 لبوز نوح، بوعلاق مبارك، **تأثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في جودة تقارير محافظ الحسابات**، مجلة اضافات اقتصادية، الجلد 3، العدد2، جامعة غرداية، الجزائر، 2019.

- المراقبة الحسابية.
- إعادة التنفيذ.
- الإجراءات التحليلية.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 501

المعيار الجزائري للتدقيق 501 الذي يرمز بـــ "NAA 501" والمسمى العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة، أصدر من خلال المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، وهو رابع سلسلة للمعايير الجزائرية للتدقيق والتي تضمنت 3 معايير أخرى.

1- مجال تطبيق المعيار وهدفه:

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.[1]

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

- وجود المخزونات وحالتها.
- اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة.
- تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع.

2- الواجبات المطلوبة:

تناول المعيار مجموعة من الواجبات تتمثل في:[2]

1- المخزونات:

- إذا كانت المخزونات دالة بالنظر إلى الكشوف المالية، يجب على المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة حول وجودها وحالتها.

1 زيادي سامي، **مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر**، اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2022/2021، ص147.

2 المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكر.

- في حالة إجراء الجرد المادي للمخزونات في تاريخ غير تاريخ الإقفال، على المدقق وضع إجراءات بهدف الحصول على عناصر مقنعة لتحديد ما إذا كانت التغيرات في المخزونات قد تم تسجيلها بشكل صحيح.

2- القضايا والمنازعات:

- على المدقق تحديد ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق التي تمكنه من تحديد القضايا والمنازعات التي تلزم المؤسسة، والتي قد تولد خطر اختلالات معتبرة.
- يمكن للمدقق عند الاقتضاء الطلب من الإدارة مده بالتصريحات الكتابية التي تؤكد أن جميع القضايا والمنازعات الحالية والمحتملة بما في ذلك التأثيرات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد الكشوف المالية قد تم إبلاغه عنها وتسجيلها وذكرها في الكشوف المالية.

3- المعلومات القطاعية:

- يجب على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة فيما يخص عرض وتبليغ معلومات ذات دلالة عن القطاع.

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 505

المعيار الجزائري للتدقيق 505 المسمى التأكيدات الخارجية، والذي يرمز له بـــ " NAA 505"، أصدر هذا المعيار من خلال المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 وهي أول سلسلة لمعايير التدقيق وتضمن إضافة إلى هذا المعيار 3 معايير أخرى.

1- مجال التطبيق:

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة، ويقصد بالتأكيد الخارجي حسب هذا المعيار بأنه دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء كان في شكل ورقي، إلكتروني أو أي شكل آخر. وقد قسم المعيار هذه التأكيدات إلى نوعين هما:[1]

1 المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره.

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

2- إجراءات التأكيدات الخارجية:

عند لجوء المدقق إلى التأكيد الخارجي يجب عليه، الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد وهذا الأمر يتطلب:[1]

- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر.
- اختيار الطرف المؤهل للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا ما قدمها المسؤول على تلك المعلومات.
- تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين.
- مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.

عند تصور طلب التأكيد الخارجي يجب أن يأخذ بعين الاعتبار على العموم ما يلي:

- الإثباتات المؤشرة.
- أخطار الانحرافات المعتبرة المعرفة على وجه الخصوص بما فيها أخطار الغش.
- شكل الطلب.
- التجربة المتحصل عليها سابقا في إطار مهمة التدقيق أو المهام المشابهة.
- وسيلة التواصل.
- قيام الإدارة بترخيص أو تشجيع الغير على الرد على المدقق.
- قدرة الغير على تأكيد أو تقديم المعلومات المطلوبة.

1 المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره.

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق 580

المعيار الجزائري للتدقيق 580 يرمز له بـــ "NAA 580" ويسمى التصريحات الكتابية أصدر من خلال المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، هذا المقرر الذي تضمن 4 معايير جزائرية للتدقيق كان أول سلسلة أصدرت لمعايير التدقيق الجزائرية.

1- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار تدقيق الكشوف المالية. ويقصد بالتصريحات الكتابية كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية وتعتبر بهذا عنصرا مقنعا. وبالرغم من أن هذه التصريحات تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر كافية[1].

2- أنواع التصريحات الكتابية:

قسم المعيار الجزائري للتدقيق التصريحات الكتابية إلى:[2]

- **التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة:**

على المدقق مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها أنها قامت بكامل مسؤوليتها في إطار إعداد الكشوف المالية. كما يتم وصف مسؤوليات الإدارة في التصريحات الكتابية بمصطلحات مطابقة لتلك المتضمنة في رسالة المهمة.

- **تصريحات كتابية أخرى:**

تكملة للتصريحات السابقة قد يرى المدقق من الضروري الحصول على تصريحات كتابية أخرى، ففي هذه الحالة على المدقق المطالبة بتصريحات كتابية حول هذه المسائل، وتتمثل على سبيل المثال في:

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

---

1 بكيحل عبد القادر، **أهمية تبني معايير التدقيق الدولية في البيئة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 14، العدد 18، جامعة الشلف، الجزائر 2018، ص 126.

2 المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016

- غياب رأي أو موقف هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية التي من شأنها التأثير بشكل كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تقييمها.
- حالة الدعاوى والنزاعات المعلومة أو المحتملة والتي من شأنها التأثير بشكل معتبر على الكشوف المالية.
- الإعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموجهة أو الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين.

المطلب الثالث: معايير الإجراءات الداعمة لعملية التدقيق

سنخصص هذا القسم للمعايير التي تدعم المدقق وتسهل عليه أداء مهمته أكثر مثل الإجراءات التحليلية أو المعايير التي توضح له كيفية استخدام أعمال الأخرين، وقد قمنا بتسميت هذا القسم بمعايير الإجراءات الداعمة لعملية التدقيق، وتتمثل هذه المعايير في:

الفرع الاول: المعيار الجزائري للتدقيق 520

المعيار الجزائري للتدقيق 520 الذي يرمز له بـــ "NAA 520" والمسمى الإجراءات التحليلية، أصدر هذا المعيار من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 وهو ثالث إصدار للمعايير الجزائرية للتدقيق.

1- مجال التطبيق:

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، وكذلك إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق[1].

تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة. وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

2- الواجبات المطلوبة:

قدم المعيار مجموعة من الواجبات نذكر منها:[1]

1 نوح لبوز، بوعلاق مبارك، مرج سبق ذكره، ص 17.

- يجب على المدقق تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة، كما يجب عليه التأكد من فعاليته في كشف اختلال ما.
- يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنظرة والذي ما فوقه وجب عليه وضع إجراءات التدقيق لشرح هذه التغيرات.
- يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أجال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية ومعرفته للكيان.
- عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فإنه يقدر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي أداها من خلال:

- طلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها.
- وضع إجراءات تدقيق أخرى تعتبر ضرورية بالنظر إلى الظروف.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 530

المعيار الجزائري للتدقيق 530 المسمى السّبر في التدقيق والذي يرمز له بـــ "NAA 530" أصدر هذا المعيار من خلال المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ، وهي آخر سلسلة للمعايير الجزائرية للتدقيق إلى غاية كتابة هذه الأسطر.

1- مجال تطبيق المعيار وهدفه:

السّبر هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه.

يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق، حيث يعالج طريقة استخدام السّبر الاحصائي والغير الاحصائي لتحديد واختيار عينة ما[2].

1 المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره.

2 المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره.

يهدف المدقق الذي يستعين في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الاحصائي الذي اختار منه العينة. ومن أجل أن يعد سّبر إحصائيا يجب أن تتوفر فيه خاصيتين وكل طريقة لا تجمع هذه الخاصيتين تعتبر طريقة سبر غير إحصائية وهما:

- الاختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة.
- استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السّبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينة.

2- الواجبات المطلوبة:

قدم المعيار مجموعة من الواجبات على المدقق الالتزام بها أثناء تطبيق المعيار، نذكر منها:[1]

- يجب على المدقق عند اختيار العينة أن يأخذ بالحسبان أهداف إجراء التدقيق وخصائص المجتمع الإحصائي الذي سيستخرج منه العينة.
- على المدقق أن يحدد العينة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر العينات إلى مستوى مقبول ومناسب.
- عندما لا يصلح عنصر تم اختياره لتطبيق إجراء التدقيق، على المدقق تنفيذ الاجراء على عنصر بديل.
- يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت نتائج السبر في التدقيق قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع الذي تم فحصه.

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق610

المعيار الجزائري للتدقيق 610 المسمى استخدام أعمال المدققين الداخليين والذي يرمز له بـــ " NAA610" أصدر هذا المعيار من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 وهو الإصدار الثالث للمعايير الجزائرية للتدقيق.

1- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته. لكنه لا

1 المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره.

يعالج الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء اجراءات التدقيق[1].

من خلال المعيار يهدف المدقق إلى تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين وكذلك في حالة استخدامها يهدف إلى تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين.

2- الواجبات المطلوبة:

ذكر المعيار واجبات تتعلق بتحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين نذكر منها:[2]

- يجب على المدقق الخارجي تحديد احتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.
- في حال التأكد من النقطة السابقة، يجب عليه تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة اجراءات التدقيق الخارجي.

كذلك قدم المعيار إجراءات حول الاعمال الخاصة للمدققين الداخليين على المدقق القيام بها وتتمثل في:

- النظر في إجراءات التدقيق الموضوعة من طرف المدققين الداخليين.
- فحص عناصر سبق وأن راجعها المدققين الداخليين .
- فحص عناصر مشابهة أخرى.

كما ذكر المعيار أنه إذا استغل المدقق الخراجي الأعمال الخاصة المنجزة من طرف المدققين الداخليين وجب عليه أن يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال، وكذلك اجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها.

1 المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره.

2 المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره.

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق 620

المعيار الجزائري للتدقيق 620 الذي يرمز له "NAA 620" والمسمى استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق، حيث أصدر هذا المعيار من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 وهي ثالث سلسلة للمعايير الجزائرية للتدقيق.

1- مجال التطبيق:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر. وقد عرف المعيار الخبير بأنه شخص طبيعي أو هيأة ذات خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة والكافية والملائمة[1].

يتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، ولا يخففها استخدامه لأعمال خبير عينه.

2- الواجبات المطلوبة:

- على المدقق تحديد اذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي يعينه.
- على المدقق تحديد طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات الاستعانة بخبير
- على المدقق تحديد كفاءة، مهارات وموضوعية الخبير المعين من طرف المدقق
- على المدقق اكتساب معرفة كافية في ميدان خبرة الخبير
- يجب على المدقق أن يتفق كتابيا إن لزم الأمر مع الخبير الذي يعينه على طبيعة، امتداد وأهداف الخبير وكذلك أدوار ومسؤوليات كل من المدقق والخبير.
- على المدقق تقييم ملائمة أعمال الخبير الذي عينه لاحتياجات التدقيق
- يمكن للمدقق الإشارة للخبير المعين في تقرير التدقيق

1 المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره.

المطلب الرابع: معايير تدقيق الحسابات واعداد التقرير

خصصنا هذا القسم للمعايير التي يعتمد عليها المدقق في تدقيق الحسابات والعمليات المحاسبية، وكذلك المعيار التي يعتمد عليها في اعداد التقرير، وتتمثل هذه المعايير في كل من المعايير التالية:

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق 510

المعيار الجزائري للتدقيق 510 يمز له بـــ " NAA510" وسمي مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية، أصدر هذا المعيار في 11 أكتوبر 2016 من خلال المقرر رقم 150 وهو ثاني سلسلة لمعايير التدقيق الجزائرية.

1- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، حيث تعتبر مهمة التدقيق الأولية بأنها المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق[1].

2- الهدف من المعيار:

في إطار مهمة التدقيق الاولية يجب على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح له:[2]

- بضمان النقل الصحيح لأرصدة اقفال السنة المالية السابقة عند الافتتاح.
- بضمان التطبيق الدائم للطرق المحاسبية التي انعكست على الارصدة الافتتاحية في اعداد الكشوف المالية للفترة الجارية.
- بضمان أنه قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح.

1 Salah Elyas, Op cit, P 193.

2 المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سبق ذكره.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 540

المعيار الجزائري للتدقيق 540 الذي يرمز له بـــ "NAA 540" والمسمى بتدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة، أصدر هذا المعيار من خلال المقرر رقم 77 الصادر في 24 سبتمبر 2018 وكان هذا آخر سلسلة تصدر للمعايير الجزائرية للتدقيق حتى وقت تحرير هذا العمل.

1- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في اطار تدقيق الكشوف المالية، حيث يطلق لفظ التقديرات المحاسبية على بعض بنود الكشوف المالية التي لا يمكن قياسها بدقة بل يمكن تقديرها فقط[1].

يهدف المدقق إلى جمع عناصر مقنعة كافية للتحقق من التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، الدرجة في الكشوف المالية والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها.

2- الواجبات المطلوبة:

تناول المعيار مجموعة من الواجبات على المدقق التقيد بها عند تطبيق هذا المعيار تتمثل في:[2]

- على المدقق مراجعة المبالغ المحقق للتقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية للفترة السابقة
- أثناء قيام المدقق بتحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة يجب عليه تحديد درجة عدم اليقين المرتبطة بتقييم التقديرات المحاسبية.
- على المدقق تحديد ما إذا كانت الإدارة قد طبقت وبشكل صحيح أحكام المرجع المحاسبي المعمول به والمتعلقة بالتقديرات المحاسبية.
- على المدقق تقييم على أساس العناصر المقنعة، فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية إما معقولة في سياق المرجع المحاسبي المطبق وإما خاطئة.

1 المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره.

2 المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره.

- على المدقق الحصول على التصريحات الكتابية من الإدارة التي تؤكد بأن هذه الأخيرة تعتبر أن الفرضيات الهامة التي وضعتها عند قيامها بالتقديرات المحاسبية معقولة.

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 560

المعيار الجزائري للتدقيق 560 الذي يرمز له بـــ "NAA560" والمسمى بالأحداث اللاحقة، أصدر هذا المعيار في 04 فيفري 2016 من خلال المقرر رقم 002 والتي تضمن أربعة معايير جزائرية للتدقيق وكانت أول سلسلة لمعايير التدقيق الجزائرية .

1- مجال التطبيق:

يتناول هذا المعيار التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية. وتتمثل الأحداث اللاحقة في الأحداث التي تقع بين تاريخ إقفال الحسابات وتاريخ تقرير المدقق، أو الأحداث التي تقع بعد تاريخ تقرير المدقق إلى غاية اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة[1].

ويهدف هذا المعيار إلى تمكين المدقق من الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق، وكذلك تمكين المدقق من المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصداره تقريره[2].

2- الواجبات المطلوبة:

تنقسم الواجبات المطلوبة من المدقق حسب هذا المعيار حسب الحدث إلى:[3]

1 رقيق بن عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 223.

2 المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره.

3 المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره.

➢ **أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق:**

- يجب على المدقق وضع الإجراءات الكفيلة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ إصدار التقرير والتي تتطلب إحداث تعديلات قد تم تحديدها.
- يجب على المدقق إجراء عملية التدقيق التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق أو الى أقرب تاريخ ممكن منه.
- يجب على المدقق أن يطالب الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، بمنحه رسالة تثبيت تؤكد أن كل الأحداث اللاحقة لتاريخ الكشوف المالية التي استوجبت إحداث تعديل قد تمت معالجتها

➢ **أحداث أعلم بها بين تاريخ اعداد التقرير وتاريخ اعتماد الكشوف المالية:**

المدقق غير ملزم بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار التقرير، لكن إذا علم المدقق بأحداث كانت من شأنها أن تحدث تعديلات على التقرير لو علم بها قبل اصدراه التقرير وجب عليه:

- مناقشة هذه المسائل مع الإدارة
- تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق 570

المعيار الجزائري للتدقيق 570 المسمى استمرارية الاستغلال، يرمز لهذا المعيار بـــ "NAA 570" أصدر هذا المعيار عن طريق المقرر رقم 23 الصادر في 15 مارس 2017، حيث تضمن هذا المقرر اضافة الى هذا المعيار 3 معايير اخرى.

1- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية. حسب فرضية الاستغلال فإنه يفترض على كيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع[1].

حيث يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى جمع العناصر المقنعة الكافية المتعلقة بمدى تطبيق الإدارة عند إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال.

2- الواجبات المطلوبة:

قدم خذ هذا المعيار مجموعة من الواجبات على المدقق الالزام بها اثناء تطبيق المعيار وهي:[2]

- على المدقق أن يحدد إذا سبق للإدارة وأن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله.
- على المدقق أن يظل منتبها للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.
- على المدقق أن يقدر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.
- إذا قدر المدقق بالاستناد إلى حكمه الشخصي بأن الطريقة التي تتبناها الإدارة في تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال غير ملائمة، يجب عليه أن يعبر عن رأيه بالرفض بأن الكشوف المالية تقدم أو لا، معلومة حول عدم ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال المطبقة من طرف الإدارة

الفرع الخامس: المعيار الجزائري للتدقيق 700

المعيار الجزائري للتدقيق 700 المسمى تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية، يرمز لهذا المعيار بـــ "NAA 700"، أصدر المعيار الجزائري للتدقيق 700 في 11 أكتوبر 2016 من خلال المقرر رقم

1 بكيحل عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص127.

2 المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره.

150 الذي تضمن أربع معايير جزائري للتدقيق، ويعتبر هذا الاصدار ثاني سلسلة للمعايير الجزائرية للتدقيق.

1- مجال التطبيق:

يعالج المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، شكل ومضمون التقرير.

حيث يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس العناصر المقنعة المجمعة، وكذلك إلى التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي[1].

2- الواجبات المطلوبة:

جاء هذا المعيار بمجوعة من الواجبات يلتزم المدقق بها خلال تطبيق المعيار:[2]

- يجب على المدقق أن يكوّن رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.
- يجب على التقرير أن يكون كتابيا ويتضمن معلومات كافية لفهم التقرير ومعرفة معده

كما تضمن المعيار في الأخير نموذج لتقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق.

1 المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سبق ذكره.

2 المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، مرجع سبق ذكره.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى مهنة التدقيق في الجزائر والتي يتم ممارستها من طرف محافظ الحسابات، حيث تم تعريفه بأنه كل شخص يمارس مهمة المصادقة على صحة الحسابات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، كما يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة المسؤولة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية والتي بلغ عددها 16 معيار، حيث كانت بداية الإصدار في فيفري 2016 بإصدار 4 معايير بعدها في أكتوبر من نفس السنة تم إصدار 4 معايير أخرى، وفي مارس 2017 تم إصدار 4 معايير جديدة، وآخر إصدار كان في سبتمبر 2018 بإصدار 4 معايير.

وقد قمنا بتقسيم معايير التدقيق الجزائرية إلى مجموعات تتناسب مع المعايير التي تم إصدارها حسب محتوى كل معيار حيث تتعلق المجموعة الأولى بمعايير المبادئ العامة وتخطيط لمهمة التدقيق والمجموعة الثانية تضم معايير أدلة الاثبات وفي المجموعة الثالثة معايير إجراءات التدقيق، والمجموعة الرابعة تضم معايير تدقيق الحسابات وإعداد التقرير.

الفصل الثالث



تمهيد:

يعتبر التدقيق من أهم عناصر التقارير المالية، حيث يوفر ضمانا لمستخدمي هذه التقارير من خلال رأي المدقق حول مدى دقة وموثوقية البيانات المالية، وتعتبر جودة التدقيق عامل مهم للتأكد من فعالية وموضوعية تقرير المدقق.

وقد اختلفت البحوث والدراسات في تحديد مقياس موحد لقياس جودة التدقيق، لذلك سنحاول التعرف على مختلف المقاييس والمؤشرات التي يمكن قياس بها جودة التدقيق وطرق تأثيرها عليها، ومن خلال هذا سنتطرق في هذا الفصل إلى:

- ماهية جودة التدقيق.
- جودة التدقيق وطرق التحكم فيها.
- العلاقة بين معايير التدقيق الجزائرية وجودة التدقيق.

المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق

تعتبر عملية التدقيق وسيلة لفحص الحسابات والبيانات الخاصة بالمؤسسة للخروج برأي حول مدى دلالة القوائم المالية لتلك المؤسسة، وبالتالي كلما تم أداء العملية بجودة أكبر كلما كان رأي المدقق يخدم الأطراف المستفيدة منه بشكل أفضل.

المطلب الأول: مفاهيم حول جودة التدقيق

رغم أهمية جودة التدقيق والتي تظهر تلك الأهمية في ارتباط جودة التدقيق بالعديد من الدراسات المتعلقة وبمختلف المتغيرات، لكن لم يتم الاتفاق على مفهوم موحد لجودة التدقيق، وخاصة الصعوبات التي تواجههم في إسقاط التعريف على الواقع المهني.

ويعتبر De Angelo من بين الأوائل الذين قاموا بمحاولة صياغة مفهوم لجودة التدقيق وذلك عام 1981، حيث عرف جودة التدقيق بأنها: "الاحتمال المشترك المقيم من طرف السوق بأن المدقق سيكتشف الخروقات في نظام المحاسبة الخاص بالزبون، ويبلغ عنه"[1].

وقام Palmrose في سنة 1988 بتقديم تعريف لجودة التدقيق بأنها: "مستوى معين من التأكيدات على خلو البيانات المالية من احتمالية وجود أغفال أو تحريف جوهري بها"[2].

كما قامت بعض من الهيئات والمنظمات المهنية الدولية المختصة بمجال التدقيق بتقديم تعريف حول جودة التدقيق، ومن بين هذه المنظمات قدم الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تعريف لجودة التدقيق على أنها مدى التزام المدقق بالمعايير التي تصدرها هذه الهيئات، كما أصدر الاتحاد معيار دولي للتدقيق رقم 220 باسم "رقابة الجودة لأعمال التدقيق" حيث تناول المعيار وضع معايير وتوفير إرشادات حول رقابة الجودة الخاصة بسياسات وإجراءات مؤسسة التدقيق والإجراءات الخاصة بالأعمال التي تم إناطة مسؤوليتها إلى المساعدين.

1 L.E. De Angelo, **auditor size and audit quality**, journal of accounting and economics, vol: 3, Issue: 3, Holland, 1981, P186.
2 Palmrose .Z.V, **An anlysis of auditor ligation and audit service quality**, the accounting review, vol: 63 N:1, 1988, P 56.

إضافة إلى ذلك هناك من الباحثين في العصر الحالي من قام بمحاولة صياغة تعريف لجودة التدقيق حيث هناك من عرفها على أنها: "مدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية، والالتزام بالمعايير المهنية والقواعد والسلوكيات الأخلاقية للمهنة، والسعي للإفصاح التام بكل استقلالية بنهاية الأعمال التدقيقية عن كل الأخطاء والتحريفات الجوهرية وكل أوجه القصور، مما يسمح بتلبية احتياجات مستخدمي هذه القوائم المالية"[1].

وأيضا تم تعريف جودة التدقيق على أنها: " كفاءة المدقق في اكتشاف الخطاء، ومدى استقلاله ليس فقط من التدخلات الشخصية ولكن حتى من الناحية الذهنية يجب أن يحقق فيها مستوى معين من الاستقلالية الذهنية"[2].

بعد عرض لكل هذه التعاريف المختلفة لجودة التدقيق الخارجي من بينها تعاريف قديمة وأخرى أكثر حداثة يمكننا القول أن التدقيق الخارجي هو وسيلة للرقابة على المؤسسات. وتعتبر جودة التدقيق بأنها تقديم المدقق رأي موضوعي محايد ومستقل عن مدى صحة البيانات المالية ومدى تعبيرها عن الصورة والوضعية الاقتصادية الحقيقية للمؤسسة، ويتم ذلك من خلال التزامه بالإجراءات والقوانين المتعلقة بمهنة التدقيق.

بعدما ذكرنا سابقا أنه من الصعب تحديد مفهوم موحد لجودة التدقيق سنحاول ذكر بعض من الأسباب التي تجعل من الصعب الاتفاق حول مفهوم جودة التدقيق، ومن بين هذه الاسباب نذكر:[3]

- صعوبة قياس جودة خدمة التدقيق سواء قبل أدائها أو بعد؛
- اختلاف نظرات الأطراف المستفيدة من خدمة التدقيق باختلاف نظرتهم للقوائم المالية، مما يجعلهم يحددون مفهوم جودة التدقيق حسب نظرتهم للقوائم المالية؛

1 لقويرة سمير، **مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي "دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019/2018، ص118.

2 Louis-philippe. S et autre, **proposition d'une nouvelle approche de la relation entre la taille de l'auditeur et la qualité de l'audit : l'importance de la technologie d'audite**, revues comptabilité contrôle audit, tome 22 vol :3, decembre 2016, p114.

3 موسى رحماني، فاتح سردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة**، مجلة العلوم الانسانية، العدد34، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014، ص 183-184

- المدخل التقليدي لجودة التدقيق الذي يعتمد على الكفاءة والاستقلالية كمفهوم لجودة التدقيق عجز عن تقييم الكفاية وملائمة مهام وأعمال التدقيق التي تم اعتمادها؛
- عدم تحقيق معايير الممارسة المهنية لتدقيق الحسابات التأثير الإيجابي المرغوب فيما يتعلق بالتزام مراجعي الحسابات بهذه المعايير.

المطلب الثاني: أهمية جودة التدقيق

تعود أهمية جودة التدقيق في نوع الخدمات التي تقدمها هذه المهنة لمستخدمي القوائم المالية، حيث يشكل تقرير التدقيق الشرعية ويضمن الشفافية لتلك القوائم، وبالتالي يمكننا ذكر أهمية جودة التدقيق حسب كل مستخدم ومستفيد من القوائم المالية:

- الملاك والمستثمرون:

يعتمد الملاك والمستثمرون على القوائم المالية من أجل اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وبتالي فإن من مصلحتهم أن تتم عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة، حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بالاستثمار.[1]

- إدارة المؤسسة:

تعتبر إدارة المؤسسة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، كما تعتمد على هذه القوائم في اتخاذ قراراتها الإدارية وبناء سياستها وهذا ما يجعل القيام بعملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها ويساعدها في وضع الخطط.[2]

- البنوك والمؤسسات المالية:

قد تلجئ المؤسسات إلى طلب قروض مالية من البنوك أو المؤسسات المالية، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح القروض تحتاج إلى الاطلاع إلى القوائم المالية وكذلك تقرير المدقق الخارجي، وبالتالي فإن جودة عملية التدقيق تساعد هذه المؤسسات المالية في اتخاذ قرارها بالموافقة أو الرفض على طلب القرض.

---

1 حمادي نبيل، **أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2012/2011، ص55.

2 موسى رحماني، فاتح سردوك، مرجع سبق ذكره، ص194.

- الهيئات والأجهزة الحكومية:

تعتمد هذه الهيئات على القوائم المالية لأغراض عديدة منها التخطيط، الرقابة، قرض، الضرائب وغيرها. وتسعى الهيئات الحكومية أن تتم عملية تدقيق هذه القوائم وفق أعلى مستوى من الجودة حتى تتمكن من الاستفادة منها قدر الإمكان.[1]

إضافة إلى الأطراف المستخدمة للقوائم المالية فإن جودة عملية التدقيق لها أهمية أيضا بالنسبة إلى:

- المدقق الخارجي:

يسعى المدقق الخارجي إلى أن يؤدي مهمته المتمثلة في تدقيق الحسابات بأعلى درجة من الجودة وذلك من أجل تجنب مخاطر الوقوع في الخطأ، وكذلك إلى إضفاء الثقة على تقريره، ولتحسين سمعته وشهرته من أجل الحفاظ على زبائنه واكتساب زبائن جدد.

- الهيئات المهنية المنظمة للمهنة:

تحاول أغلب الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق إلى إلزام المدققين بأعلى جودة أثناء أدائهم لمهمتهم وذلك من أجل الحفاظ على سمعة المهنة والارتقاء بها.

المطلب الثالث: وسائل تحسين جودة التدقيق

تحاول المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية إيجاد آليات وأساليب كفيلة بتحسين جودة عملية التدقيق بما يفي بمتطلبات الأطراف ذات المصلحة، ونلخص هذه الأساليب والوسائل التي تساعد في تحسين جودة التدقيق فيما يلي:

1- تطوير التأهيل العلمي والعملي للمدقق:

من أهم المعايير المتعلقة بالتكوين الشخصي للمدقق نجد معيار التأهيل العلمي والعملي لمدقق الحسابات. حيث أن المدقق الذي يمتلك التأهيل العلمي والعملي الكافيين يساعداه في تحسين جودة أداءه في عملية التدقيق. إضافة إلى مقدار التأهيل العلمي والعملي المحصل عليه من طرف المدقق إلا أنه يجب تدعيمه بالتعليم المستمر. بالرغم من أن معايير التدقيق الدولية لم تخصص

1 احمد حابي، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر**، دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2015/2014، ص68.

معيارا للتأهيل العلمي والعملي للمدقق، إلا أنها أوردت فقرات متعددة في معايير مختلفة تذكر فيها التأهيل المهني للمدقق.[1]

ومن خلال الاطلاع على هذه الفقرات يمكننا أن نذكر أن المعايير الدولية للمراجعة قد حددت مفهوم التأهيل من خلال المعرفة والخبرة العملية للمدقق، وضرورة اجتيازه لاختبار تأهيليا.[2]

2- اعتماد معايير للرقابة على جودة التدقيق:

وجود معايير الرقابة على جودة التدقيق هي الخطوة الأولى للرقابة على جودة التدقيق وأداة هامة لتحسينها، لذلك قامت العديد من المنظمات المهنية في أكثر من دولة بإصدار العديد من المعايير التي يجب على مكاتب التدقيق الالتزام بها، ومن بين هذه المنظمات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعهد المصري للمحاسبين القانونيين، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.[3]

كما أن هناك عدة أساليب يعتمد عليها من أجل الرقابة على جودة التدقيق، نذكر منها:[4]

- الرقابة بواسطة لجنة أو إدارة مداخل المكتب (مراجعة الذات): يقصد بهذا الأسلوب أن مكتب المراجعة نفسه يقوم بمراجعة ذاتية من خلال لجنة يشكلها من العاملين لديه.
- مراجعة النظير (مراجعة الزميل): يقصد بها قيام مكتب آخر ليس له علاقة بالمكتب المستهدف رقابته بمراجعته والتأكد من جودة أعماله.
- مراجعة الهيئات والتنظيمات المشرفة على مهنة التدقيق: تقوم الهيئات والتنظيمات المشرفة على المهنة بالرقابة على مكاتب المراجعة لتقييم مدى التزام كل مكتب والأشخاص ذو العلاقة بهذا المكتب بمعايير المراجعة.

---

1 مسعودي عمر، **فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية، ادرار، 2019/2018، ص220

2 القاضي حسين وحسين، **مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والاجراءات العملية)**، دار الثقافة، الأدرن، 2009، ص ص 171 – 173

3 بودونت اسماء، **محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق دراسة ميدانية في الجزائر**، اطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015، ص 62.

4 احمد حابي، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص ص 81 –83

3- تدعيم الاستقلال للمدقق:

يعتبر استقلال المدقق أحد المواضيع المهمة بالنسبة للمنظمات المهنية والباحثين منذ نشأة التدقيق، ويقصد بالاستقلال القدرة على العمل بتراهة وموضوعية، حيث إن استقلال المدقق يساعد في التحسين من جودة التدقيق من خلال التقليل من الوقوع في أحد المخاطر التالية:[1]

- خطر طول مدة التعاقد بين المدقق الخارجي والمؤسسة محل التدقيق وهو الأمر الذي قد ينتج عنه انخفاض تدريجيا في استقلاله؛
- خطر المصالح الشخصية والتي قد تحدث في حالة وجود مصالح مالية أو شخصية للمدقق في المؤسسة محل التدقيق؛
- خطر الترهيب والذي ينشأ في ظل وجود ضغوطات من طرف المؤسسة محل التدقيق أو من آخر على المدقق.

1 مسعودي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 233.

المبحث الثاني: جودة التدقيق وطرق التحكم فيها

للتحكم في جودة التدقيق يجب علينا أولا معرفة كيفية مراقبة جودة التدقيق، وكذلك علينا معرفة كيفية قياس الجودة التدقيق وماهي المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها لقياس جودة التدقيق، بالإضافة إلى ذلك علينا معرفة العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق. وهذه النقاط الثلاثة سنحاول التطرق إليها في هذا المبحث لمعرفة كيفية التحكم في جودة التدقيق.

المطلب الأول: الرقابة على جودة التدقيق

تقوم بعض مكاتب التدقيق باستخدام أسلوب الرقابة على جودة التدقيق، بهذا التأكد من جودة عمليات التدقيق. ومن خلال هذا سنحاول التعرف على معنى الرقابة على جودة التدقيق وبعض الأساليب المستخدمة في ذلك.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة على جودة التدقيق

تعرف الرقابة على جودة التدقيق بأنها "مجموعة السياسات والإجراءات التي تصممها مكاتب المراجعة بغرض التأكد من التزام العاملين فيها بتنفيذ عملياتهم وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، وبما يساهم في ضمان تنفيذ عمليات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة".[1]

في حين تم تعريفها أيضا بأنها "جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب التدقيق والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات تدقيق بدرجة عالية من النوعية والجودة، فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكتب التدقيق التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عملية التدقيق والتي يقوم بها، تعكس مراعاته لمعايير التدقيق الدولية، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يضعها المكتب نفسه".[2]

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول بأن الرقابة على جودة التدقيق هي مجموعة من الإجراءات التي تتم بغرض التأكد من أن عملية التدقيق تمت وفق القواعد والمعايير المنصوص عليها، وقد حققت مستوى مقبول من الجودة.

---

1 أحمد محمد صالح الجلال، مرجع سبق ذكره، ص91.

2 عبد الوهاب بن بريكة، بودونت أسماء، **تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، المجلد 7، العدد 2، جامعة معسكر، الجزائر، 2016، ص192.

الفرع الثاني: أهمية الرقابة على جودة التدقيق

تعتبر الرقابة على جودة التدقيق من أهم الأمور الواجب القيام بها من أجل التأكد من فاعلية عملية التدقيق، كما أن على مكاتب التدقيق أن تهتم بتحسين جودة التدقيق من خلال التزامها بسياسات وإجراءات تضمن جودة عملها[1]. كما أن للرقابة على جودة التدقيق أهمية تعود على مختلف الأطراف، سنحاول تلخيصها في النقاط التالية:[2]

- تأكد على أن مكاتب التدقيق التزمت بمعايير التدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني أثناء تنفيذ عملياتها.
- تأكد على التزام مكتب التدقيق بالقوانين المحلية والعقود الموقعة مع المؤسسة محل التدقيق.
- تضمن تنفيذ مكتب التدقيق عملياته بمستوى مرتفع من الجودة.
- تخفض من احتمالات فشل عملية التدقيق، وتعرض المدقق للتقاضي.

الفرع الثالث: أساليب الرقابة على جودة التدقيق

يمكن أن تتم الرقابة على جودة التدقيق من عدة أطراف قد تكون داخل مكتب التدقيق أو خارجه، حيث تتم الرقابة من داخل مكتب التدقيق من خلال قيامه بإعداد إجراءات تمكنه من مراقبة جودة أداءه، أما بالنسبة للرقابة من خارج مكتب التدقيق نذكر:

1- أسلوب مراجعة النظير:

يقصد بمراجعة النظير أن يقوم مكتب التدقيق بمراجعة أعمال مكتب تدقيق آخر، حيث عرفت بأنها شكل من أشكال الرقابة الخارجية على جودة التدقيق، يقوم بها مكتب مماثل بهدف رقابة جودة أداء المكتب محل المراجعة، وذلك بهدف معرفة مدى توفر عند مكتب التدقيق على أنظمة ملائمة لرقابة الجودة ومدى تطبيق هذه الأنظمة.[3]

---

1 أحمد حابي، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص78.

2 Woolf emile, **Auditing today**, Fifth Edition, Prentice Hall ,united states, 1994.
نقلا عن أحمد محمد صالح الجلال، مرجع سبق ذكره، ص92.

3 الرشيد مرغني محمد، عفراء الفاضل محمد عثمان، **مدى تطبيق مراجعة النظير في مكاتب المراجعة السودانية دراسة ميدانية**، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 54، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الأردن، 2021، ص108.

2- مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق:

نتيجة للانتقادات التي وجهت لأسلوب مراجعة النظير في الرقابة على جودة التدقيق، تم إصدار قانون SOX (sorbanes – oxley) سنة 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية، والذي أوصى بضرورة إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب التدقيق، وهذا للحفاظ على جودة تدقيق الشركات العامة وتحسينها.[1]

المطلب الثاني: مؤشرات قياس جودة التدقيق

تعتبر مؤشرات قياس جودة التدقيق وسائل يعتمد عليها لقياس جودة التدقيق، وتقدم هذه المؤشرات طريقة عملية لوصف عملية التدقيق وقياس جودتها.

رغم أن هناك العديد من الدراسات والأبحاث التي وجدت مؤشرات لقياس جودة التدقيق، إلا أن الاختلاف في تحديد هذه المؤشرات لا يزال قائم، حيث أن كل دراسة اعتمدت على وجهة نظر مختلفة وربطتها بعنصر مختلف. سنحاول تقسيم هذه المؤشرات حسب العنصر المرتبطة به وذكر أهمها في النقاط التالية:

الفرع الأول: المؤشرات المرتبطة بمكتب التدقيق

تعتبر مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بمكتب التدقيق الأبرز والأكثر استخداما من طرف الباحثين وتتمثل هذه المؤشرات فيما يلي:

1- حجم مكتب التدقيق:

توصلت الدراسة التي قدمها DE ANGELO عام 1981 إلى وجود علاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق[2]، تمتلك مكاتب التدقيق الكبرى القدرة على جلب الكفاءات ذات الخبرة بدرجة أكبر من المكاتب الأقل حجما وبالتالي فإن ذلك ينعكس إجابا على جودة عملية التدقيق كما أن هناك من اعتبر أن حجم مكتب التدقيق يعتبر معيار للحكم

1 Palmrose .Z.V, **PCAOB Audit regulation a decade after SOX: where it stands nd what the future holds**, Accounting horizons, American Accounting Association, USA, 2013, P777.
2 L.E. De Angelo, Op cit.

على الاستقلالية إذ المكاتب الكبرى تكون أكثر استقلالية من المكاتب الصغرى، وبالتالي يرفع ذلك من جودة مكاتب التدقيق الأكبر حجما.[1]

2- سمعة المكتب والقضايا المرفوعة ضده:

إن ارتفاع عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق يعتبر مؤشرا واضحا على عدم قدرة هذا المكتب على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية[2]، ويعبر ذلك على عدم قيام مكتب التدقيق بمهمته بجودة عالية، وبذلك كلما ارتفعت عدد القضايا ضد مكتب التدقيق ذل ذلك على نقص وجودة عمله، كما يؤثر ذلك على سمعة المكتب.

3- تخصص مكتب التدقيق وإجراءات قبول العملاء:

إن تخصص مكتب التدقيق في نشاط معين يؤدي إلى زيادة كفاءة المكتب، أي أن المراجع المتخصص في نشاط معين غالب ما تكون لديه القدرة على توفير خدمات التدقيق للعملاء بدرجة عالية من الكفاءة، ومع تقليل التكاليف على العميل. ومن خلال ذلك فإن بعض مكاتب التدقيق ترفض القيام بعملية التدقيق لعملاء خارج مجال تخصصها[3]. وإن جودة عملية التدقيق تزداد كلما تميز المكتب بتخصص معين وقام بتدقيق مؤسسة تنشط في ذلك التخصص.

4- استخدام المكتب للبرامج:

إن استخدام المدقق للتكنولوجيا والبرامج في عملية التدقيق تساعده على اكتساب الوقت مقارنة مع التدقيق اليدوي ويؤدي ذلك إلى تقليل الضغط على المدقق مما يسمح له من قيام بمهمته بأريحية، كما تساعده البرامج من تخفيض احتمال ارتكاب الأخطاء أثناء عملية التدقيق، وكل ذلك يرفع من مستوى جودة التدقيق[4].

---

1 Emma Ben Saad, Cédric le sage, **Des facteurs d'indépendance à un system d'indépendance: proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur**, comptabilité et environnement, France 2007, P6.

2 زين يونس، زين عيسى، **مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة "دراسة تحليلية لآراء عينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر"**، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 6، العدد2، جامعة الوادي، الجزائر، 2016، ص 368.

3 سارة حدة بودربالة، **محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية**، دراسة ميدانية، اطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، جامعة الاغواط، 2014/2013، ص116.

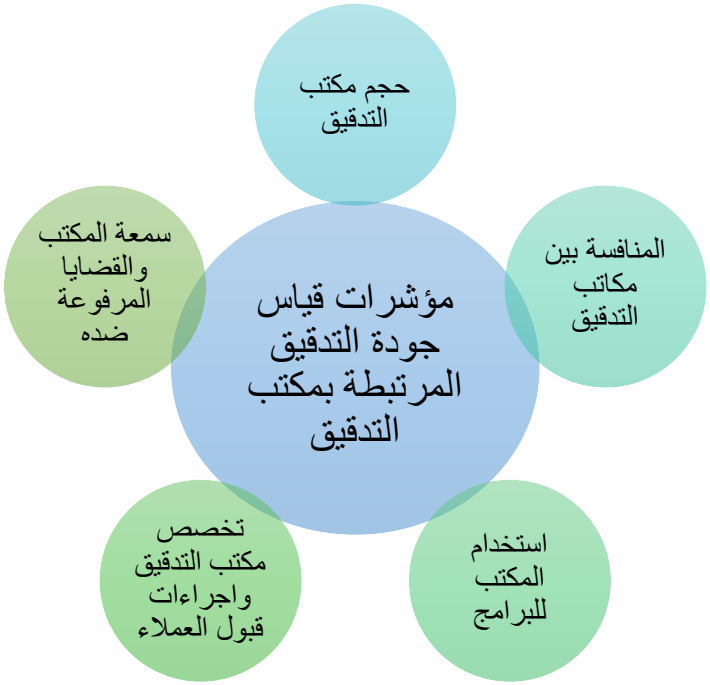
4 صنهاجي هيبة، لعروم محمد أمين، **أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة التدقيق الخارجي**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد2، العدد 2، جامعة الوادي، الجزائر، 2017، ص73.

5- المنافسة بين مكاتب التدقيق:

مع زيادة المدققين ومكاتب التدقيق، أصبحت مهنة التدقيق تمارس في ظل منافسة كبيرة بين أعضائها وذلك لجذب العملاء، وتعتبر جودة عملية التدقيق الوسيلة الأهم لجذب العملاء، حيث أصبحت مكاتب التدقيق أكثر حاجة لتقديم خدمات ذات جودة عالية وأن المنافسة ليست سعرية، والجودة هي المؤشر الأساسي في الطلب على الخدمة[1].

نوضح في المخطط التالي مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بمكتب التدقيق على النحو التالي:

شكل رقم (3): مؤشرات قياس جودة التدقيق المرتبطة بمكتب التدقيق



المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الثاني: المؤشرات المرتبطة بفريق التدقيق والمؤسسة المدققة

من بين المؤشرات التي يتم الاعتماد عليها لقياس جودة التدقيق هناك مؤشرات ترتبط بفريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق أو المدققة نذكر:

1 أحمد حابي، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 90.

1- توفر نظام اتصال فعال بين أعضاء مكتب التدقيق:

توصلت العديد من الدراسات على أن وجود نظام فعال للاتصال بين أعضاء مكتب التدقيق يساهم في التحسين من جودة عملية التدقيق، ومكن ابراز ذلك في النقاط التالية:[1]

- المشاركة في مناقشة خطط العمل وأساليب تنفيذ المهام تعمق روح الانتماء إلى المكتب، مما يجعل أعضاء الفريق يقومون بمهامهم بتفاني أكبر؛
- إبلاغ القائمين على أعمال التدقيق بكل التعليمات والتوجيهات وأساليب تنفيذ المهام في الوقت المناسب، يسمح باستخدام أمثل للموارد المتاحة؛
- يسمح التواصل الفعال من ادراك أوجه القصور في الأداء، وبذلك يمكن تداركها قبل فوات الأوان، وكذلك يمكن عقد دورات تدريبية من أجل تحسين وتطوير المستوى؛
- يساعد نظام التواصل الفعال من تبادل المعلومات والخبرات بين الأعضاء.

2- الاتصال الجيد بين فريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق:

تعتمد خدمة التدقيق على العلاقة الثنائية بين مكتب التدقيق والمؤسسة المدققة، لذا فإن التواصل الجيد بينهما يساعد على تحسين جودة التدقيق[2]، حيث يساعد هذا التواصل المدقق في الحصول على المعلومات والأدلة التي يصعب عليه الحصول عليها دون تواصل جيد، وبالتالي فإن ذلك يعطيه الفرصة من أجل أداء مهمته بجودة عالية.

3- الاستقلالية:

تعتبر الاستقلالية مكون أساسي لجودة التدقيق، بحيث أنها تضمن بأن الأعمال والنتائج التي توصل إليها المدققين خالية من التلاعبات والإغفال المتعمد بالتواطؤ مع أحد أطراف المؤسسة المدققة[3]، وهذا ما يسمح للمدقق من أداء عملية التدقيق بجودة وإضفاء الثقة على تقرير.

1 لقويرة سمير، مرجع سبق ذكره، ص 138.

2 طارق تليلي، هواري سويسي، **محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر – دراسة ميدانية–**، مجلة الباحث، المجلد 19، العدد 1، جامعة ورقلة، الجزائر، 2019، ص 376.

3 Riadh Manita, Makram Chemangui. **LES APPROCHES D'EVALUATION ET LES INDICATEURS DE MESURE DE LA QUALITE D'AUDIT: UNE REVUE CRITIQUE**, comptabilité et environnement, 28ème congrès international de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, France, 2007, P4.

4- خبرة فريق التدقيق:

تمثل خبرة المدقق المدة التي قضاها المدقق في ممارسة هذه المهنة، وباعتبار أن عملية التدقيق تتطلب قدرا من الحكم الشخصي فإن خبرة المدقق تساعده في اتخاذ القرارات وحل المشاكل، حيث أن خبرة المدقق ومعرفته بالمشاكل والمخاطر المحتملة تسمح له بتحسين التعامل مع مختلف الحالات واتخاذ القرارات المناسبة[1]

5- إجراءات انتقاء فريق التدقيق:

إن الاختيار الجيد لكفاءة أعضاء فريق التدقيق له أهمية بالغة وعلاقة وطيدة بتحسين جودة التدقيق[2]، حيث أن لكفاءة أعضاء فريق التدقيق علاقة طردية مع جودة عملية التدقيق، أي أنه كلما تم انتقاء أعضاء فريق التدقيق ذوي الكفاءة العالية فإن جودة عملية التدقيق ترتفع.

6- حجم المؤسسة المدققة:

يختلف مستوى الجهد الذي يبذله المدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق باختلاف حجم المنشأة محل التدقيق، حيث تتسم المؤسسات الكبيرة بكبر حجم تعاملاتها، كما تتسم بتعدد الأطراف المستفيدة من قوائمها المالية، مما يتطلب من المدقق زيادة مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية التدقيق وكذلك تخصيص فترة زمنية كافية لتمكين فريق التدقيق من تنفيذ الاختبارات اللازمة والتي تزيد من مقدرتهم على اكتشاف الأخطاء والتحريفات، ويساهم ذلك في الرفع من مستوى جودة عملية التدقيق وإضفاء الثقة على القوائم المالية[3]

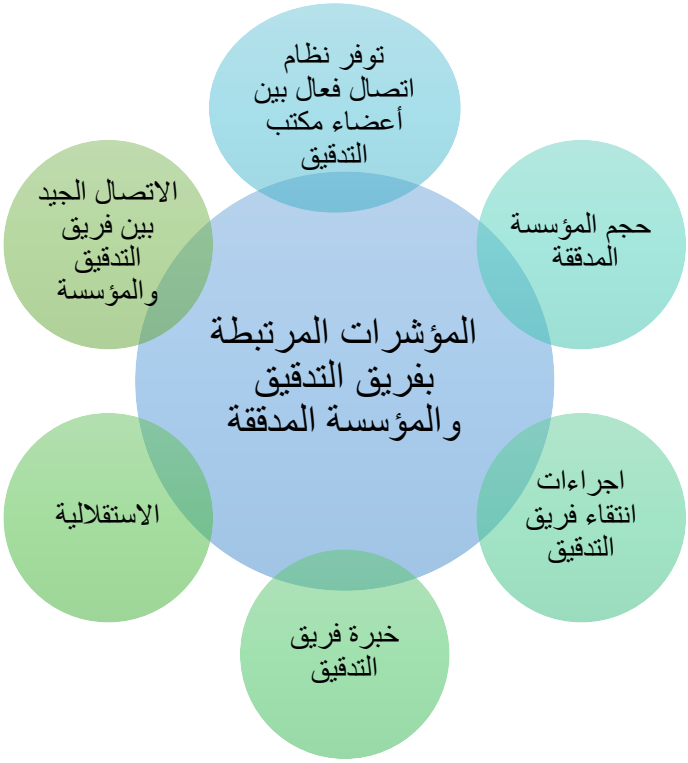
نلخص في الشكل التالي مؤشرات جودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق والمؤسسة المدققة.

1 عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2013، ص398.

2 لشلاش عائشة، **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات**، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2018/2017، ص 110.

3 أحمد محمد صالح الجلال، **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010/2009، ص161.

شكل رقم (4): المؤشرات المرتبطة بفريق التدقيق والمؤسسة المدققة



المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الثالث: مؤشرات جودة التدقيق المرتبطة بعملية التدقيق:

لقد تناولت بعض الدراسات مؤشرات مرتبطة بعملية التدقيق لقياس جودة التدقيق نذكر منها:

1- أتعاب عملية التدقيق:

إن انخفاض الأتعاب يدفع بمكاتب التدقيق إلى التخفيض من عدد العمال الأكثر خبرة في المكتب رغبة منهم في تخفيض التكاليف، نظرا لما يطلبه العمال الأكثر خبرة من أجور مقارنة بمن هم أقل، وهذا ما يؤثر على جودة الأداء المهني. حيث أن مكاتب المراجعة الكبيرة تطلب أتعابا أكبر ليس لما تتمتع به من قوة احتكارية ولكن لأن جودتها أعلى وتكلفها مصاريف أكثر[1].

1 سارة حدة بودربالة، مرجع سبق ذكره

2- التخطيط لمهمة التدقيق:

تبدأ عملية التخطيط بأخذ معرفة ومعلومات كافية عن المؤسسة المدققة، وتسمح عملية التخطيط بتنظيم عملية التدقيق من خلال اخيار الفريق المناسب للعملية وتوجيههم وبالتالي فإن التخطيط السليم لعملية التدقيق يرفع من مستوى جودة التدقيق.

3- فترة التدقيق:

تعتبر فترة التدقيق المدة التي يقصيها المدقق في عملية التدقيق، وتعد أحد العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق. كما أن هناك من الباحثين من يعتبرها أحد المقاييس الهامة التي يستند عليها لقياس جودة المراجعة[1]، حيث أن زيادة الساعات المستغرقة في تنفيذ عملية التدقيق وفي تنفيذ الاختبارات تزيد من مستوى أداء المدقق وبالتالي فإنها تحسن من جودة عملية التدقيق[2].

4- الجهد والوقت المبذول في عملية التدقيق:

يسعى المدقق أثناء أدائه لعملية التدقيق إلى الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة من أجل إبداء رأيه الفني المحايد، ومن أجل ذلك فإنه يمضي معظم وقته في البحث عنها، وبالتالي فإن الجهد الذي يبدله المدقق في ذلك يعبر عن مدى جودة عمله، كما أن ذلك قد يجعله يستغرق وقتا أكبر، لذلك يمكننا اعتبار أن المدقق الذي يقضي جهد ووقت أكبر في عملية التدقيق فإنه يؤدي عملية التدقيق بجودة أكبر[3].

5- تقرير التدقيق:

يعتبر تقرير المدقق حوصلة لما قام به أثناء أداء مهمته، وبذلك فإن الإفصاح عن جميع التلاعبات والنقائص المكتشفة في التقرير وكذلك جميع الأخطاء وحالات الغش والتحريفات الجوهرية تزيد من جودة إعداد التقرير وبالتالي فإنها تمثل مؤشر لجودة التدقيق.[4]

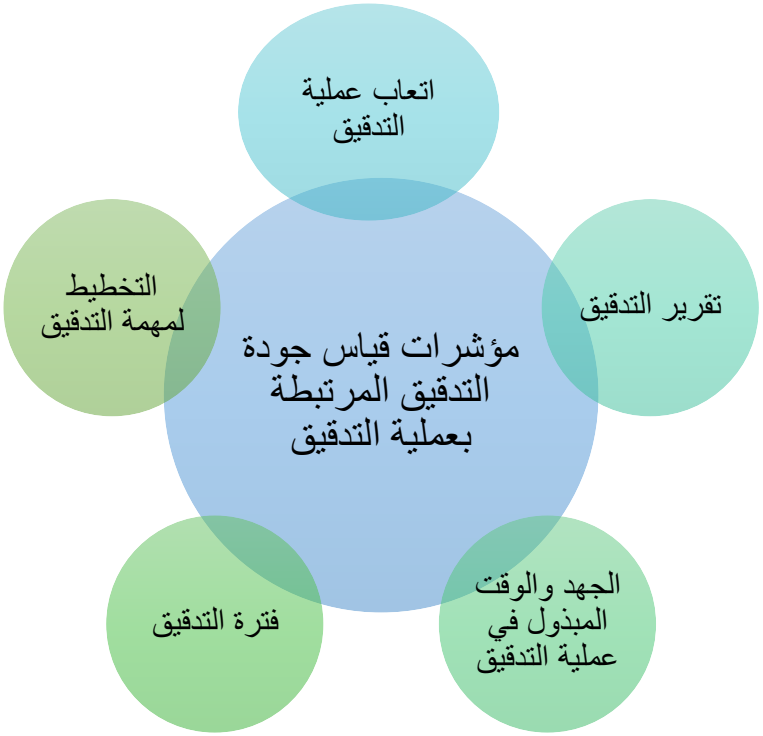
1 Palmrose .Z.V, **the relation of audit contract type to audit fees and hours**, the accounting review, Vol LXIII, N3, 1989, P498.

2 أحمد محمد صالح الجلال، مرجع سبق ذكره، ص140.

3 نوال حربي راضي، **تحليل العوامل المؤثرة في حودة التدقيق (دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية)**، المجلة العراقية للعلوم المحاسبية والمالية، المجلد 1، العدد 1، جامعة القادسية، العراق، 2013، ص122.

4 لقويرة سمير، مرجع سبق ذكره، ص 148.

شكل رقم (5): مؤشرات جودة التدقيق المرتبطة بعملية التدقيق



المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

بعد تطرقنا إلى مؤشرات قياس جودة التدقيق، سنحاول في هذا المطلب عرض العوامل المؤثرة على جودة التدقيق ومعرفة كل عامل وكيفية تأثيره على جودة التدقيق، وقد قمنا بتقسيم على هذه العوامل إلى مجموعات على النحو التالي:

الفرع الأول: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمتعلقة بمكتب التدقيق

هناك العديد من العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق والتي تؤثر على جودة التدقيق نذكر منها:

1- حجم مكتب التدقيق

يعد حجم مكتب التدقيق أحد المتغيرات الهامة التي تناولتها العديد من الدراسات من أجل تحديد تأثيره على جودة عملية التدقيق الخارجي. وقد توصلت العديد منها إلى وجود علاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، ويرجع السبب في ذلك حسبها إلى أن مكاتب التدقيق

الأكبر حجما من المفترض أن تقوم بإجراء اختبارات أكثر قوة ونتيجة لذلك فإنها من المرجح أن تحصل على معلومات أكثر دقة مما يسمح لها بأداء مهمتها بجودة أكبر.[1]

ويؤيد الباحث وجود العلاقة الإيجابية بين حجم مكتب التدقيق وجودة عملية التدقيق، ويرجع ذلك إلى :

- الزيادة في عدد الشركاء وعدد العاملين بمكتب التدقيق يؤدي إلى الزيادة في الخبرات.
- الزيادة في عدد العملاء في مكتب التدقيق يؤدي إلى الزيادة في المداخيل وتنوعها مما يقلل الضغط من العملاء.

2- المنافسة بين مكاتب التدقيق:

تناولت العديد من الدراسات تأثير المنافسة بين مكاتب التدقيق على جودة التدقيق الخارجي، حيث انقسمت نتائج هذه الدراسات إلى وجهتين، يرى أصحاب الاتجاه الأول وجود علاقة إيجابية بين المنافسة وجودة التدقيق، حيث أن مكاتب التدقيق تصبح حريصة على الالتزام بتنفيذ عمليات المراجعة وفق المعايير المطلوبة وتقديم أعلى جودة من الخدمة[2]. بينما يرى أصحاب الاتجاه الثاني أن المنافسة بين مكاتب التدقيق لها أثر سلبي على جودة التدقيق، حيث تؤدي هذه المنافسة إلى التأثير على استقلالية المدقق نظرا لاحتمالية تغييره بمدقق آخر ويفقد عميله، كما يصبح المدقق يحاول تخفيض الأتعاب مما يزيد من احتمالية عدم أدائه لمهمته بالجودة الكافية.[3]

ويرى الباحث أن زيادة المنافسة بين مكاتب التدقيق لها أثر إيجابي على جودة التدقيق الخارجي ويعود سبب ذلك إلى أن المنافسة بين مكاتب التدقيق تلزم المدقق على تأدية مهمته بأعلى جودة من أجل الحفاظ على عملائه وكسب عملاء جدد.

1 Husam Al-khaddash et al, **Factors affecting the quality of auditing: the case of Jordanian commercial banks**, international journal of business and social science, Vol 4, N11, Center for Promoting Ideas, USA, 2013, P208.

2 احمد محمد صالح الجلال، مرجع سبق ذكره، ص 119.

3 احمد محمد عبد النور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص 11-12.

3- التخصص الصناعي لمكتب التدقيق:

يقصد بالتخصص الصناعي لمكتب التدقيق أن هناك بعض المكاتب التي تتخصص في تدقيق شركات تنتمي إلى صناعة أو نشاط متشابه، مثل التخصص في تدقيق مؤسسات بنكية، إنتاجية، تجارية أو غيرها.

تطرقت العديد من الدراسات إلى التخصص الصناعي لمكتب التدقيق وأهميته، كما حاولت دراسة تأثيره على جودة التدقيق الخارجي، وتوصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي لمكتب التدقيق وجودة التدقيق، حيث أن ذلك يسمح بأخذ معرفة وخبرة حول نشاط المؤسسة محل التدقيق، وبالتالي فإن ذلك يؤدي إلى تقديم مستوى أعلى من الفعالية وتخفيض احتمالات عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات مما يساهم في الرفع من مستوى عملية التدقيق.[1]

من خلال ذلك يرى الباحث أن التخصص الصناعي لمكتب التدقيق يؤثر إيجابيا على جودة التدقيق الخارجي وذلك راجع إلى كون المكاتب التي تدقق مؤسسات من نفس التخصص تزيد من مقدرته على فهم مختلف الجوانب المرتبطة بها وعلى وضع خطط عمل دقيقة، والتي تساعده على أداء مهمته بجودة أعلى.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق

تعتبر المؤسسة محل التدقيق أحد الأطراف المهمة في عملية التدقيق ولها عوامل مختلفة تؤثر على جودة التدقيق نذكر منها:

1- حجم المؤسسة محل التدقيق:

اختلفت الدراسات في طرق قياس حجم المؤسسة حيث أن هناك من استخدم حجم رقم الأعمال، صافي الربح، إجمالي قيمة اصول المؤسسة كمؤشرات لقياس حجم المؤسسة.[2]

---

1 مسامح مختار، لقويرة سمير، **مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق**، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 7، المجلد3، جامعة باتنة، الجزائر، 2017، ص451.

2 احمد محمد صالح الجلال، مرجع سبق ذكره، ص 163.

ولقد تناولت العديد من الدراسات حجم المؤسسة محل التدقيق وتأثيره على جودة التدقيق الخارجي وتوصلت إلى نتائج مختلفة ومنقسمة إلى اتجاهين، حيث يرى أصحاب الاتجاه الأول وجود علاقة طردية بين حجم المؤسسة محل التدقيق وجودة التدقيق الخارجي ويرجع السبب في ذلك إلى أن المؤسسات ذات الحجم الأكبر تحرص على إضفاء الثقة على قوائمها المالية وبالتالي تحاول مساعدة المدقق على التخلص من كل الصعوبات مما يساعده على تنفيذ مهمته بمستوى أعلى من الجودة، كذلك أن المؤسسات ذات الحجم الأكبر تتوفر على نظم رقابة داخلية محكمة تساهم في التقليل من احتمالات الخطأ، مما يساعد المدقق الخارجي على الرفع من مستوى اداءه.[1]

بينما يرى أصحاب الاتجاه الثاني أن هناك علاقة عكسية بين حجم المؤسسة محل التدقيق وجودة التدقيق الخارجي، ومن أسباب ذلك أن المؤسسات الكبرى تمثل جزء هامًا من ايرادات مكتب التدقيق وبالتالي فإن ذلك يمثل تهديدا لاستقلالية المدقق والذي قد ينجم عنه ضغوطات من طرف المؤسسة مما يجعل جودة عملية التدقيق في مستوى منخفض من الجودة.[2]

يرى الباحث من خلال ما سبق ذكره أن حجم المؤسسة محل التدقيق يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق حيث أن المؤسسات الكبرى عادة ما تنفذ عمليات أكثر ولها أقسام وعمال أكثر مما ينجم عنه جهد ووقت أكبر في عملية التدقيق وهذا ما قد يؤثر على جودة التدقيق الخارجي.

2- نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة محل التدقيق:

تتحمل المؤسسة مسؤولية إقامة نظام رقابة داخلي والحفاظ عليه والتأكد من سلامته، ويعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلي من طرف المدقق الخارجي من أهم مراحل عملية التدقيق، ومن خلال ذلك قامت العديد من البحوث بدراسة تأثير نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة محل التدقيق على جودة التدقيق الخارجي وقد توصلت إلى وجود علاقة ايجابية بين نظام الرقابة وجودة التدقيق، حيث أن النظام الفعال يساعد المدقق الخارجي في التقليل من الجهد والوقت

1 احمد محمد صالح الجلال، مرجع سبق ذكره، ص164.

2 حابي أحمد، **تأثير العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة على جودة من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر**، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 5، العدد 3، جامعة الجلفة، الجزائر، 2011، ص237.

المبذول وكذلك الأتعاب، كما يساعده على التركيز في الأمور الجوهرية واكتشاف الأخطاء المرتكبة بسهولة أكبر، وهذا ما يجعل جودة التدقيق الخارجي تكون في مستوى أعلى.[1]

ويرى الباحث أن لنظام الرقابة الداخلي علاقة ايجابية بجودة التدقيق الخارجي ويعود السبب في ذلك إلى الدور الذي يؤديه هذا النظام، حيث كلما كان النظام فعالا فإن هذا يساعد المدقق الخارجي في أداء مهمته بجودة أكبر.

3- التواصل بين فريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق:

يحتاج المدقق الخارجي إلى معلومات داخلية من طرف المؤسسة حتى يتمكن من إنجاز مهمته، وللحصول على هذه المعلومات يحتاج إلى التواصل مع مختلف أطراف المؤسسة محل التدقيق، وبالتالي فإنه كلما كان التواصل جيد بين فريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق فإنه سيحصل على معلومات مفيدة أكثر تساعده في أداء مهمته.

وقد قامت العديد من الدراسات بدراسة أثر التواصل بين فريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق وتوصلت إلى وجود علاقة إيجابية بينهما، حيث أن التواصل الجيد بين فريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق يشير إلى تحقيق جودة أعلى من التدقيق.[2]

يرى الباحث أن للتواصل بين فريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق أثر إيجابي ويرجع ذلك إلى حاجة المدقق إلى أخذ معلومات من أطراف مختلفة من المؤسسة وبالتالي فإن التواصل الجيد بينهما يسمح له بالحصول على هذه المعلومات في الوقت المناسب وبجهد أقل، وهذا ما يساعده في أداء مهمة التدقيق بمستوى ودرجة عالية من الجودة.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمتعلقة بالهيئات والتنظيمات

تحاول الهيئات والتنظيمات الرفع من جودة التدقيق، وفي هذا الجزء سنحاول عرض العوامل التي تؤثر بها هذه الهيئات والتنظيمات على جودة التدقيق.

1 مالطي سناء، المبارك محمد، **التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي دراسة ميدانية**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 14، العدد 1، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2020، ص81.

2 عبد القادر مقرامنت وآخرون، **العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المرتبطة بتسيير مهمة التدقيق**، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 7، العدد1 مكرر، المركز الجامعي لتندوف، الجزائر، 2021، ص292.

1- الهيئات الدولية:

من بين الهيئات الدولية المؤثرة في جودة التدقيق نذكر:

- مجلس معايير المحاسبة الدولية: (IASB): حيث يأثر مجلس معايير المحاسبة الدولية على جودة عملية التدقيق من خلال مساهمته في تنظيم مهنة المحاسبة وسعيه للحصول على معلومات مالية شفافة وذلك عن طريق قيامه بإصدار معايير المحاسبة الدولية.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين: (IFAC): يأثر الاتحاد الدولي للمحاسبين في جودة عملية التدقيق من خلال جهوده المستمرة في الرقابة على جودة التدقيق، وعن طريق وضعه لمعايير وتقديم إرشادات تتعلق بجودة التدقيق وهي: سياسات وإجراءات خاصة بمكتب التدقيق تتعلق بأعمال التدقيق العامة. وإجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية تدقيق معينة.[1]
- اللجنة الدولية لممارسة التدقيق (IAPC): من خلال دور اللجنة الدولية لممارسة التدقيق ومساهمتها في إصدار معايير التدقيق فإنها تأثر على جودة عملية التدقيق.

2- الهيئات العربية والجزائرية:

من بين الهيئات العربية والجزائرية المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي نذكر:

- الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب (AFAA): يأثر الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب على جودة عملية التدقيق من خلال سعيه إلى تطوير والرفع من جودة المعلومات المحاسبية وكدا من خلال سعيه لتنظيم مهنة التدقيق في الدول العربية.
- المجلس الوطني للمحاسبة (CNC): من خلال مساهمة المجلس الوطني للمحاسبة في تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وكدا مهنة التدقيق عن طريق إصداره لمجموعة من معايير التدقيق الجزائرية فإنه يأثر على جودة عملية التدقيق.

1 إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، **انموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل الثاني، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص270.

المبحث الثالث: دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق الخارجي

تعطي معايير التدقيق الجزائرية إرشادات للمهنيين حول مختلف مراحل عملية التدقيق وكذلك تساعدهم على إتمام مهمة التدقيق وأداءها بأعلى قدر من الجودة. وفي هذا المبحث سنحاول عرض علاقة معايير التدقيق الجزائرية بجودة التدقيق.

المطلب الأول: دور معايير التحضير لمهمة التدقيق في تحسين جودة التدقيق

تعتمد عملية التحضير لمهمة التدقيق على وضع خطة شاملة يحدد بموجبها المدقق أهداف التدقيق وطبيعة ونطاق إجراءات التدقيق وتوقيت تنفيذها.

يقصد بالتحضير لمهمة التدقيق وضع استراتيجية شاملة ومعالجات تفضيلية التي تتناسب مع طبيعة الأعمال المتوقع إنجازها ومع التوقيت المطلوب لإتمامها.[1]

للتحضير لمهمة التدقيق أهمية يمكن إبرازها في النقاط التالية:[2]

- تساعد المدقق في تخصيص الاهتمام المناسب والكافي للجوانب الهامة المرتبطة بمهمة التدقيق.
- تساعد المدقق في التعرف على المشكلات المحتملة وتحديد طرق حلها في الوقت المناسب.
- تساعد المدقق في تنظيم مهمة التدقيق وإدارتها بصورة سليمة وتنفيذها بفاعلية وكفاءة.
- مساعدة المدقق في تشكيل أعضاء فريق التدقيق الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات المناسبة مع المخاطر المتوقعة.
- تسهيل على المدقق توجيه أعضاء فريق التدقيق والإشراف عليهم وفحص عملهم.

من خلال ما سبق ذكره يمكننا ملاحظة أن التحضير لمهمة التدقيق له أهمية في تحسين جودة التدقيق.

إن معايير التدقيق الجزائرية والمتعلقة بالتحضير لمهمة التدقيق، تهدف إلى مساعدة المدقق الخارجي في التحضير الجيد لمهمة التدقيق من خلال اتفاق المدقق حول أحكام مهمة التدقيق مع الإدارة وكذلك تحديد

1 IAASb, **HANDBOOK OF INTERNATIONAL QUALITY CONTROL, AUDITING, REVIEW, OTHER ASSURANCE, AND RELATED SERVICES PRONOUNCEMENTS PART 1**, IFAC, USA, 2013, p 255

2 الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، مكتبة الملك فهد الوطنية، السعودية، 2020، ص 207.

مسؤوليات المدقق في إعداد الوثائق وكذلك إبراز التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.

وبالتالي يمكننا القول أن معايير التحضير لمهمة التدقيق تساعد في الرفع من جودة التدقيق.

المطلب الثاني: دور معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق

بغرض تحقيق الهدف الرئيسي من عملية التدقيق والمتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية، ولتحقيق ذلك يتعين على المدقق جمع أدلة اثبات كافية وملائمة بغرض تبرير الرأي الذي توصل إليه.

يقصد بأدلة الإثبات بأنها "جميع الوثائق والقرائن التي تثبت وقوع العمليات والأحداث الاقتصادية في المؤسسة، والتي يعتمد عليها المدقق بشكل مباشر عند إبداء رأيه حول الوضعية المالية ومدى المصداقية والشفافية لهذه العمليات والأحداث الاقتصادية"[1]

وللحصول على أدلة الإثبات هناك عدة طرق نذكرها منها:[2]

- الجرد الفعلي: فمن خلاله يستطيع المدقق التأكد من الوجود الفعلي للأصول.
- المراجعة الحسابية: يقوم المدقق بالتحقق من المستندات من الناحية الشكلية والقانونية.
- الاستفسارات: هي الأسئلة والإيضاحات التي يطلبها المدقق بهدف التأكد من المعلومات.
- المصادقات: هي عبارة عن شهادات يحصل عليها المدقق من الغير وتمثل اعتراف بصحة الحساب.

الهدف من معايير أدلة الإثبات هي مساعدة المدقق على التأكد والتحقق من مصداقية المعلومات من أجل بناء رأيه حسب الأدلة المتوفرة، وكذلك تساعده هذه المعايير على تخطي الصعوبات التي قد يواجها عند جمع أدلة الإثبات.

توصلت العديد من الدراسات إلى وجود ارتباط كبير بين استخدام معايير أدلة الإثبات وجودة التدقيق، حيث أن الاعتماد على معايير أدلة الإثبات ستساعد المدقق على القيام بعملية التدقيق بأكبر كفاءة.[1]

1 عياشي الأخضر، الياس شاهد، **أدلة الإثبات في عملية المراجعة الالكترونية "دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الإلكترونية"**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 4، العدد 2، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2017، ص620.

2 كايد سعود، **تدقيق الحسابات**، دار زهران، الأردن، 2012، ص ص 138-140

ويتفق الباحث مع هذه الدراسات حيث إن استخدام معايير أدلة الإثبات تساعد المدقق على الحصول على أدلة كافية لبناء رأيه حول القوائم المالية، وبالتالي فإن هذه المعايير ترفع من جودة عملية التدقيق.

المطلب الثالث: دور معايير الإجراءات الداعمة لعمية التدقيق في تحسين جودة التدقيق

تعتبر الإجراءات بمثابة خطوات يقوم بها مدقق الحسابات بغرض الحصول على أدلة كافية تمكنه من تحقيق هدفه وإبداء رأيه، وهي أيضا تمثل مجموعة من الوسائل والطرق المختلفة لإتمام عملية التدقيق.[2]

أصدر مجلس المحاسبة مجموعة من المعايير والتي قمنا بتصنيفها من معايير الإجراءات الداعمة لعملية التدقيق والتي تتمثل في معيار الإجراءات التحليلية، السير في التدقيق، استخدام أعمال المدققين الداخلين، واستخدام أعمال الخبير، كما أشرنا إلى ذلك سابقا في الفصل الثاني.

وتساعد معايير الإجراءات الداعمة لعملية التدقيق المدقق في العديد من جوانب عملية التدقيق نذكر منها:

- تساعده في اكتشاف الاختلالات
- تساعده في أخذ معرفة عامة حول المؤسسة
- تساعده في جمع أدلة الاثبات

وقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود أهمية للمعايير المتعلقة بالإجراءات الداعمة لعملية التدقيق في تحسين جودة التدقيق، كما أن هناك بعض الدراسات التي قامت بدراسة كل معيار من هذه المعايير على حدى وتأثيره في جودة التدقيق وقد توصلت إلى وجود علاقة طردية بينهما أي أنه كلما تم تطبيق هذه المعايير ارتفعت جودة التدقيق.

1 نوبلي نجلاء، العمري أصيلة، **دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 4 العدد 2، جامعة الوادي، الجزائر، 2021، ص535.

2 محمد خليل ابراهيم، فيحاء عبد الله يعقوب، **تأثير مخاطر مراكز العملات الاجنبية في اجراءات التدقيق (بحث تطبيقي)**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 17، العدد 60، جامعة بغداد، العراق، 2022، ص 341.

المطلب الرابع: دور معايير تدقيق الحسابات وإعداد التقرير في تحسين جودة التدقيق

تساعد معايير التدقيق الجزائرية المدقق الخارجي في تحسين أداءه أثناء قيامه بتدقيق حسابات المؤسسة، وذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير تخص ذلك، وتتعلق هذه المعايير بالأرصدة الافتتاحية، التقديرات المحاسبية، الأحداث اللاحقة، استمرارية الاستغلال. كما سبق وأن أشرنا إلى ذلك في الفصل الثاني.

يعتبر تقرير التدقيق المنتج النهائي لعملية التدقيق، وهو خلاصة حول ما توصل إليه المدقق خلال تدقيقه وفحص حسابات المؤسسة، وهو عبارة عن وثيقة مكتوبة تم إعدادها لإبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسة[1].

وتسعى معايير التدقيق الجزائرية إلى الرفع من جودة تقرير المدقق وذلك بإصدار معايير تتعلق بذلك، حيث تحاول هذه المعايير تحديد المبادئ الأساسية والخصائص التي يجب أن يتسم بها تقرير التدقيق بهدف أن يكون التقرير ذو جودة ويسهل على مستخدميه الاطلاع عليه واتخاذ القرارات بناء على ما يحتويه من معلومات.

من خلال ما سبق ذكره بأن المعايير الجزائرية تساعد المدقق الخارجي في تحسين أداءه وكذلك في الرفع من جودة تقرير التدقيق، يمكننا القول بأن معايير التدقيق الجزائرية والمتعلقة بتدقيق الحسابات وإعداد التقرير تساهم في الرفع من جودة التدقيق[2].

1 خديجة تمار، محمد العيد، **متطلبات إعداد تقارير التدقيق الخارجي في الجزائر**، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 3، العدد 1، جامعة تندوف، الجزائر، 2017، ص176.

2 لخضر لقليطي، لحسن دردوري، **أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة**، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 7، العدد 3، جامعة باتنة، الجزائر، 2017، ص 134.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تطرقنا إلى جودة التدقيق وعرفنا بأنها تعبر عن كفاءة المدقق في اكتشاف الأخطاء ومدى استقلاله وعلى أن يتم ذلك من خلال التزامه بالإجراءات والقوانين المتعلقة بمهمة التدقيق، ولجودة التدفيق أهمية لمختلف الأطراف المستفيدة من التدقيق.

قدم العديد من الباحثين مؤشرات مختلفة لقياس جودة التدقيق منها مؤشرات مرتبطة بمكتب التدقيق كحجم المكتب وسمعته وأخرى مرتبطة بفريق التدقيق والمؤسسة المدقق كخبرة فريق التدقيق وحجم المؤسسة، بالإضافة إلى مؤشرات مرتبطة بعملية التدقيق كفريق التدقيق والجهد المبذول فيها.

تطرقنا كذلك إلى دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال ذكر دور كل قسم من أقسام معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق.

الفصل الرابع



تمهيد

سنحاول في هذا الفصل دراسة أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق الخارجي ومعرفة العوامل المرتبطة بجودة التدقيق والتي تتأثر جراء تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من خلال دراسة ميدانية.

وعلى هذا الأساس سنقوم بإعداد استبيان وتوزيعه على أفراد عينة الدراسة، وبعد ذلك نقوم بتحليل الإجابات باستخدام برنامج SPSS للتمكن من الإجابة على اشكالية الدراسة، واختبار صحة الفرضيات.

ومن خلال ذلك تطرقنا في هذا الفضل إلى:

- الإطار العام للدراسة الميدانية.
- النتائج الوصفية للدراسة.
- اختبار الفرضيات وتحليل النتائج.

المبحث الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية

بغرض معرفة تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق الخارجي قمنا بإجراء دراسة ميدانية على مجموعة من المدققين باستخدام الاستبيان الذي يعتبر أداة الدراسة وتحليل إجاباتهم باستخدام منهجية إحصائية.

المطلب الأول: تقديم مجتمع وعينة الدراسة

باعتبار أن الدراسة تتعلق بالجانب المهني للتدقيق، فإن المجتمع الذي سنقوم بالاعتماد عليه في هذه الدراسة يتمثل بالضرورة في ممارسي مهنة التدقيق الخارجي، أما عينة الدراسة فتمثل الأفراد الذين شاركوا في هذه الدراسة.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

يتشكل مجتمع الدراسة من جميع ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، حيث يتم ممارسة هذه المهنة في الجزائر من طرف محافظي الحسابات وكذلك الخبراء المحاسبين المسجلين في جداول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمصف الوطني للخبراء المحاسبين على التوالي.

تجدر الإشارة بأن جميع الخبراء المحاسبين هم محافظي حسابات في نفس الوقت أي أن المسجلين في جدول الخبراء المحاسبين هم مسجلين أيضا في جدول محافظي الحسابات، وبالتالي فإن المجتمع ينقسم إلى محافظي الحسابات مع محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

من خلال المقرر رقم 199 المؤرخ في 14 جوان 2022 فإن عدد محافظي الحسابات هو 2851 منهم 2835 شخص طبيعي و16 شخص معنوي ومن بين هؤلاء الـــ 2851 محافظ حسابات يوجد 325 خبير محاسب زيادة على كونه محافظ حسابات.

وبالتالي فإن العدد الإجمالي لمجتمع الدراسة 2851 مقسمين إلى

2526 محافظ حسابات .

325 محافظ حسابات وخبير محاسبي.

الفرع الثاني: حساب حجم عينة الدراسة

باعتبار أن مجتمع الدراسة محدود كما ذكرنا سبقا، فقد اعتمدنا على أسلوب احصائي لحساب حجم عينة الدراسة، وذلك من خلال تطبيق معادلة ستيفن ثامبسون لتحديد حجم العينة، حيث تعتبر هذه المعادلة واحدة من أشهر المعادلات والأكثر استخداما لحساب حجم العينة، ويتم ذلك على النحو التالي:

$$n = \frac{N \times p(1-p)}{\left[[N-1 \times (d^2 \div z^2)] + p(1-p)\right]}$$

n: حجم عينة الدراسة

N: حجم المجتمع ويساوي 2851

z: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة 0.95 وتساوي 1.96

d: نسبة الخطأ وتساوي 0.05

p: نسبة توفر الخاصية والمحايدة = 0.50

باعتبار خطأ المعاينة 5% تحصلنا على نتيجة المعادلة تساوي 338.65 وبعد تقريب هذه النتيجة فإن حجم عينة الدراسة يجب أن لا يقل عن 339 فرد .

المطلب الثاني: تقديم أداة الدراسة وطريقة توزيعها

بغرض إجراء الدراسة الميدانية حول مجتمع الدراسة اعتمدنا على الاستبيان كأداة للدراسة، وبعد اطلاعنا على مجموعة من الدراسات ذات الصلة بموضوع دراستنا، قمنا بتصميم الاستبيان وعرضناه على مجموعة من المحكمين، وبعد الأخذ بملاحظاتهم قمنا بالتصميم النهائي للاستبيان.

الفرع الأول: تصميم الاستبيان

يتكون الاستبيان من 9 صفحات يمكن الاطلاع عليه في الملحق رقم (1). حيث حاولنا من خلاله الوصول إلى الهدف من الدراسة الميدانية، وقد تضمن هذا الاستبيان ما يلي:

- في الصفحة الأول قمنا بتقديم خطاب توضيحي حول الدراسة وأهمية مجتمع الدراسة في إنجاح هذه الدراسة مع تقديم الشكر لهم.

- القسم الأول من الاستبيان خصص لجمع معلومات عامة حول عينة الدراسة والمتمثلة في:
  - الوظيفة: منقسم إلى فئتين
  - الشهادة: منقسمة إلى 5 فئات
  - التخصص: منقسم إلى 5 فئات
  - الخبرة المهنية منقسمة: إلى 4 فئات
- القسم الثاني من الاستبيان خصص لدراسة تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق الخارجي حيث قسم هذا القسم إلى جزئيين، الجزء الأول لدراسة واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من خلال التطرق إلى مدى معرفة المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية، تضمن 4 فقرات وتم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي المكون من ثلاثة درجات لتحديد درجة الموافقة على كل فقرة. (غير موافق =1، موافق نوعا ما =2، موافق =3). والتطرق أيضا إلى مدى تطبيق المدقق الخارجي للمعايير الجزائرية للتدقيق وتضمن هذا 4 فقرات وتم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لتحديد درجة موافقة عينة الدراسة على هذه الفقرات.

وفي الجزء الثاني تطرقنا إلى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة مهمة التدقيق حيث تضمن هذا الجزء مجموعة من العبارات بلغ عددها 24 عبارة موزعة على النحو التالي:

- 7 عبارات خاصة بمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالمبادئ العامة والتخطيط لمهمة التدقيق.
- 5 عبارات حول معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الاثبات.
- 5 عبارات حول معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالإجراءات الداعمة لعملية التدقيق.
- 7 عبارات حول معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتدقيق الحسابات واعداد التقرير.

وللإجابة على هذه العبارات تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لتحديد درجة الموافقة على هذه العبارات على النحو التالية:

- غير موافق تماما = 1
- غير موافق = 2
- موافق نوعا ما= 3
- موافق= 4

- موافق تماما= 5

الفرع الثاني: طريقة توزيع الاستبيان

بعد التصميم النهائي للاستبيان قمنا بتوزيعه على مجتمع الدراسة حيث قمنا بتوزيعه باستخدام الطرق التالية:

1- **إرسال نسخة الكترونية من الاستبيان:** تم استخدام تطبيق Google Forme لتصميم الاستبيان الالكتروني، وبعد ذلك تم إرساله على البريد الالكتروني لجميع محافظي الحسابات وكذلك الخبراء المحاسبين الذين ذكر بريدهم الالكتروني في القرار رقم 199 السابق الذكر.

2- **التوجه إلى مكاتب المدققين:** تم توزيع نسخة ورقية من الاستبيان على مجموعة من المدققين من خلال التنقل الشخصي إلى مكاتبهم، التنقل كان إلى بعض المكاتب التي كان بإمكان الباحث الوصول إليها.

المطلب الثالث: تقديم المنهجية الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

بغرض تحليل بيانات وإجابات عينة الدراسة تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية نذكرها كما يلي:

- **الوسط الحسابي:($\bar{X}$)**

يعتبر الوسط الحسابي من أهم مقاييس النزعة المركزية والأكثر استخداما في الإحصاء، يرمز له $\bar{X}$ تقرأ (x bar)، ويحسب الوسط الحسابي بجمع القيم وتقسيمها على عددها. وتعبر قيمته عن متوسط مجموع القيم.

- **الانحراف المعياري: Standard Deviation**

هو أحد مقاييس التشتت، حيث يقصد بالتشتت مدى تباعد مجموعة القيم عن بعضها البعض، ويحسب الانحراف المعياري من خلال الجذر التربيعي للتبيان[1]، وكلما انخفضت قيمة الانحراف المعياري ذل على انخفاض التشتت في المجموعة.

[1] راتول محمد، **الإحصاء الوصفي**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص144.

- **اختبار الصدق والثبات: alpha de cronbach**

من خلال هذا الاختبار نقوم بقياس معامل الثبات "ألفا كرونباخ" فإذا كانت قيمة هذا المعامل مساوية للصفر (0) فإن ذلك يدل على عدم ثبات الاستبيان وكلما ارتفعت قيمته واقتربت من الواحد (1) ذل على ارتفاع ثبات الاستبيان.

أما معامل الصدق الذاتي فهو يمثل الجذر التربيعي لقيمة معامل الثبات "الفا كرونباخ" وبالتالي كلما ارتفعت قيمته ذل على ارتفاع قيمة الثبات أي أن صدق الاستبيان يتوقف على مدى ثباته.

- **معامل الارتباط سبيرمان:**

معامل الارتباط يقيس طبيعة وقوة العلاقة بين متغيرين وتكون قيمته بين 1- و 1+ وكلما اقتربت قيمته من الصفر قل الارتباط. إذا كانت قيمته موجبة فهذا يذل أن هناك ارتباط طردي، وإذا كانت قيمته سالبة فهذا يعني أن هناك ارتباط عكسي.

1+ ⟵ ارتباط طردي تام

0 ⟵ لا يوجد ارتباط

1-⟵ ارتباط عكسي تام

وقد قام الباحث في هذه الدراسة باستخدام معامل الارتباط سبيرمان والذي يستخدم لقياس الارتباط بين متغيرين كيفيين وهو ما يتناسب مع طبيعة متغيرات الدراسة.

- **اختبار مربع كاي للاستقلالية: chi-square test of independence**

هو اختبار يحدد لنا ما إذا كان المتغيرين مستقلين عن بعضهما البعض أو مرتبطين أي هناك علاقة بين المتغيرين، وتمثل الفرضية الصفرية أن المتغيرين مستقلين عن بعض وتمثل الفرضية البديلة أن للمتغيرين علاقة تربطهما ببعض.[1]

1 Franke, Todd Michael, Timothy Ho, and Christina A. Christie. **The chi-square test: Often used and more often misinterpreted**. American journal of evaluation, vol 33, N 03, 2012, P 450.

- **التحليل العاملي: factor analysis**

هو عبارة عن أسلوب إحصائي يستهدف تفسير معاملات الارتباط الموجبة التي لها دلالة إحصائية، ويساعد هذا التحليل في دراسة المتغيرات المختلفة بقصد إرجاعها إلى أهم العوامل التي أثرت فيها[1].

وبغرض إجراء التحليلات على اجابات العينة تم جمع الاستبيانات وتفريغها في برنامج IBM SPSS النسخة 26.0 والذي يتيح العديد من الأساليب الإحصائية التي يمكنها أن تساعدنا في التحليل الجيد والموضوعي للإجابات.

1 YONG, An Gie, PEARCE, Sean, et al. **A beginner's guide to factor analysis: Focusing on exploratory factor analysis**. Tutorials in quantitative methods for psychology, vol. 9, no 2, 2013 p80

المبحث الثاني: النتائج الوصفية للدراسة

في هذا المبحث سنحاول اختبار أداة الدراسة من خلال معرفة معامل الثبات وكذلك معامل الصدق الذاتي وبعدها تحليل خصائص عينة الدراسة بغرض التعرف عليهم ومن ثم تحليل الاجابات حول عبارات الاستبيان.

المطلب الأول: ثبات وصدق أداة الدراسة

بغرض اختبار ثبات أداة الدراسة (الاستبيان) سنعتمد على معامل الثبات ألفا كرونباخ، والذي يعتبر من أشهر مقاييس الثبات الداخلي للاستبيان، ويعتمد على حساب الاختلافات الداخلية بين إجابات الأسئلة في الاستبيان[1].

ولاختبار صدق الاستبيان سنعتمد على معامل الصدق الذاتي والذي يتم حسابه من خلال جدر معامل الثبات.

الفرع الأول: ثبات وصدق الجزء الأول

في الجدول التالي سنعرض قيمة معامل الثبات والصدق الذاتي لعبارات الجزء الأول من الاستبيان المتعلق بواقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية والأقسام المكونة له على النحو التالي:

الجدول رقم (6): ثبات وصدق الجزء الأول من الاستبيان

		عدد العبارات	ألفا كرونباخ	معامل الصدق الذاتي
الجزء الأول	I. مدى معرفة المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية	04	0.714	0.845
	II. مدى تطبيق المدقق الخارجي للمعايير الجزائرية للتدقيق	04	0.778	0.882

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

[1] رامي صلاح جبريل، **تحليل البيانات خطوة بخطوة في spss**، دار الكتب الليبية، بنغازي، ليبيا، 2020، ص220

نلاحظ من خلال الجدول رقم (6) أن معامل الثبات "ألفا كرونباخ" للعبارات الأربعة (4) المتعلقة بمدى معرفة المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية بلغ 0.714. والعبارات الأربعة (4) الأخرى المتعلقة بمدى تطبيق المدقق الخارجي للمعايير الجزائرية للتدقيق بلغ معدلها 0.778. ويمكننا القول أن هذه القيم تعتبر مقبولة للقول أن هذه الأجزاء تتميز بالثبات باعتبار أن قيمها تجاوزت 0.7.

أما بالنسبة لمعامل الصدق الذاتي فقد بلغ 0.845 و 0.882 على التوالي وهو يعبر كذلك على أن هذه العبارات تتميز بمستوى عالي من الصدق.

الفرع الثاني: ثبات وصدق الجزء الثاني

يظهر الجدول التالي قيم الثبات والصدق الذاتي لعبارات الجزء الثاني من الاستبيان والمتعلق بتأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة مهمة التدقيق والأقسام المكونة لهذا الجزء على النحول التالي:

الجدول رقم (7): ثبات وصدق الجزء الثاني من الاستبيان

		عدد العبارات	ألفا كرونباخ	معامل الصدق الذاتي
الجزء الثاني	I. استخدام معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالمبادئ العامة والتخطيط لمهمة التدقيق	07	0.799	0.893
	II. استخدام المعايير الجزائرية المتعلقة بأدلة الاثبات	05	0.796	0.892
	III. استخدام معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالإجراءات الداعمة لعملية التدقيق	05	0.772	0.879
	IV. استخدام معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتدقيق الحسابات وإعداد التقرير	07	0.867	0.931

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (7) نلاحظ أن معامل الثبات "ألفا كرونباخ" للعبارات السبعة (7) الخاصة باستخدام معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالمبادئ العامة والتخطيط لمهمة التدقيق بلغت قيمتها 0.799. كما بلغت قيمة العبارات الخمسة (5) المتعلقة باستخدام المعايير الجزائرية المتعلقة بأدلة الاثبات 0.796. أما العبارات الخمسة (5) المتعلقة باستخدام معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالإجراءات الداعمة لعملية التدقيق فقد بلغت قيمتها 0.722 بينما العبارات السبعة (7) الأخيرة والتي تتعلق باستخدام معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتدقيق الحسابات وإعداد التقرير بلغت قيمة معامل الثبات الخاصة بها 0.867. وبالتالي يمكننا القول أن كل العبارات الخاصة بأقسام الجزء الثاني تتميز بالثبات وذلك راجع إلى كون قيم معامل الثبات تجاوز 0.7.

بينما معامل الصدق الذاتي فقد تراوحت قيمه في هذا الجزء بين 0.879 و 0.931 كما هو موضح في الجدول السابق، وهذا ما يدل على أن هذه العبارات تتميز بالصدق الذاتي.

الفرع الثالث: صدق وثبات الاستبيان

في الجدول التالي سنعرض قيم معامل ألفا كرونباخ لكل جزء من الاستبيان على حدى وكذلك قيم الاستبيان ككل، ويظهر ذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (8): صدق وثبات الاستبيان

		عدد العبارات	ألفا كرونباخ	معامل الصدق الذاتي
الاستبيان	الجزء الأول	08	0.788	0.888
	الجزء الثاني	24	0.921	0.960
	كل الاستبيان	32	0.929	0.964

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (8) أن قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ لعبارات الجزء الأول بلغت 0.788. أما عبارات الجزء الثاني فقد بلغت قيمتها 0.921. بينما بلغت قيمة معامل الثبات لكل

الاستبيان 0.929. وتعبر هذه القيم على أن الاستبيان يتميز بمستوى عال من الثبات طبقا لمعامل ألفا كرونباخ.

بالنسبة لمعامل الصدق الذاتي فنلاحظ من خلال الجدول أن عبارات الجزء الأول بلغت 0.888. أما الجزء الثاني بلغت قيمته 0.960. وبلغت قيمة معامل الصدق الذاتي لكل عبارات الاستبيان 0964. وهذه القيم تعبر على أن هذا الاستبيان يتميز بمستوى عال من الصدق.

المطلب الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة

قبل التطرق إلى إجابات عينة الدراسة حول العبارات، سنذكر الخصائص الوصفية لعينة الدراسة ومعلوماتهم كما ذكرنا سابقا أن عينة الدراسة منقسمين إلى محافظي الحسابات ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبين كما لديهم درجات علمية مختلفة وتخصصات وخبرة مختلفة كذلك.

الفرع الأول: الوظيفة

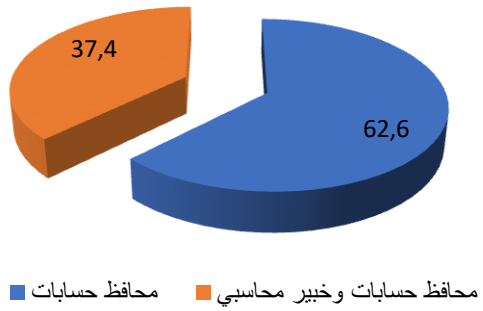
يمثل الجدول والشكل التالي توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة على النحو التالي:

الجدول رقم (9): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
محافظ حسابات	213	%62.6
محافظ حسابات وخبير محاسبي	127	%37.4
المجموع	340	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم (6): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن عدد ممارسي وظيفة محافظ حسابات بلغ 213 فرد بنسبة 62.6% في حين أن ممارسي وظيفة محافظ حسابات وخبير محاسبي يمثلون نسبة 37.4% أي 127 فرد،

ويرجع السبب في هذا إلى التفاوت في عدد محافظي الحسابات مقارنة مع محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في مجتمع الدراسة.

الفرع الثاني: الشهادة

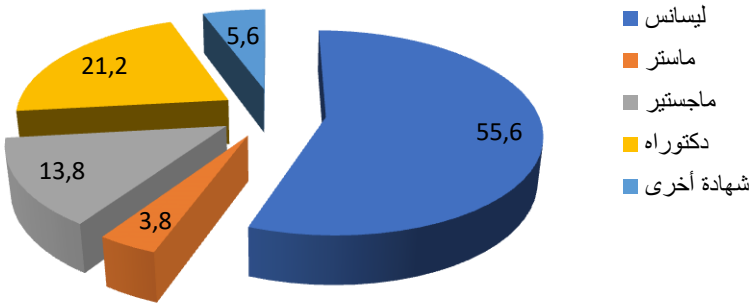
يمثل الجدول والشكل التالي توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة على النحو التالي:

الجدول رقم (10): توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة

الشهادة	التكرار	النسبة
ليسانس	189	%55.6
ماستر	13	%3.8
ماجستير	47	%13.8
دكتوراه	72	%21.2
شهادة أخرى	19	%5.6
المجموع	340	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم (7): توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن عينة الدراسة لها شهادات علمية مختلفة منها ليسانس، ماستر، ماجستير، دكتوراه وشهادات أخرى، ومن الملاحظ أن شهادة الليسانس تمثل النسبة الأكبر بـــ 55.6% ثم تليها باقي الشهادات الدكتوراه والماجستير والماستر بنسبة 21.2%، 13.8%، 3.8% على الترتيب، كما تمثل الشهادات الأخرى نسبة 5.6%. ويعود السبب في كون شهادة الليسانس الأعلى نسبة مقارنة بباقي الشهادات إلى أن أحكام وقوانين ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر تتطلب الحصول على شهادة الليسانس فقط ولا يحتاج المدقق إلى شهادات أعلى.

الفرع الثالث: التخصص

تم توزيع أفراد عينة الدراسة حسب تخصصهم إلى خمسة تخصصات، كما تجدر الإشارة إلى أن هناك من أفراد عينة الدراسة من له أكثر من تخصص واحد وبالتالي تم الاعتماد على طريقة الاختيار من متعدد في السؤال، والجدول التالي يوضح إجابات عينة الدراسة حول تخصصهم :

الجدول رقم (11): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	التكرار
محاسبة	184
مالية	117
تدقيق	98
جباية	67
تخصص آخر	3

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن لأفراد عينة الدراسة تخصصات مختلفة تتمثل في: محاسبة، مالية، تدقيق، جباية، تخصص آخر. ويعتبر تخصص محاسبة الأكثر انتشارا بين أفراد عينة الدراسة بـــ 184 فرد أي بنسبة 54.12% من مجموع أفراد عينة الدراسة الـــ 340، ثم يليه تخصص مالية بـــ 117 فرد وبعده تخصص تدقيق بـــ 98 فرد ثم تخصص جباية 67 فرد وفي الأخير هناك 3 أفراد من لهم تخصص آخر غير المذكورة.

الفرع الرابع: الأقدمية في المهنة

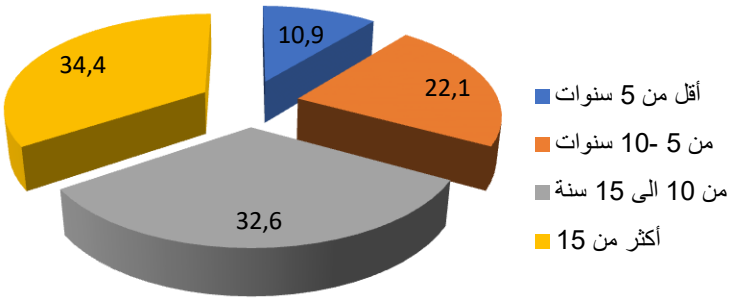
بالنسبة للأقدمية في المهنة قمنا بتقسيمها إلى أربعة فئات، والجدول مع الشكل التاليين يوضحان تقسيم أفراد عينة الدراسة حسب أقدميتهم.

الشكل رقم (12): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

الأقدمية	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	37	%10.9
من 5 إلى 10 سنوات	75	%22.1
من 10 إلى 15 سنة	111	%32.6
أكثر من 15 سنة	117	%34.4
المجموع	340	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم (8): توزيع عينة الدراسة حسب الأقدمية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن عينة الدراسة لها أقدمية متفاوتة، حيث تمثل الفئة التي لها أقدمية أقل من 5 سنوات الأقل عدد وذلك بنسبة 10.9% ثم تليها الفئة التي لها أقدمية بين 5 و10 سنوات بنسبة 22.1%، وبعدها الفئة التي لها أقدمية بين 10 و15 سنة بنسبة 32.6%، وتمثل الفئة التي لها أقدمية أكثر من 15 سنة الغالبة من بين باقي الفئات بنسبة 34.4%. ويعود السبب في كون أن أغلب أفراد عينة الدراسة لهم أقدمية تفوق 10 سنوات إلى التوقف الشبه الكلي عن منح اعتمادات جديدة في السنوات الأخيرة لذلك نلاحظ أن أغلب المدققين لهم أقدمية تفوق 10 سنوات.

المطلب الثالث: تفريغ وتحليل الإجابات

في هذا المطلب سنحاول تفريغ إجابات عينة الدراسة حول جميع عبارات الاستبيان وتحليلها من خلال ذكر التكرارات والمتوسط الحسابي لكل عبارة وكذلك الانحراف المعياري، وقد قمسنا هذه العبارات إلى جزأين كما ذكرنا سابقا.

الفرع الأول: إجابات عينة الدراسة حول واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية

- في الجدول التالي سنعرض إجابات عينة الدراسة حول تلقيهم لتكوين متخصص حول معايير التدقيق الجزائرية، ويدل رقم 1 على أن الاجابة "لا" والرقم 2 يدل على "نعم". وكانت الاجابات على النحو التالي:

الجدول رقم (13): إجابات عينة الدراسة حول تلقي التكوين

	لا		نعم		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
هل تلقيتم تكوين متخصص حول معايير التدقيق الجزائرية	162	47.6%	178	%52.4	1.52	0.5

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول رقم (13) نلاحظ أن أكثر من نصف أفراد عينة الدراسة قد تلقوا تكوين وذلك بنسبة 52.4%، ورغم أن النسبة تجاوزت النصف لكن يمكن اعتبارها نسبة قليلة ويعود السبب في ذلك إلى قلة الأيام التكوينية والدورات المنظمة حول معايير التدقيق الجزائرية.

- في الجدول التالي سنعرض إجابات عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة بمدى معرفة المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية، ويعبر الرقم 1 على أن الإجابة "غير موافق" والرقم 2 يدل على "موافق نوعا ما" والرقم 3 يدل على "موافق"، والإجابات كانت على النحو التالي:

الجدول رقم (14): إجابات عينة الدراسة حول مدى معرفة المعايير

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1- لديكم معرفة حول اصدارات معايير التدقيق الجزائرية	2.81	0.421
2- لديكم معرفة بمحتوى معايير التدقيق الجزائرية.	2.73	0.443
3- لديكم معرفة بمجال تطبيق كل معيار جزائري للتدقيق	2.68	0.467
4- لديكم معرفة بالهدف من كل معيار جزائري للتدقيق	2.69	0.465

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (14) نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة تميل إلى الموافقة في جميع العبارات الأربعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارات 2.81، 2.73، 2.68، 2.69 على التوالي وهو ما يعبر على أن لأفراد عينة الدراسة دراية ومعرفة بمعايير التدقيق الجزائرية.

- في الجدول التالي سنعرض إجابات عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة بمدى تطبيق المدقق الخارجي للمعايير الجزائرية للتدقيق والتي عددها 4 عبارات، وتعبر الأرقام 1، 2، 3، 4، 5 في اجابات هذه العبارات على "غير موافق تماما"، "غير موافق"، " موافق نوعا ما"، "موافق"، "موافق تماما" على التوالي، والاجابات كانت على النحو التالي:

الجدول رقم (15): إجابات عينة الدراسة حول مدى تطبيق المعايير

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
5- تقومون بالتحضير والتخطيط لمهمة التدقيق وفق ما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية	3.94	0.509
6- تلتزمون بما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية عند جمع أدلة الاثبات	3.77	0.697
7- تطبقون معايير التدقيق الجزائرية عند استخدام إجراءات التدقيق	3.86	0.708
8- عند تدقيق الحسابات واعداد التقرير تعتمدون على معايير التدقيق الجزائرية	3.99	0.725

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر من خلال الجدول رقم (15) أن أفراد عينة الدراسة إجاباتهم كلها تميل إلى الموافقة وذلك باعتباره النسبة الأكبر من بين باقي الإجابات، وكذلك المتوسط الحسابي للعبارات الأربع كان أقرب إلى العدد 4 والذي يعبر عن الموافقة حيث كانت قيمة المتوسط الحسابي 3.94، 3.77، 3.86، 3.99 لكل من العبارة 1، 2، 3، 4 على التوالي.

كذلك نلاحظ قيم الانحراف المعياري لهذه العبارة بلغ 0.509، 0.697، 0.708، 0.725 للعبارات الأربعة على التوالي وهذا يعبر على أن التشتت في الإجابات قليل، ولعينة الدراسة مستوى عالي من التوافق في الاجابات.

الفرع الثاني: إجابات أفراد عينة الدارسة حول تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة مهمة التدقيق

- في الجدول التالي سنعرض إجابات عينة الدراسة حول استخدام معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالمبادئ العامة والتخطيط لمهمة التدقيق وعلاقتها بجودة التدقيق. حيث تمثل الأرقام 1، 2، 3، 4، 5 أن الإجابة "غير موافق تماما"، "غير موافق"، "موافق نوعا ما"، "موافق"، "موافق تماما" على التوالي، ويظهر ذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (16): إجابات عينة الدراسة حول المعايير المتعلقة بالتخطيط لمهمة التدقيق

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
9- تلزم المدقق الخارجي على تحديد أحكام وشروط مهمة التدقيق مسبقا للمؤسسة محل التدقيق.	4.09	0.635
10- تدعم استقلالية المدقق الخارجي من خلال تحديد الشروط الأولية.	3.78	0.716
11- تساعد المدقق الخارجي في فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها.	3.81	0.675
12- تمكن المدقق الخارجي من التعرف على المشاكل المحتملة لعملية التدقيق	3.90	0.668
13- تسهل للمدقق الخارجي اختيار اعضاء فريق التدقيق	3.97	0.517
14- تدعم المدقق الخارجي في التسيير والإشراف على أعضاء فريق التدقيق	3.97	0.637
15- تسمح للمدقق الخارجي من توثيق إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل	3.84	0.761

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (16) نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارات السبعة كلها تميل إلى الموافقة حيث نلاحظ من خلال المتوسط الحسابي أن القيم تتراوح بين 3.78 و 4.09 وبالتالي فإن كل هذه القيم أقرب إلى الرقم 4 والذي يمثل الاجابة " موافق" كما نلاحظ أن النسبة الأكبر في الإجابات في جميع العبارات كانت في "موافق". بالنسبة للانحراف المعياري فنلاحظ أن قيمته منخفضة وتعبر على أن التشتت في الإجابات منخفض.

- في الجدول التالي سنعرض إجابات عينة الدراسة حول استخدام معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الإثبات وعلاقتها بجودة التدقيق، حيث يعبر الرقم 1 على أن الإجابة "غير موافق تماما"، والرقم 2 على "غير موافق"، والرقم 3 على "موافق نوعا ما"، والرقم 4 على "موافق"، والرقم 5 على "موافق تماما"، وكانت الإجابات على النحو التالي:

الجدول رقم (17): إجابات عينة الدراسة حول معايير أدلة الاثبات

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
16- تساعد المدقق الخارجي في الحصول على فهم كافي لأدلة الاثبات في إطار تدقيق الكشوف المالية	3.94	0.642
17- تسهل للمدقق الخارجي وضع إجراءات قصد الحصول على أدلة اثبات كافية	4.04	0.748
18- تلزم المدقق الخارجي على الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الادارة	4.00	0.663
19- تسمح للمدقق الخارجي من تقييم مدى كفاية أدلة الاثبات المتحصل عليها	3.96	0.615
20- تمكن المدقق الخارجي من تقييم مدى ملائمة أدلة الاثبات المتحصل عليها	3.94	0.605

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (17) أن إجابات أفراد عينة الدراسة حول معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الإثبات وعلاقتها بجودة التدقيق، جل العبارات الخمسة تميل إلى الموافقة ويظهر ذلك

من خلال قيم المتوسط الحسابي التي كانت أقرب إلى الرقم 4 والذي يعبر على "موافق" حيث تراوحت قيمه بين 3.94 و 4.04، كذلك نلاحظ أن النسبة الغالبة في الإجابات كانت في خانة "موافق" حيث تراوحت النسب بين 49.4% و 69.4% كما نلاحظ من خلال هذا الجدول أن قيم الانحراف المعياري منخفضة وتعبر هذه القيم على أن الإجابات ضعيفة التشتت وتتميز بالتوافق والانسجام فيما بينها حيث كانت أعلى قيمة له 0.748.

- في الجدول التالي سنعرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول استخدام معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالإجراءات الداعمة لعملية التدقيق وعلاقتها بجودة التدقيق، يحتوي هذا الجزء على 5 عبارات وتعبر الأرقام 1، 2، 3، 4، 5 على "غير موافق تماما"، "غير موافق"، "موافق نوعا ما"، "موافق"، "موافق تماما" على التوالي، وكانت الإجابات على النحو التالي:

الجدول رقم (18): إجابات عينة الدراسة حول معايير الإجراءات الداعمة لعملية التدقيق

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
21- تسمح للمدقق الخارجي من وضع إجراءات تحليلية صحيحة قصد الحصول على ادلة اثبات دالة وموثوقة	4.04	0.591
22- تساعد المدقق الخارجي على تحديد امكانية استخدام اعمال المدققين الداخلين	3.99	0.624
23- تسهل للمدقق الخارجي تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخلين لاحتياجات التدقيق	3.94	0.619
24- تمكن المدقق الخارجي من تقدير مدى ضرورة الاستعانة بخبير	3.93	0.639
25- تسمح للمدقق الخارجي من تقييم مدى ملائمة أعمال الخبير لاحتياجات التدقيق	4.03	0.693

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر الجدول رقم (18) أن إجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارات تميل كلها إلى الموافقة حيث نلاحظ ذلك من خلال قيم المتوسط الحسابي لكل عبارة حيث بلغت قيمته في العبارة 21

4.04، وفي العبارة 22 بلغ 3.99، في العبارة 23 بلغ 3.94، وفي العبارة 24 بلغ 3.93 وفي العبارة 25 بلغ 4.03، وبالتالي فإن كل هذه القيم أقرب إلى 4 أي "موافق". كما نلاحظ أيضا أن النسب في العمود "موافق" تجاوزت 50% في كل العبارات.

ويظهر الانحراف المعياري لهذه العبارات أن الإجابات تتميز بتشتت منخفض وأن أفراد عينة الدراسة لهم مستوى من التوافق في الإجابات.

- سنعرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول استخدام معايير التدقيق الجزائرية وعلاقتها بجودة التدقيق ويمثل الجدول التالي ملخص للإجابات حيث تعبر الأرقام 1، 2، 3، 4، 4، 5 على "غير موافق تماما"، "غير موافق"، "موافق نوعا ما"، "موافق"، "موافق تماما".

الجدول رقم (19): إجابات عينة الدراسة حول معايير تدقيق الحسابات وإعداد التقرير

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
26- تسمح للمدقق الخارجي من التأكد من صحة ترحيل أرصدة الحسابات	4.07	0.670
27- تساعد المدقق الخارجي على مراقبة استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية	3.97	0.706
28- تمكن للمدقق الخارجي من التأكد من المعالجة الصحيحة للأحداث التي وقعت بين تاريخ الإقفال وتاريخ إعداد التقرير	3.99	0.656
29- تسهل على المدقق الخارجي القيام بالمعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد إصدار تقريره.	3.88	0.618
30- تساعد المدقق الخارجي في تحديد مدى تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال	3.99	0.665
31- تدعم المدقق الخارجي في التعبير بوضوح عن رأيه حول الكشوف المالية	3.98	0.712
32- تسمح للمدقق الخارجي بإعداد تقرير مفهوم ويسهل الاطلاع عليه	3.97	0.742

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (19) نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات السبعة كلها تميل إلى الموافقة، حيث تظهر قيم المتوسط الحسابي لهذه العبارات أقرب إلى الرقم 4، حيث تراوحت بين 3.88 و 4.07 وهو ما يعبر على "موافق"، كذلك نلاحظ أن النسبة الأكبر في الاجابات كانت في العمود الخاص بـــ "موافق" في جميع العبارات، كما نلاحظ عند حساب الانحراف المعياري لهذه العبارات أن قيمه منخفضة وتعبر على أن التشتت ضعيف وأن أفراد عينة الدراسة لهم إجابات متقاربة.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل النتائج

بغرض اختبار فرضيات الدراسة، سنقوم باختبار الارتباط بين المتغيرات ومن ثم سنحاول دراسة تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على مختلف عوامل جودة التدقيق، وذلك بغرض معرفة ما هي العوامل التي تتأثر من تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وما هي العوامل التي لا تتأثر.

المطلب الأول: اختبار الارتباط والعلاقة بين متغيرات الفرضيات

في هذا المطلب سنقوم باختبار الارتباط بين المتغيرات من خلال حساب معامل الارتباط سبيرمان والذي نرمز له بـــ (r_s) حيث إذا كانت قيمة مستوى الدلالة Sig أقل من 0.05 فإن ذلك يدل على وجود ارتباط بين المتغيرين. كذلك سنقوم باختبار العلاقة بين المتغيرات من خلال حساب مستوى الدلالة sig لاختبار مربع كاي للاستقلالية (Chi-Square) وتدل القيم التي أقل من 0.05 على وجود علاقة بين المتغيرين وأنهما غير مستقلين عن بعض.

الفرع الأول: اختبار الارتباط والعلاقة للفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين من تلقى تكوين خاص بمعايير التدقيق الجزائرية ومدى درايته بمعايير التدقيق الجزائرية، وفي الجدول التالي سنعرض معامل الارتباط واختبار مربع كاي للاستقلالية لهذه المتغيرات حسب العبارات في الاستبيان.

الجدول رقم (20): اختبار الارتباط بين تلقي التكوين ومدى الدراية بالمعايير

	العبارة 1		العبارة 2		العبارة 3		العبارة 4	
	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2
هل تلقيتم تكوين متخصص حول معايير التدقيق الجزائرية	0.000	0.000	0.000	0.000	0.010	0.010	0.005	0.005

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (20) نلاحظ أن قيم مستوى الدلالة لمعامل الارتباط كلها تقل عن 0.05 وبالتالي يمكننا القول أن هناك علاقة ارتباط بين من تلقى تكوين في معايير التدقيق الجزائرية ومدى الدراية بهذه المعايير، وكذلك نلاحظ أن قيم مستوى الدلالة لاختبار مربع كاي للاستقلالية كلها أقل من 0.05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أن هناك علاقة ذات دلالة بين تلقي تكوين خاص بمعايير التدقيق الجزائرية ومدى الدراية بمعايير التدقيق الجزائرية.

الفرع الثاني: اختبار الارتباط والعلاقة للفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى الدراية بمعايير التدقيق الجزائرية وتطبيق هذه المعايير، وفي الجدول التالي سنعرض قيم مستوى الدلالة لمعامل الارتباط سبيرمان لهذه العبارات وكذلك مستوى الدلالة لاختبار مربع كاي للاستقلالية وذلك لمعرفة هل هناك علاقة بين المتغيرين أم لا.

الجدول رقم (21): اختبار الارتباط بين الدراية بالمعايير وتطبيقها

	العبارة 5		العبارة 6		العبارة 7		العبارة 8	
	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2
لديكم معرفة حول اصدارات معايير التدقيق الجزائرية	0.000	0.001	0.000	0.010	0.000	0.000	0.000	0.000
لديكم معرفة بمحتوى معايير التدقيق الجزائرية.	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.001	0.002	0.005
لديكم معرفة بمجال تطبيق كل معيار جزائري للتدقيق	0.003	0.021	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
لديكم معرفة بالهدف من كل معيار جزائري للتدقيق	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر لنا من خلال الجدول رقم (21) أن قيم مستوى الدلالة لمعامل الارتباط سبيرمان بين جميع العبارات المتعلقة بالدراية بمعايير التدقيق الجزائرية والعبارات المتعلقة بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية كلها أقل من 0.05 وهو ما يدل على وجود ارتباط بينهما، كما نلاحظ أن قيم مستوى الدلالة لاختبار مربع كاي للاستقلالية كلها أقل من 0.05 وهذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذلت دلالة بين الدراية بمعايير التدقيق الجزائرية ومدى تطبيقيها.

الفرع الثالث: اختبار الارتباط والعلاقة للفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وجودة التدقيق الخارجي، قد قمنا بتقسيم هذه الفرضية إلى أربعة فرضيات فرعية على النحو التالي:

1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالمبادئ العامة والتخطيط لمهمة التدقيق وجودة التدقيق الخارجي.

في الجدول التالي سنعرض قيمة مستوى الدلالة لمعامل الارتباط سبيرمان، وكذلك قيمة مستوى الدلالة لاختبار مربع كاي للاستقلالية وذلك لمعرفة الارتباط بين المتغيرين والعلاقة بينهما.

الجدول رقم (22): اختبار الارتباط بين تطبيق معايير التحضير وجودة التحضير لمهمة التدقيق

	العبارة 9		العبارة 10		العبارة 11		العبارة 12		العبارة 13		العبارة 14		العبارة 15	
	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2
تقومون بالتحضير والتخطيط لمهمة التدقيق وفق ما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.001	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (22) أن قيم مستوى الدلالة لمعامل الارتباط سبيرمان كلها أقل من 0.05 وهذا ما يدل على وجود ارتباط بين المتغيرين، كذلك نلاحظ بالنسبة لمعامل الدلالة لاختبار كاي أن جميع قيمه تقل عن 0.05 وهذا يعبر على وجود علاقة ذات دلالة بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالمبادئ العامة والتحضير لمهمة التدقيق وبين جودة التدقيق.

2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الاثبات وجودة التدقيق.

الجدول التالي سنعرض من خلاله قيم مستوى الدلالة لمعامل الارتباط سبيرمان لمعرفة ما إن كان هناك ارتباط بين المتغيرين، وكذلك سنعرض في هذا الجدول قيم مستوى الدلالة لاختبار كاي للاستقلالية لمعرفة إن كانت هناك علاقة بين المتغيرين.

الجدول رقم (23): اختبار الارتباط بين تطبيق معايير ادلة الاثبات وجودة جمع ادلة الاثبات

	العبارة 16		العبارة 17		العبارة 18		العبارة 19		العبارة 20	
	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2
تلتزمون بما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية عند جمع أدلة الاثبات	0.000	0.000	0.023	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (23) نلاحظ وجود ارتباط بين المتغيرين وذلك راجع إلى قيم مستوى الدلالة لمعامل الارتباط سبيرمان حيث جميعها أقل من 0.05، كذلك نلاحظ أن قيم مستوى الدلالة لاختبار كاي للاستقلالية كلها أقل من 0.05 وهو ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الاثبات وجودة التدقيق الخارجي.

3- توجد علاقة ذات دلالة بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالإجراءات الداعمة لعملية التدقيق وجودة التدقيق

في الجدول التالي سنعرض قيم مستوى الدلالة لمعامل الارتباط سبيرمان وذلك لمعرفة هل هناك ارتباط بين المتغيرين، وكذلك سنعرض قيم مستوى الدلالة لاختبار مربع كاي للاستقلالية وذلك لمعرفة هل المتغيرين مستقلين أم تابعين.

الجدول رقم (24): اختبار الارتباط بين تطبيق معايير الاجراءات الداعمة وجودة استخدام الاجراءات الداعمة لعملة التدقيق

	العبارة 21		العبارة 22		العبارة 23		العبارة 24		العبارة 25	
	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2
تطبقون معايير التدقيق الجزائرية عند استخدام إجراءات التدقيق	0.000	0.000	0.000	0.008	0.010	0.006	0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

في الجدول رقم (24) نلاحظ أن قيم مستوى الدلالة لمعامل الارتباط سبيرمان في جميع العبارات أقل من 0.05 وهذا يدل على وجود ارتباط بين المتغيرين، كذلك في هذا الجدول نلاحظ أن قيمة مستوى الدلالة لاختبار مربع كاي للاستقلالية أقل من 0.05 وهو ما يعبر على وجود علاقة بين المتغيرين أي أن هناك علاقة بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالإجراءات الداعمة لعملية التدقيق وجودة التدقيق.

4- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتدقيق الحسابات وإعداد التقرير وجودة التدقيق.

في الجدول التالي سنعرض قيم مستوى الدلالة لمعامل الارتباط سبيرمان بغرض معرفة إن كان هناك ارتباط بين المتغيرين، كذلك سنعرض قيم مستوى الدلالة لاختبار مربع كاي للاستقلالية لمعرفة إن كان هناك علاقة بين المتغيرين.

الجدول رقم (25): اختبار الارتباط بين تطبيق معايير تدقيق الحسابات واعداد التقرير وجودة تدقيق الحسابات واعداد التقرير

	العبارة 26		العبارة 27		العبارة 28		العبارة 29		العبارة 30		العبارة 31		العبارة 32	
	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2	Sig r_s	Sig Chi 2
عند تدقيق الحسابات واعداد التقرير تعتمدون على معايير التدقيق الجزائرية	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (25) أن قيم مستوى الدلالة لمعامل الارتباط سبيرمان جميعها أقل من 0.05 وهذا يعبر على وجود إرتباط بين المتغيرين، كما نلاحظ كذلك من خلال الجدول أن قيمة مستوى الدلالة لاختبار مربع كاي للاستقلالية جميع قيمه في كل العبارات أقل من 0.05، هذا ما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على عدم وجود علاقة ونقبل بالفرضية البديلة التي تنص على وجود علاقة بين استخدام وتطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتدقيق الحسابات وإعداد التقرير وجودة التدقيق.

من خلال ما سبق في اختبار هذه الفرضيات الفرعية الأربعة يمكننا القول أن هناك ارتباط بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وجودة التدقيق الخارجي، كذلك هناك علاقة تأثير بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وجودة التدقيق الخارجي أي أن هذين المتغيرين تابعين لبعضهما وغير مستقلين عن بعض.

المطلب الثاني: تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على مكونات جودة التدقيق

في هذا المطلب سنقوم بدراسة تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على مكونات جودة التدقيق وذلك بغرض معرفة الجوانب التي تأثرت جراء تطبيق معايير التدقيق الجزائرية والجوانب التي لم تتأثر.

1- تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالمبادئ العامة والتخطيط لمهمة التدقيق على مكونات جودة التدقيق:

في الجدول التالي سنعرض علاقة التأثير الموجودة بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالمبادئ العامة والتحضير لمهمة التدقيق ومكونات جودة التدقيق التي لها علاقة مع هذه المعايير من خلال مصفوفة العلاقة للتحليل العاملي.

الجدول رقم (26): اختبار التأثير بين تطبيق معايير التحضير لمهمة التدقيق ومؤشرات جودة التحضير لمهمة التدقيق

	العبارة 9	العبارة 10	العبارة 11	العبارة 12	العبارة 13	العبارة 14	العبارة 15
تقومون بالتحضير والتخطيط لمهمة التدقيق وفق ما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية	0.752	0.745	0.774	0.531	0.421	0	0.129

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (26) أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالمبادئ العامة والتخطيط لمهمة التدقيق لها تأثير على بعض من العبارات المكونة لجودة التدقيق، حيث نلاحظ أن لها تأثير عالي بالنسبة للعبارات 9، 10، 11، بينما العبارة 12 فالتأثير عليها متوسط، أما العبارة 13 و 15 فالتأثير عليها كان ضعيف، ونلاحظ كذلك أن التطبيق لهذه المعايير لم يؤثر على اطلاقا على العبارة 14.

2- تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الإثبات على مكونات جودة التدقيق:

في الجدول التالي سنعرض علاقة التأثير الموجودة بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الإثبات مع مكونات جودة التدقيق المستخدمة في هذه الدراسة والمتعلقة بهذه المعايير وذلك من خلال مصفوفة العلاقة للتحليل العاملي.

الجدول رقم (27): اختبار التأثير بين تطبيق معايير أدلة الاثبات ومؤشرات جودة مؤشرات جمع أدلة الاثبات

	العبارة 16	العبارة 17	العبارة 18	العبارة 19	العبارة 20
تلتزمون بما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية عند جمع أدلة الاثبات	0.73	0.725	0.704	0.763	0.742

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (27) أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الإثبات لها تأثير في جميع مكونات جودة التدقيق المتعلقة بها، حيث نلاحظ أن قيم العلاقة في جميع العبارات الخمسة كانت أعلى من 0.5 وهو ما يعبر على تأثر هذه المكونات لجودة التدقيق بتطبيق المعايير، كما نلاحظ أن جميع العبارات لها تقريبا نفس القيم في حدود 0.7.

3- تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالإجراءات الداعمة لعملية التدقيق على جودة التدقيق:

في الجدول التالي سنعرض من خلاله علاقة التأثير الموجودة بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ومكونات جودة التدقيق المتعلقة بها، وذلك من خلال مصفوفة العلاقة للتحليل العاملي على النحو التالي:

الجدول رقم (28): اختبار التأثير بين تطبيق معايير الاجراءات الداعمة لعملية التدقيق وجودة مؤشرات استخدام الاجراءات الداعمة لعملية التدقيق

	العبارة 21	العبارة 22	العبارة 23	العبارة 24	العبارة 25
تطبقون معايير التدقيق الجزائرية عند استخدام إجراءات التدقيق	0	0.450	0.849	0.893	0.752

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (28) نلاحظ أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالإجراءات الداعمة لعملية التدقيق ليس لها تأثير كليا على العبارة 21، بينما لها تأثير ضعيف جدا في العبارة 22، أما العبارات 23، 24، 25 فقد تأثرت بشكل كبير عند تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالإجراءات الداعمة لعملية التدقيق حيث تراوحت القيم في هذه العبارات بين 0.752 و 0.893.

4- تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتدقيق الحسابات وإعداد التقرير على جودة التدقيق

سنعرض في الجدول التالي علاقة التأثير الموجودة بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتدقيق الحسابات وإعداد التقرير وجودة التدقيق، من خلال عرض قيم العلاقة للتحليل العاملي لعبارة تطبيق المعايير مع العبارات المكونة لجودة التدقيق.

الجدول رقم (29): اختبار التأثير بين تطبيق معايير تدقيق الحسابات وإعداد التقرير وجودة مؤشرات تدقيق الحسابات وإعداد التقرير

	العبارة 26	العبارة 27	العبارة 28	العبارة 29	العبارة 30	العبارة 31	العبارة 32
عند تدقيق الحسابات واعداد التقرير تعتمدون على معايير التدقيق الجزائرية	0.202	0.329	0.328	0.712	0.649	0.9	0.890

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (29) أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتدقيق الحسابات وإعداد التقرير له تأثير قوي على بعض مكونات جودة التدقيق وتأثير ضعيف على البعض الآخر، حيث نلاحظ أن العبارات 26، 27، 28 قد تأثرت بشكل ضعيف بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية، بينما العبارات 29، 30، 32، 32 فقد تأثرت بشكل أكبر وبالخصوص العبارات 31 و 32 فقد كان تأثير عليها بشكل كبير جدا.

المطلب الثالث: تحليل النتائج

بناء على الدراسة التي قمنا بها توصلنا إلى:

1- إن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالمبادئ العامة والتخطيط لمهمة التدقيق تأثر على جودة التدقيق من خلال كونها تساعد المدقق الخارجي على تحديد أحكام وشروط مهمة التدقيق، كذلك تطبيق هذه المعايير من شأنه أن يدعم استقلالية المدقق الخارجي وهو ما يسمح له بالقيام بمهمته بدون ضغوطات قد تأثر على جودة أداءه، وأيضا يساعد المدقق الخارجي في فهم المؤسسة محل التدقيق وهذا ما يسمح للمدقق بوضع خطة عمل تتناسب مع طبيعة المؤسسة، ويساعد كذلك المدقق من التعرف على المشاكل المحتملة لعملية التدقيق لكن بنسبة قليلة ولا يمكنه من التعرف على كل المشاكل التي ستحدث وهذه العوامل تسمح بالرفع من جودة التخطيط والتحضير لمهمة التدقيق وبالتالي الرفع من جودة التدقيق. في المقابل فإن تطبيق هذه المعايير ليس له دور في مساعدة المدقق الخارجي على اختيار أعضاء فريق التدقيق ولا في التسيير والإشراف على فريق التدقيق، كذلك ليس لها علاقة بتوثيق إجراءات التدقيق وتجميعها بل يحتاج إلى عوامل أخرى لتحقيق هذه النقاط.

2- إن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الإثبات يؤثر على جودة التدقيق من خلال مساعدة المدقق في الحصول على فهم كافي لأدلة الاثبات وتقييم مدى كفاية هذه الأدلة وهو ما يسمح له باستخدام أدلة الاثبات والاستدلال بها بطريقة صحيحة، وكذلك تسهل عليه وضع الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة إثبات وهذا ما يساعد المدقق في الحصول على أدلة كافية ومناسبة لبناء رأيه، وتساعده في الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة وهو ما يزيد من موثوقية أدلة الاثبات وبالتالي الرفع من جودة أدلة الاثبات المستخدمة في هذه

العملية، وهذه العوامل تسمح بالرفع من جودة جمع أدلة الاثبات وبالتالي الرفع من جودة التدقيق.

3- إن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالإجراءات الداعمة لعملية التدقيق تأثر على جودة التدقيق من خلال أنها تساعد المدقق الخارجي في تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخلين وكذلك تمكنه من تقدير مدى ضرورة الاستعانة بخبير ومدى ملائمة أعمال الخبير لاحتياجات التدقيق وهو ما يسمح له باتخاذ قرار حول مدى إمكانية الاعتماد عليهم في عملية التدقيق أم لا، وهذه العوامل تسمح بالرفع من جودة استخدام إجراءات التدقيق وبالتالي الرفع من جودة التدقيق. بينما تطبيق هذه المعايير ليس له علاقة مع وضع الإجراءات التحليلية للحصول على أدلة الاثبات ولا مع تحديد إمكانية استخدام أعمال المدققين الداخلين.

4- إن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتدقيق الحسابات تؤثر على جودة التدقيق من خلال أنها تساعد المدقق الخارجي على تحديد مدى تطبيق لفرضية استمرارية الاستغلال في المؤسسة وكذلك تسهل عليه القيام بالمعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد إصدار تقريره وهو ما يساعده في أن يكون تقريره ورأيه يعبران بكل صدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، بالإضافة إلى ذلك فإنها تدعم المدقق في التعبير بوضوح عن رأيه حول الكشوف المالية وإعداد تقرير مفهوم يسهل الاطلاع عليه، وهذه العوامل تسمح بالرفع من جودة تدقيق الحسابات واعداد تقرير التدقيق وبالتالي الرفع من جودة التدقيق. بينما تطبيق هذه المعايير ليس له علاقة بالتأكد من صحة ترحيل الحسابات ولا بمراقبة استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية كذلك لا تساعد المدقق في التأكد من المعالجة الصحيحة للأحداث التي وقعت بين تاريخ الإقفال وتاريخ إعداد التقرير.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل قمنا بإجراء دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وذلك من خلال توزيع استبيان وإعادة جمع الإجابات والتي بلغ عددها 340. وبعد ذلك قمنا بتحليل هذه الإجابات باستخدام برنامج SPSS.

من خلال إجابات عينة الدراسة توصلنا إلى وجود ارتباط بين تلقي تكوين حول معايير التدقيق الجزائرية ومدى معرفة ودراية المدقق بالمعايير، كذلك هناك ارتباط بين مدى معرفة المعايير ومدى تطبيقها من طرف المدقق، ويوجد ارتباط بين تطبيق المعايير وأثرها على جودة التدقيق.

كما توصلنا إلى أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لها تأثير على بعض عوامل جودة التدقيق المستخدمة في هذه الدراسة وليس كلها.



خاتمة

حاولنا في هذه الدراسة معرفة كيفية **ما مدى تأثير معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر**، وللوصول إلى ذلك قمنا بدراسة الإطار النظري للتدقيق من خلال التعريف بالتدقيق والتطرق إلى معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما ومعايير التدقيق الدولية. كما قمنا بالتطرق إلى مهنة التدقيق في الجزائر من خلال التعريف بها والتعرف على الهيئات المشرفة عليها وكذلك قمنا بذكر معايير التدقيق الجزائرية وتقسيمها إلى مجموعات. وتناولنا في هذه الدراسة جودة التدقيق الخارجي، أهميتها ومؤشرات قياسها وعلاقتها بمعايير التدقيق الجزائرية. وبالنسبة للدراسة ميدانية فقد أجريت على مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لمعرفة كيف تؤثر معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق.

اختبار الفرضيات:

بعد الدراسة التي قمنا بها بجانبيها النظري والتطبيقي سمح لنا هذا باختبار صحة الفرضيات على النحو التالي:

الفرضية الأول: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وتحسين جودة التحضير والتخطيط لمهمة التدقيق.

تبين لنا من خلال الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وجودة التحضير والتخطيط لمهمة التدقيق، وهو ما يجعلنا نثبت صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وتحسين عملية جمع أدلة الاثبات.

بينت الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وتحسين عملية جمع أدلة الاثبات. وهذا ما يسمح لنا بالقول أن الفرضية الثانية صحيحة.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وتحسين عملية استخدام الاجراءات الداعمة لعملية التدقيق.

تبين لنا من خلال الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وتحسين عملية استخدام الاجراءات الداعمة لعملية التدقيق، وهذا ما يجعلنا نقبل صحة الفرضية الثالثة.

الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وتحسين جودة تدقيق الحسابات وإعداد التقرير

أظهرت لنا الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وتحسين جودة تدقيق الحسابات وإعداد التقرير، وهو ما يسمح لنا أن نقول أن الفرضية الرابعة صحيحة.

النتائج:

من خلال الدراسة التي قمنا بها بجانبيها النظري والتطبيقي، توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتي يمكن إيجازها في النقاط التالية:

- لم يتلقى كل المدققين في الجزائر تكوين خاص بمعايير التدقيق الجزائرية.
- المدقق الخارجي له معرفة بإصدارات معايير التدقيق الجزائرية.
- المدقق الخارجي له معرفة بمجال تطبيق كل معيار جزائري للتدقيق.
- المدقق الخارجي له معرفة بالهدف من كل معيار جزائري للتدقيق.
- يقوم المدقق الخارجي بالتحضير والتخطيط لمهمة التدقيق وفق ما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية.
- عند جمع أدلة الإثبات يلتزم المدقق الخارجي بما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية.
- يقوم المدقق الخارجي بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية عند استخدام إجراءات التدقيق.
- يعتمد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية عند تدقيق الحسابات وإعداد التقرير.
- يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق من خلال كونها تساعد المدقق الخارجي في:
  - تحديد أحكام وشروط مهمة التدقيق.
  - الحصول على استقلالية أكبر.
  - فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها.
  - الحصول على فهم كافي لأدلة الإثبات.
  - وضع إجراءات قصد الحصول على أدلة إثبات كافية.
  - الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.
  - تقييم مدى كفاية أدلة الإثبات.
  - تقييم مدى ملائمة أدلة الإثبات.

- تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخلين.
- تقدير مدى ضرورة الاستعانة بخبير ومدى ملائمة أعمال الخبير.
- القيام بالمعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد إصدار تقريره.
- تحديد مدى تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال.
- التعبير بوضوح عن رأيه حول الكشوف المالية.
- إعداد تقرير مفهوم ويسهل الاطلاع عليه.

التوصيات:

بناء على النتائج التي توصلنا إليها في هذه الدراسة حاولنا تقديم بعض التوصيات التي نرى أنها بالإمكان أن ترفع من جودة التدقيق الخارجي، وهي:

- تنظيم دورات تكوينية أكثر حول معايير التدقيق الجزائرية لممارسي مهنة التدقيق الخارجي.
- برمجة ملتقيات علمية دولية حول معايير التدقيق للاستفادة من الخبرات الأجنبية في المجال.
- إعطاء أهمية أكبر للمعايير الجزائرية للتدقيق في البرنامج التكويني للطلبة الجامعيين في التخصص بجانبيه النظري والتطبيقي.
- على الجهات المشرفة على مهنة التدقيق إبراز أهمية معايير التدقيق الجزائرية حتى يزيد مستوى الالتزام بها لدى المدققين.
- تحويل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية إلى إلزام مع مراعاة بأن يكون هذا الإلزام تدريجيا، كأن يلزم تطبيقها عند تدقيق المؤسسات الكبرى أو المجمعات أولا إلى أن يصل إلزامها عند تدقيق جميع المؤسسات.
- إتمام إصدار معايير التدقيق الجزائرية مع الأخذ بعين الاعتبار البيئة الاقتصادية الجزائرية.
- إصدار معايير جزائرية للتدقيق تغطي جوانب أكثر من جودة التدقيق.

آفاق الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة بمثابة بداية وانطلاق للبحث في معايير التدقيق الجزائرية، والتي لاحظنا أثناء إجراء هذا البحث نقص كبير في المراجع حولها، وبهذه الدراسة نفتح آفاق جديدة للبحث المستقبلي مثل:

- دراسة نقدية للمعايير الجزائرية للتدقيق، بغرض معرفة النقائص الموجودة فيها.
- دراسة تأثير معايير التدقيق الجزائرية على المدقق الخارجي.
- دراسة الأسباب التي أدت إلى تعطل إصدار معايير التدقيق الجزائرية.



قائمة المراجع

الكتب:

1. احمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الاردن، 2015.
2. احمد محمد عبد النور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
3. تامر مزيد رافعة، **اصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الاردن، 2017.
4. خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، دار المستقبل للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011.
5. راتول محمد، **الإحصاء الوصفي**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
6. رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات – النظري**، دار المسيرة، الأردن، 2011.
7. رامي صلاح جبريل، **تحليل البيانات خطوة بخطوة في spss**، دار الكتب الليبية، بنغازي، ليبيا، 2020.
8. رزق ابوزيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، ط 1، دار وائل للنشر، الاردن، 2015.
9. عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العلمية في ضوء معايير المراجعة المصرية والامريكية**، ج1، الدار الجامعية، مصر، 2001.

   عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2013.
10. القاضي حسين وحسين، **مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والاجراءات العملية)**، دار الثقافة، الأدرن، 2009.
11. كايد سعود، **تدقيق الحسابات**، دار زهران، الأردن، 2012.
12. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، ط1، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

13. محمـــد الفاتح محمود بشير المغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الاردن، 2016.

14. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، **2002**.

15. محمـــد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، ط1، دار كنوز المعرفة العملية للنشر والتوزيع، الاردن، 2009.

16. محمود السيد ناغي، **دراسات في معايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2000.

17. هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، ط2، دار وائل للنشر، الاردن، 2006.

18. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، مكتبة الملك فهد الوطنية، السعودية، **2020**.

19. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

أطروحات الدكتوراه:

1. احمد حابي، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر**، دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر**3**، الجزائر، **2015/2014**.

2. أحمد محمد صالح الجلال، **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، **2010/2009**.

3. بودونت اسماء، **محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق دراسة ميدانية في الجزائر**، اطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، **2016/2015**.

4. بولحبال فريد، **اثر استخدام اساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات**، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2018.

5. حمادي نبيل، **أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2012/2011.

6. رقيق بن عيسى، **التدقيق القانوني في الجزائر في ضوء النظام المحاسبي المالية SCF**، اطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة2، الجزائر، 2018/2017.

7. زيادي سامي، **مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر**، اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2022/2021.

8. سارة حدة بودربالة، **محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية**، دراسة ميدانية، اطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم التسيير، جامعة الاغواط، 2014/2013.

9. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012/2011.

10. لشلاش عائشة، **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات**، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2018/2017.

11. لقويرة سمير، **مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي "دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019/2018.

12. مسعودي عمر، **فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية، ادرار، 2019/2018.

13. يعقوب ولد الشيخ محمـــد ولد احمد يورة، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية**، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2015/2014.

المقالات:

1. إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، **انموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل الثاني، جامعة بغداد، العراق، 2013.
2. بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، **مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505 "المصادقات الخارجية"**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، المجلد 06، العدد 03، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2019.
3. بكيحل عبد القادر، **أهمية تبني معايير التدقيق الدولية في البيئة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 14، العدد 18، جامعة الشلف، الجزائر 2018.
4. حابي أحمد، **تأثير العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة على جودة من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر**، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 5، العدد 3، جامعة الجلفة، الجزائر، 2011.
5. خديجة تمار، محمد العيد، **متطلبات إعداد تقارير التدقيق الخارجي في الجزائر**، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 3، العدد 1، جامعة تندوف، الجزائر، 2017.
6. الرشيد مرغني محمد، عفراء الفاضل محمد عثمان، **مدى تطبيق مراجعة النظير في مكاتب المراجعة السودانية دراسة ميدانية**، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 54، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الأردن، 2021.
7. زهراوي عفاف، صويلح أميمة، **التقارب بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية: دراسة اصدارات 24 سبتمبر 2018**، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 4، العدد 2، جامعة تبسة، الجزائر، 2022.
8. زيادي سامي، سعيدي يحيى، **أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية isa لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 2، العدد 33، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2017.

9. زين يونس، زين عيسى، **مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة "دراسة تحليلية لآراء عينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر"**، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 6، العدد2، جامعة الوادي، الجزائر، 2016.

10. صنهاجي هيبة، عوادي عبد القادر، عمامرة محمد العيد، **أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي**، مجلة العلوم الادارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، 2017.

11. صنهاجي هيبة، لعروم محمد أمين، **أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة التدقيق الخارجي**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد2، العدد 2، جامعة الوادي، الجزائر، 2017.

12. ضويفي حمزة، عنون فؤاد، **مدى التزام مراجعي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية NAA**، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد 02، العدد01، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2020.

13. طارق تليلي، هواري سويسي، **محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر – دراسة ميدانية–**، مجلة الباحث، المجلد 19، العدد 1، جامعة ورقلة، الجزائر، 2019.

14. عبد السلام وليد، بن فرج زوينة، **معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 08، العدد 01، جامعة برج بوعريرج، الجزائر، 2021.

15. عبد القادر مقرامنت وآخرون، **العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المرتبطة بتسيير مهمة التدقيق**، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 7، العدد1 مكرر، المركز الجامعي لتندوف، الجزائر، 2021.

16. عبد الوهاب بن بريكة، بودونت أسماء، **تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، المجلد 7، العدد 2، جامعة معسكر، الجزائر، 2016.

17. عياشي الأخضر، الياس شاهد، **أدلة الإثبات في عملية المراجعة الالكترونية "دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الإلكترونية"**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 4، العدد 2، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2017.

18. لبوز نوح، بوعلاق مبارك، **تأثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في جودة تقارير محافظ الحسابات،** مجلة اضافات اقتصادية، الجلد 3، العدد2، جامعة غرداية، الجزائر، 2019.

19. لخضر لقليطي، لحسن دردوري، **أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة،** مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 7، العدد 3، جامعة باتنة، الجزائر، 2017.

20. مالطي سناء، المبارك محمد، **التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من جودة التدقيق الخارجي دراسة ميدانية،** مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 14، العدد 1، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2020.

21. محمد خليل ابراهيم، فيحاء عبد الله يعقوب، **تأثير مخاطر مراكز العملات الاجنبية في اجراءات التدقيق (بحث تطبيقي،** مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 17، العدد 60، جامعة بغداد، العراق، 2022.

22. مسامح مختار، لقويرة سمير، **مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق،** مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 7، المجلد3، جامعة باتنة، الجزائر، 2017.

23. معمري أسامة، **متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مسايرة لتوجيهات معايير تقارير الإبلاغ المالي الدولية وتهيئة بيئة محاسبية ملائمة،** مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 05، العدد02، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2018.

24. موسى رحماني، فاتح سردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة،** مجلة العلوم الانسانية، العدد34، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014.

25. نوال حربي راضي، **تحليل العوامل المؤثرة في حودة التدقيق (دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية)،** المجلة العراقية للعلوم المحاسبية والمالية، المجلد 1، العدد 1، جامعة القادسية، العراق، 2013.

26. نوبلي نجلاء، العمري أصيلة، **دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية،** مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 4 العدد 2، جامعة الوادي، الجزائر، 2021.

ملتقيات:

1. ريال زوينة وآخرون، **معايير التدقيق الدولية والواقع المهني للتدقيق في الجزائر**، مداخلة بالملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة بومرداس، الجزائر، 12/11 أفريل2018.

النصوص القانونية:

1. الأمر 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، **يتضمن قانون المالية لسنة 1970**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1969.
2. القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010.
3. القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، **يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، الصادر بتاريخ 04 مارس 1980.
4. القانون 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، **بتعلق بمجلس المحاسبة وسيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 53، الصادرة بتاريخ 5 ديسمبر 1990.
5. القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، **يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد20، الصادر بتاريخ 1 ماي 1991.
6. المرسوم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، **يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية وشبه العمومية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، الصادرة بتاريخ 20 نوفمبر 1970.
7. المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد07 الصادر بتاريخ 02 فيفري 2011.
8. المرسوم تنفيذي 96-318 مؤرخ في 25 سبتمبر 1996، **يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56 الصادر بتاريخ 29 سبتمبر 1996.
9. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية**، الجريدة الرسمية لوزارة المالية، الصادرة بتاريخ 04 فيفري 2016.

10. المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية**، الجريدة الرسمية لوزارة المالية، الصادرة بتاريخ 11 أكتوبر 2016.
11. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، **المتضمن معايير التدقيق الجزائرية**، الجريدة الرسمية لوزارة المالية، الصادرة بتاريخ 15 مارس 2017.
12. المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، **يتضمن معايير التدقيق الجزائرية**، الجريدة الرسمية لوزارة المالية، الصادرة بتاريخ 24 سبتمبر 2018.

المراجع باللغات الأجنبية:

1. Alvin A Arens, Randal J Elder, Mark S beasley, **Auditing And Assurance Service: an integrated approach**, 14th edition, prentice hall, 2012.

2. Bahram soltani, **Auditing an international approoch**, pearson education limited, london, 2007.

3. Emma Ben Saad, Cédric le sage, **Des facteurs d'indépendance à un system d'indépendance: proposition d'une nouvelle grille d'analyse de l'indépendance de l'auditeur**, comptabilité et environnement, France 2007.

4. Franke, Todd Michael, Timothy Ho, and Christina A. Christie. **The chi-square test: Often used and more often misinterpreted**. American journal of evaluation, vol 33, N 03, 2012.

5. Husam Al-khaddash et al, **Factors affecting the quality of auditing: the case of Jordanian commercial banks**, international journal of business and social science, Vol 4, N11, Center for Promoting Ideas, USA, 2013.

6. IAASb, **Handbook Of International Quality Control, Auditing, Reviaw, Other Assurance, and Related Services Pronouncements** , part1, IFAC, USA, edition 2013.

7. IAASB, **Handbook Of International Quality Control, Auditing, Reviaw, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, IFAC, USA, Edition 2020.

8. L.E. De Angelo, **auditor size and audit quality**, journal of accounting and economics, vol: 3, Issue: 3, Holland, 1981.

9. Louis-philippe. S et autre, **proposition d'une nouvelle approche de la relation entre la taille de l'auditeur et la qualité de l'audit : l'importance de la technologie d'audite**, revues comptabilité contrôle audit, tome 22 vol :3, decembre 2016.

10. Palmrose .Z.V, **An anlysis of auditor ligation and audit service quality**, the accounting review, vol: 63 N:1, 1988.

11. Palmrose .Z.V, **PCAOB Audit regulation a decade after SOX: where it stands nd what the future holds**, Accounting horizons, American Accounting Association, USA, 2013.

12. Palmrose .Z.V, the relation of audit contract type to audit fees and hours, the accounting review, Vol LXIII, N3, 1989.

13. Riadh Manita, Makram Chemangui. **LES APPROCHES D'EVALUATION ET LES INDICATEURS DE MESURE DE LA QUALITE D'AUDIT: UNE REVUE CRITIQUE**, comptabilité et environnement, 28ème congrès international de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, France, 2007.

14. Salah Elyas, **Normalisation et Pratique Professionnelle de L'audit Comptable et financier en Algérie**, These de doctorat en Science Economique, Université de sidi bel-abbes, Algérie, 2017/2018.

15. Woolf emile, **Auditing today**, Fifth Edition, Prentice Hall ,united states, 1994.

16. YONG, An Gie, PEARCE, Sean, et al. **A beginner's guide to factor analysis: Focusing on exploratory factor analysis**. Tutorials in quantitative methods for psychology, vol. 9, no 2, 2013.

الملاحق



الملحق رقم 01: الاستبيان

جامعة الدكتور يحي فارس – المدية

كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير

استبيان موجه إلى محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين

حول موضوع :

" أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق الخارجي"

تحية طيبة وبعد...

في إطار إعداد أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، تحت عنوان "أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق الخارجي" نقدم لسيادتكم هذا الاستبيان من أجل الأخذ برأيكم في الموضوع.

ونظرا لأهمية الفئة الموجه إليها هذا الاستبيان وهم محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين فإننا نرجو من حظرتكم التكرم بالمشاركة من خلال تقديم رأيكم من أجل الحصول على المعلومات الكافية لتحقيق أهداف هذا البحث العلمي. لهذا نرجو منكم الاهتمام بهذا الاستبيان ومعاملته بجدية وموضوعية في الإجابة على عباراته، كما نحيطكم علما بأن إجابتكم ستعامل بكل سرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

نقدم لكم الشكر على حسن تعاونكم معنا لإنجاح هذا البحث العلمي.

الايمايل: touil-compta@outlook.com ط.د/ طويل إسماعيل

Questionnaire adressé aux Commissaires aux comptes et Experts comptables
sur le thème de :
L'impact de l'application des normes algériennes d'audit (NAA) sur la qualité de l'audit externe

Salutations…

Dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat en spécialité comptabilité et audit, sous le théme « L'impact de l'application des normes algériennes d'audit sur la qualité de l'audit externe » nous vous présentons ce questionnaire afin de solliciter votre avis d'expert sur le sujet.

Compte tenu de l'importance de la catégorie à laquelle s'adresse ce questionnaire, qu'il s'agisse des CAC et experts comptables, nous vous prions de bien vouloir participer en donnant votre avis afin d'obtenir des informations suffisantes pour atteindre les objectifs de cette recherche scientifique. Nous espérons que vous le traiteriez objectivement en répondant aux différentes questions posées. Nous vous informons également que vos réponses seront traitées de manière confidentielle et seront utilisées uniquement dans le cadre d'une recherche scientifique.

Nous vous remercions de votre aimable coopération avec nous pour faire de cette recherche scientifique un succès.

Doctorant. TOUIL Ismail
Email : touil-compta@outlook.com

الاستبيان

Questionnaire

القسم الأول: معلومات عامة

Première partie : informations générales

الوظيفة:

Fonction

☐ محافظ حسابات
commissaire au compte

☐ محافظ حسابات وخبير محاسب
CAC et expert comptable

الشهادة:

Diplôme

☐ ليسانس
Licence

☐ ماستر
Master

☐ ماجستير
Magister

☐ دكتوراه
Doctorat

☐ شهادة اخرى، أذكرها.....
Autre diplôme

Mentionne le ……..……

التخصص :

Spécialité

☐ محاسبة
Comptabilité

☐ مالية
Finance

☐ تدقيق
Audit

☐ جباية
Fiscalité

☐ تخصص آخر، أذكره.....
Autre spécialité

Mentionne la …….

الأقدمية في المهنة:

Ancienneté dans la profession

☐ أقل من 5 سنوات
Moins de 5 ans

☐ من 5 الى 10 سنوات
De 5 à 10 ans

☐ من 10 الى 15 سنة
De 10 à 15 ans

☐ اكثر من 15 سنة
Plus de 15

القسم الثاني: دراسة أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق الخارجي

Deuxième partie : Etude de l'impact de l'application des normes algériennes d'audit (NAA) sur la qualité de l'audit externe

الجزء الاول: واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية

première section : la réalité de l'application des normes algériennes d'audit (NAA)

I. مدى معرفة المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية:

I. Etendu de la connaissance de l'auditeur externe des normes algériennes d'audit (NAA):

هل تلقيتم تكوين متخصص حول معايير التدقيق الجزائرية ؟ Avez-vous reçu une formation spécialisé sur les NAA ?

نعم Oui ☐ لا Non ☐

* في حالة الإجابة بنعم: *Si la réponse est oui:

- متى كان آخر تكوين؟ ..... – Votre dernière formation?……

- كم كانت مدة التكوين؟ ..... - Duré de cette formation ?

موافق D'accord	موافق نوعا ما plutôt d'accord	غير موافق Non d'accord	
			1- لديكم معرفة حول اصدارات معايير التدقيق الجزائرية Avez-vous une connaissance sur les publications des NAA
			2- لديكم معرفة بمحتوى معايير التدقيق الجزائرية. Avez-vous une connaissance sur le contenu des NAA.

3- لديكم معرفة بمجال تطبيق كل معيار جزائري للتدقيق Avez-vous une connaissance sur le champ d'application de chaque NAA			
4- لديكم معرفة بالهدف من كل معيار جزائري للتدقيق Avez-vous une connaissance sur l'objectif de chaque NAA			

II. مدى تطبيق المدقق الخارجي للمعايير الجزائرية للتدقيق:

II. Étendu de l'application des NAA par l'auditeur externe:

	غير موافق تماما Totalement Non d'accord	غير موافق Non d'accord	موافق نوعا ما plutôt d'accord	موافق D'accord	موافق تماما Totalement d'accord
5- تقومون بالتحضير والتخطيط لمهمة التدقيق وفق ما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية Vous préparez et planifie la mission d'audit conformément aux NAA					
6- تلتزمون بما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية عند جمع أدلة الاثبات Vous conformez aux NAA lors de la collection des évidences d'audit					
7- تطبقون معايير التدقيق الجزائرية عند استخدام إجراءات التدقيق Vous appliquez les NAA lors de l'utilisation des procédures d'audit					

8- عند تدقيق الحسابات واعداد التقرير تعتمدون على معايير التدقيق الجزائرية Lors de l'audit des comptes et l'établissement du rapport, appuyez-vous sur les NAA					

الجزء الثاني: تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة مهمة التدقيق

Deuxième section : Impact de l'application des NAA sur la qualité de la mission d'audit

1. استخدام معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالمبادئ العامة والتخطيط لمهمة التدقيق من شأنها أن:

I. Utilisation des NAA relatives aux principes généraux et à la planification de la mission d'audit aurait pour objectif de:

*(معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالمبادئ العامة والتحضير لمهمة التدقيق هي كل من المعيار 210، 230، 300)

*(Les NAA relatives aux principes généraux et à la planification de la mission d'audit sont les normes 210, 230, 300)

	غير موافق تماما Totalement Non d'accord	غير موافق Non d'accord	موافق نوعا ما plutôt d'accord	موافق D'accord	موافق تماما Totalement d'accord
9- تلزم المدقق الخارجي على تحديد أحكام وشروط مهمة التدقيق مسبقا للمؤسسة محل التدقيق. Obliger l'auditeur externe de définir à l'avance les règles et les conditions de la mission de l'audit pour l'institution auditée.					
10- تدعم استقلالية المدقق الخارجي من خلال تحديد الشروط الأولية. Soutenir l'indépendance de l'auditeur externe en fixant les conditions initiales					

					11- تساعد المدقق الخارجي في فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها. Aider l'auditeur externe à comprendre l'organisation auditée et son environnement
					12- تمكن المدقق الخارجي من التعرف على المشاكل المحتملة لعملية التدقيق Permettre à l'auditeur externe d'identifier les problèmes potentiels dans le processus d'audit
					13- تسهل للمدقق الخارجي اختيار اعضاء فريق التدقيق Faciliter à l'auditeur externe le choix des membres de l'équipe d'audit
					14- تدعم المدقق الخارجي في التسيير والإشراف على أعضاء فريق التدقيق Soutenir l'auditeur externe dans la gestion et la supervision des membres de l'équipe d'audit
					15- تسمح للمدقق الخارجي من توثيق إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل Permettre à l'auditeur de documenter les procédures d'audit de haute qualité et de les compiler dans des fichiers de travail

II. استخدام معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الاثبات من شأنها أن:

II. Utilisation des NAA relatives aux évidences d'audit aurait pour objectif de :

(معايير التدقيق الجزائري المتعلقة بأدلة الاثبات هي كل من المعيار 500، 501- 505، 580):

(Les NAA relatives aux évidences sont les normes 500, 501, 505 et 580):

	غير موافق تماما Totalement Non d'accord	غير موافق Non d'accord	موافق نوعا ما plutôt d'accord	موافق D'accord	موافق تماما Totalement d'accord
16- تساعد المدقق الخارجي في الحصول على فهم كافي لأدلة الاثبات في إطار تدقيق الكشوف المالية Aider l'auditeur externe à avoir une compréhension adéquate des évidences d'audit lors d'un audit des états financiers					
17- تسهل للمدقق الخارجي وضع إجراءات قصد الحصول على أدلة اثبات كافية Faciliter à l'auditeur externe d'établir des procédures afin d'obtenir des évidences suffisantes					
18- تلزم المدقق الخارجي على الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الادارة Obliger l'auditeur externe à obtenir des déclarations écrites de l'administration					
19- تسمح للمدقق الخارجي من تقييم مدى كفاية أدلة الاثبات المتحصل عليها Permettre à l'auditeur externe d'évaluer la pertinence des évidences d'audit obtenus					
20- تمكن المدقق الخارجي من تقييم مدى ملائمة أدلة الاثبات المتحصل عليها Permettre à l'auditeur externe d'évaluer l'adéquation approprié des évidences d'audit obtenus					

III. استخدام معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالإجراءات الداعمة لعملية التدقيق من شأنها أن:

III. Utilisation des NAA relatives aux procédures soutenant le processus d'audit aurait pour objectif de:

(معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالإجراءات الداعمة لعملية التدقيق هي كل من المعيار: 520، 530، 610، 620)

(Les NAA relatives aux procédures supportant le processus d'audit sont les normes: 520, 530, 610, 620)

	غير موافق تماما Totalement Non d'accord	غير موافق Non d'accord	موافق نوعا ما plutôt d'accord	موافق D'accord	موافق تماما Totalement d'accord
21- تسمح للمدقق الخارجي من وضع إجراءات تحليلية صحيحة قصد الحصول على ادلة اثبات دالة وموثوقة Permettre à l'auditeur externe d'établir des procédures analytiques correctes afin d'obtenir des évidences d'audit fiables					
22- تساعد المدقق الخارجي على تحديد امكانية استخدام اعمال المدققين الداخلين Aider l'auditeur externe à déterminer la possibilité d'utiliser le travail des auditeurs internes					
23- تسهل للمدقق الخارجي تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخلين لاحتياجات التدقيق Faciliter à l'auditeur externe de déterminer l'adéquation du travail des auditeurs internes aux exigences de l'audit					

24- تمكن المدقق الخارجي من تقدير مدى ضرورة الاستعانة بخبير Permettre à l'auditeur externe d'évaluer la nécessité d'engager un expert					
25- تسمح للمدقق الخارجي من تقييم مدى ملائمة أعمال الخبير لاحتياجات التدقيق Permettre à l'auditeur externe de déterminer dans quelle mesure le travail de l'expert convient aux exigences d'audit					

IV. استخدام معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتدقيق الحسابات واعداد التقرير من شأنها أن:

IV. L'utilisation des NAA relatives à l'audit des comptes et à l'établissement du rapport aurait pour objectif de:

(معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتدقيق الحسابات واعداد التقرير هي كل من المعيار: 510، 540، 560، 570، 700)

(Les NAA relatives à l'audit des comptes et à l'établissement du rapport sont les normes: 510, 540, 560, 570, 700)

	غير موافق تماما Totalement Non d'accord	غير موافق Non d'accord	موافق نوعا ما plutôt d'accord	موافق D'accord	موافق تماما Totalement d'accord
26- تسمح للمدقق الخارجي من التأكد من صحة ترحيل أرصدة الحسابات Permettre à l'auditeur externe de s'assurer de l'exactitude des reports de solde des comptes					

27- تساعد المدقق الخارجي على مراقبة استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية Aider l'auditeur externe à contrôler la continuité de l'application des méthodes comptables					
28- تمكن للمدقق الخارجي من التأكد من المعالجة الصحيحة للأحداث التي وقعت بين تاريخ الإقفال وتاريخ إعداد التقرير Permettre à l'auditeur externe de s'assurer du bon traitement des événements survenus entre la date de clôture et la date d'établissement du rapport					
29- تسهل على المدقق الخارجي القيام بالمعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد إصدار تقريره. Faciliter à l'auditeur externe d'effectuer le bon traitement des événements dont il a eu connaissance après l'établissement du rapport					
30- تساعد المدقق الخارجي في تحديد مدى تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال Aider l'auditeur externe à déterminer dans quelle mesure l'hypothèse de continuité d'exploitation est appliquée					

31- تدعم المدقق الخارجي في التعبير بوضوح عن رأيه حول الكشوف المالية Aider l'auditeur externe à exprimer clairement son opinion sur les états financiers					
32- تسمح للمدقق الخارجي بإعداد تقرير مفهوم ويسهل الاطلاع عليه Permettre à l'auditeur externe de préparer un rapport compréhensible et accessible					

ملحق رقم 02: معامل الثبات ألفا كرونباخ

1. معامل الثبات لأقسام للجزء الأول

- مدى الدراية بالمعايير

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,714	4

- مدى تطبيق المعايير

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,778	4

2. معامل الثبات لأقسام للجزء الثاني

- معايير المبادئ العامة والتحضير لمهمة التدقيق

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,799	7

- معايير أدلة الاثبات

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items

,796	5

- معايير الإجراءات الداعمة لعملية التدقيق

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,772	5

- معايير تدقيق الحسابات وإعداد التقرير

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,867	7

3. معامل الثبات للاستبيان:

- الجزء الأول

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,788	8

- الجزء الثاني

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,921	24

- الاستبيان ككل

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,929	32

الملحق رقم 03: خصائص عينة الدراسة

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	حسابات محافظ	213	62,6	62,6	62,6
	محاسب وخبير حسابات محافظ	127	37,4	37,4	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

الشهادة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	189	55,6	55,6	55,6
	ماستر	13	3,8	3,8	59,4
	ماجستير	47	13,8	13,8	73,2
	دكتوراه	72	21,2	21,2	94,4
	أخرى شهادة	19	5,6	5,6	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

التخصص، محاسبة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نعم	184	54,1	54,1	54,1
	لا	156	45,9	45,9	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

التخصص، مالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نعم	117	34,4	34,4	34,4
	لا	223	65,6	65,6	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

التخصص، تدقيق

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نعم	98	28,8	28,8	28,8
	لا	242	71,2	71,2	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

التخصص، جباية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نعم	67	19,7	19,7	19,7
	لا	273	80,3	80,3	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

التخصص، آخر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	نعم	3	,9	,9	,9
	لا	337	99,1	99,1	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات 5 من اقل	37	10,9	10,9	10,9
	10 الى سنوات 5 من	75	22,1	22,1	32,9
	سنة 15 الى 10 من	111	32,6	32,6	65,6
	سنة 15 من اكثر	117	34,4	34,4	100,0
	Total	340	100,0	100,0	

الملحق رقم 04: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

1- الجزء الأول

Statistics

		هل تلقيتم تكوين متخصص حول معايير التدقيق الجزائرية	لديكم معرفة حول اصدارات معايير التدقيق الجزائرية	لديكم معرفة بمحتوى معايير التدقيق الجزائرية	لديكم معرفة بمجال تطبيق كل معيار جزائري للتدقيق	لديكم معرفة بالهدف من كل معيار جزائري للتدقيق
N	Valid	340	340	340	340	340
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		1,52	2,81	2,73	2,68	2,69
Std. Deviation		,500	,421	,443	,467	,465

		تقومون بالتحضير والتخطيط لمهمة التدقيق وفق ما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية	تلتزمون بما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية عند جمع أدلة الاثبات	تطبقون معايير التدقيق الجزائرية عند استخدام إجراءات التدقيق	عند تدقيق الحسابات واعداد التقرير تعتمدون على معايير التدقيق الجزائرية
N	Valid	340	340	340	340
	Missing	0	0	0	0
Mean		3,94	3,77	3,86	3,99
Std. Deviation		,509	,697	,708	,725

2- الجزء الثاني

Statistics

		تلزم المدقق الخارجي على تحديد أحكام وشروط مهمة التدقيق مسبقا للمؤسسة محل التدقيق	تدعم استقلالية المدقق الخارجي من خلال تحديد الشروط الأولية	تساعد المدقق الخارجي في فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها	تمكن المدقق الخارجي من التعرف على المشاكل المحتملة لعملية التدقيق	تسهل للمدقق الخارجي اختيار اعضاء فريق التدقيق	تدعم المدقق الخارجي في التسيير والإشراف على أعضاء فريق التدقيق	تسمح للمدقق الخارجي من توثيق إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل
N	Valid	340	340	340	340	340	340	
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4,09	3,78	3,81	3,90	3,97	3,97	3,84
Std. Deviation		,635	,716	,675	,668	,517	,637	,761

		تساعد المدقق الخارجي في الحصول على فهم كافي لأدلة الاثبات في إطار تدقيق الكشوف المالية	تسهل للمدقق الخارجي وضع إجراءات قصد الحصول على أدلة اثبات كافية	تلزم المدقق الخارجي على الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الادارة	تسمح للمدقق الخارجي من تقييم مدى كفاية أدلة الاثبات المتحصل عليها	تمكن المدقق الخارجي من تقييم مدى ملائمة أدلة الاثبات المتحصل عليها
N	Valid	340	340	340	340	340
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		3,94	4,04	4,00	3,96	3,94
Std. Deviation		,642	,748	,663	,615	,605

		تسمح للمدقق الخارجي من وضع إجراءات تحليلية صحيحة قصد الحصول على ادلة اثبات دالة وموثوقة	تساعد المدقق الخارجي على تحديد امكانية استخدام اعمال المدققين الداخلين	تسهل للمدقق الخارجي تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخلين لاحتياجات التدقيق	تمكن المدقق الخارجي من تقدير مدى ضرورة الاستعانة بخبير	تسمح للمدقق الخارجي من تقييم مدى ملائمة أعمال الخبير لاحتياجات التدقيق
N	Valid	340	340	340	340	340
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		4,04	3,99	3,94	3,93	4,03
Std. Deviation		,591	,624	,619	,639	,693

		تسمح للمدقق الخارجي بإعداد تقرير مفهوم ويسهل الاطلاع عليه	تدعم المدقق الخارجي في التعبير بوضوح عن رأيه حول الكشوف المالية	تساعد المدقق الخارجي في تحديد مدى تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال	تسهل على المدقق الخارجي القيام بالمعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد إصدار تقريره.	تمكن للمدقق الخارجي من التأكد من المعالجة الصحيحة للأحداث التي وقعت بين تاريخ الإقفال وتاريخ إعداد التقرير	تساعد المدقق الخارجي على مراقبة استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية	تسمح للمدقق الخارجي من التأكد من صحة ترحيل أرصدة الحسابات
N	Valid	340	340	340	340	340	340	340
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3,97	3,98	3,99	3,88	3,99	3,97	4,07
Std. Deviation		,742	,712	,665	,618	,656	,706	,670

الملحق رقم 05: اختبار الارتباط سبيرمان

- **الارتباط بين تلقي تكوين والدراية بالمعايير**

			لديكم معرفة بالهدف من كل معيار جزائري للتدقيق	لديكم معرفة بمجال تطبيق كل معيار جزائري للتدقيق	لديكم معرفة بمحتوى معايير التدقيق الجزائرية	لديكم معرفة حول اصدارات معايير التدقيق الجزائرية	هل تلقيتم تكوين متخصص حول معايير التدقيق الجزائرية
Spearman's rho	هل تلقيتم تكوين متخصص حول معايير التدقيق الجزائرية	Correlation Coefficient	,152**	,140**	,221**	,271**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,005	,010	,000	,000	.
		N	340	340	340	340	340

-

- **الارتباط بين الدراية بالمعايير وتطبيق المعايير**

-

			عند تدقيق الحسابات واعداد التقرير تعتمدون على معايير التدقيق الجزائرية	تطبقون معايير التدقيق الجزائرية عند استخدام إجراءات التدقيق	تلتزمون بما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية عند جمع أدلة الاثبات	تقومون بالتحضير والتخطيط لمهمة التدقيق وفق ما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية
Spearman's rho	لديكم معرفة حول اصدارات معايير التدقيق الجزائرية	Correlation Coefficient	,245**	,329**	,196**	,239**
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000
		N	340	340	340	340
	لديكم معرفة بمحتوى معايير التدقيق الجزائرية	Correlation Coefficient	,166**	,195**	,248**	,209**
		Sig. (2-tailed)	,002	,000	,000	,000
		N	340	340	340	340
	لديكم معرفة بمجال تطبيق كل معيار جزائري	Correlation Coefficient	,276**	,220**	,256**	,158**
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,003

للتدقيق	N	340	340	340	340
لديكم معرفة بالهدف من كل معيار جزائري للتدقيق	Correlation Coefficient	,289**	,397**	,189**	,243**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000
	N	340	340	340	340

-

- معامل الارتباط سبيرمان بين تطبيق المعايير وتأثيرها على جودة التدقيق

			تقومون بالتحضير والتخطيط لمهمة التدقيق وفق ما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية
Spearman's rho	تلزم المدقق الخارجي على تحديد أحكام وشروط مهمة التدقيق مسبقا للمؤسسة محل التدقيق	Correlation Coefficient	,262**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تدعم استقلالية المدقق الخارجي من خلال تحديد الشروط الأولية	Correlation Coefficient	,254**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تساعد المدقق الخارجي في فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها	Correlation Coefficient	,244**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تمكن المدقق الخارجي من التعرف على المشاكل المحتملة لعملية التدقيق	Correlation Coefficient	,248**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تسهل للمدقق الخارجي اختيار اعضاء فريق التدقيق	Correlation Coefficient	,281**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تدعم المدقق الخارجي في التسيير والإشراف على أعضاء فريق التدقيق	Correlation Coefficient	,281**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تسمح للمدقق الخارجي من توثيق إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل	Correlation Coefficient	,210**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340

تلتزمون بما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية عند جمع أدلة الاثبات

Spearman's rho	تساعد المدقق الخارجي في الحصول على فهم كافي لأدلة الاثبات في إطار تدقيق الكشوف المالية	Correlation Coefficient	,242**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تسهل للمدقق الخارجي وضع إجراءات قصد الحصول على أدلة اثبات كافية	Correlation Coefficient	,124*
		Sig. (2-tailed)	,023
		N	340
	تلزم المدقق الخارجي على الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الادارة	Correlation Coefficient	,265**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تسمح للمدقق الخارجي من تقييم مدى كفاية أدلة الاثبات المتحصل عليها	Correlation Coefficient	,400**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تمكن المدقق الخارجي من تقييم مدى ملائمة أدلة الاثبات المتحصل عليها	Correlation Coefficient	,265**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340

			تطبقون معايير التدقيق الجزائرية عند استخدام إجراءات التدقيق
Spearman's rho	تسمح للمدقق الخارجي من وضع إجراءات تحليلية صحيحة قصد الحصول على ادلة اثبات دالة وموثوقة	Correlation Coefficient	,269**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تساعد المدقق الخارجي على تحديد امكانية استخدام اعمال المدققين الداخلين	Correlation Coefficient	,193**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تسهل للمدقق الخارجي تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخلين لاحتياجات التدقيق	Correlation Coefficient	,139*
		Sig. (2-tailed)	,010
		N	340
	تمكن المدقق الخارجي من تقدير مدى ضرورة الاستعانة بخبير	Correlation Coefficient	,226**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تسمح للمدقق الخارجي من تقييم مدى ملائمة أعمال الخبير لاحتياجات التدقيق	Correlation Coefficient	,324**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340

	عند تدقيق الحسابات واعداد التقرير تعتمدون على معايير التدقيق الجزائرية

Spearman's rho	تسمح للمدقق الخارجي من التأكد من صحة ترحيل أرصدة الحسابات	Correlation Coefficient	,301**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تساعد المدقق الخارجي على مراقبة استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية	Correlation Coefficient	,302**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تمكن للمدقق الخارجي من التأكد من المعالجة الصحيحة للأحداث التي وقعت بين تاريخ الإقفال وتاريخ إعداد التقرير	Correlation Coefficient	,333**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تسهل على المدقق الخارجي القيام بالمعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد إصدار تقريره.	Correlation Coefficient	,420**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تساعد المدقق الخارجي في تحديد مدى تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال	Correlation Coefficient	,366**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تدعم المدقق الخارجي في التعبير بوضوح عن رأيه حول الكشوف المالية	Correlation Coefficient	,252**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340
	تسمح للمدقق الخارجي بإعداد تقرير مفهوم ويسهل الاطلاع عليه	Correlation Coefficient	,269**
		Sig. (2-tailed)	,000
		N	340

الملحق رقم 06: مصفوفة العلاقة للتحليل العاملي

- مصفوفة العلاقة بين تطبيق معايير المبادئ العامة والتحضير لمهمة التدقيق و مكونات جودة التدقيق

Rotated Component Matrix[a]

	1
تساعد المدقق الخارجي في فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها	,774
تلزم المدقق الخارجي على تحديد أحكام وشروط مهمة التدقيق مسبقا للمؤسسة محل التدقيق	,752
تدعم استقلالية المدقق الخارجي من خلال تحديد الشروط الأولية	,745
تدعم المدقق الخارجي في التسيير والإشراف على أعضاء فريق التدقيق	

تسمح للمدقق الخارجي من توثيق إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل	,129
تسهل للمدقق الخارجي اختيار اعضاء فريق التدقيق	,421
تمكن المدقق الخارجي من التعرف على المشاكل المحتملة لعملية التدقيق	,531

- مصفوفة العلاقة بين تطبيق معايير أدلة الاثبات و مكونات جودة التدقيق

Rotated Component Matrix[a]

	Component 1
تسمح للمدقق الخارجي من تقييم مدى كفاية أدلة الاثبات المتحصل عليها	,763
تمكن المدقق الخارجي من تقييم مدى ملائمة أدلة الاثبات المتحصل عليها	,742
تساعد المدقق الخارجي في الحصول على فهم كافي لأدلة الاثبات في إطار تدقيق الكشوف المالية	,737
تسهل للمدقق الخارجي وضع إجراءات قصد الحصول على أدلة اثبات كافية	,725
تلزم المدقق الخارجي على الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الادارة	,704

- مصفوفة العلاقة بين تطبيق معايير اجراءات التدقيق ومكونات جودة التدقيق

-

Rotated Component Matrix[a]

	Component 1
تمكن المدقق الخارجي من تقدير مدى ضرورة الاستعانة بخبير	,893
تسهل للمدقق الخارجي تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخلين لاحتياجات التدقيق	,849
تسمح للمدقق الخارجي من تقييم مدى ملائمة أعمال الخبير لاحتياجات التدقيق	,752

تسمح للمدقق الخارجي من وضع إجراءات تحليلية صحيحة قصد الحصول على ادلة اثبات دالة وموثوقة	
تساعد المدقق الخارجي على تحديد امكانية استخدام اعمال المدققين الداخلين	,450

- مصفوفة العلاقة بين تطبيق معايير تدقيق الحسابات وإعداد التقرير ومكونات جودة التدقيق

-

Rotated Component Matrix[a]

	Component 1
تدعم المدقق الخارجي في التعبير بوضوح عن رأيه حول الكشوف المالية	,900
تسمح للمدقق الخارجي بإعداد تقرير مفهوم ويسهل الاطلاع عليه	,890
تسهل على المدقق الخارجي القيام بالمعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد إصدار تقريره.	,712
تساعد المدقق الخارجي في تحديد مدى تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال	,649
تسمح للمدقق الخارجي من التأكد من صحة ترحيل أرصدة الحسابات	,202
تساعد المدقق الخارجي على مراقبة استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية	,329
تمكن للمدقق الخارجي من التأكد من المعالجة الصحيحة للأحداث التي وقعت بين تاريخ الإقفال وتاريخ إعداد التقرير	,328

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثر جودة التدقيق الخارجي من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائري، وبغرض تحقيق هذا الهدف قمنا بتقسيم دراستنا إلى جزء نظري وآخر تطبيقي، حيث تطرقنا في الجزء النظري إلى إطار حول التدقيق وكذلك إلى التدقيق في الجزائر وأيضا إلى دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق.

في الجزء التطبيقي قمنا بإجراء دراسة ميدانية على مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر من خلال توزيع استبيان عليهم، وقد تحصلنا على 340 إجابة. باستخدام برنامج IBM SPSS قمنا بتحليل الإجابات وتوصلنا إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وعوامل جودة التدقيق المستخدمة في هذه الدراسة والمتمثلة في جودة التحضير للمهمة وجودة جمع ادلة الاثبات، جودة استخدام إجراءات التدقيق وجودة تدقيق الحسابات وإعداد التقرير، وفي الأخير وبالاعتماد على النتائج التي توصلنا إليها قدمنا العديد من التوصيات أهمها ضرورة إصدار معايير جزائرية للتدقيق تغطي جوانب أكثر من جودة التدقيق.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، مهنة التدقيق في الجزائر، معايير التدقيق الجزائرية، جودة التدقيق