جامعـــة يحي فارس بالمديـــة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم التجارية
تخصص محاسبة

إعداد الطالبين :
- أسامة موزاوي
- أيوب ابراهيم دريس

إشراف الأستاذ :
- أحمد خيرات

أعضاء لجنة المناقشة

	جامعة المدية		**رئيسا**
أحمد خيرات	جامعة المدية		**مشرفا ومقرارا**
	جامعة المدية		**عضوا ممتحنا**

السنة الجامعية: 2019-2020

جامعـــة يحي فارس بالمديـــة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم التجارية
تخصص محاسبة

إعداد الطالبين :
- أسامة موزاوي
- أيوب ابراهيم دريس

إشراف الأستاذ :
- أحمد خيرات

أعضاء لجنة المناقشة

	جامعة المدية		**رئيسا**
أحمد خيرات	جامعة المدية		**مشرفا ومقرارا**
	جامعة المدية		**عضوا ممتحنا**

السنة الجامعية: 2019-2020

الشكر

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا في إنجاز هذا العمل

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وما واجهنا من صعوبات ونخص بالذكر الأستاذ المشرف "**أحمد خيرات**" الذي عملنا بتوجيهاته ونصائحه التي كانت عونا لنا في إتمام هذا البحث.

ولا يفوتنا أن نشكر كل الأساتذة الذين قدموا لنا كل ما بوسعهم من دروس ونصائح وتوجيهات.



إهداء

نهدي ثمرة جهدنا إلى أعز ما نملك في الوجود إلى الوالدين الغاليين

اللذان انتظرا هذه اللحظة بفارغ الصبر أطال الله في عمرهما.

إلى سندنا في هذه الحياة اخوتنا واخواتنا حفظهم الله

إلى كل العائلة الكريمة

إلى الذين لم يبخلوا علينا بمساعدتهم ومساندتهم

إلى من شاء الله مؤاخاتهم من الأصدقاء

إلى كل من تعم ذاكراتنا ولم تسعهم مذكرتنا

أسامة- ايوب

ملخص

يرتكز هدف هذا البحث في محاولة الكشف عن مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية عند قيامه بأعمال التدقيق الخارجي، حيث اهتمت الدراسة بجوانب تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر والجوانب القانونية الخاصة بالمدقق الخارجي، إضافة إلى عرض معايير التدقيق الجزائرية NAA

ولتعزيز فكرة الدراسة والكشف عن الهدف الرئيسي المذكور سابقا تم الاستعانة بالاستبيان في الدراسة الميدانية والذي تم توزيعه على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ومن خلال مخرجات الدراسة الميدانية استنتجنا أن هناك استيعاب والتزام على العموم لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف المدققين.

وفي الأخير قدمت الدراسة بعض المقترحات من أجل ضبط مهنة التدقيق الخارجي وتطورها على الصعيد المحلي ومواكبتها على الصعيد الدولي.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق الخارجي، المدقق الخارجي، معايير التدقيق الجزائرية.

Summary:

The objective of This research is to try to reveal the extent to which the external auditor complies with Algerian auditing standards when carrying out external auditing work, where the study focused on aspects of the regulation of the audit ing profession in Algeria and the legal aspects of the external auditor and the audit ing profession, in addition to the presentation of the Algerian audit ing standards (NAA).

To enhance the idea of study and reveal the main objective of the study, the questionnaire was used in the field study, which was distributed to the accounting experts and the auditors, and through the results of the field study we concluded that there is general lyness and commitment to the Algerian audit standards by the auditors, and in the end the study made some proposals in order to control the profession of external audit and its development at the local level and keep up with it at the international level.

فهرس
المحتويات

المحتويات	الصفحة
شكر	-
إهداء	-
مستخلص	-
فهرس المحتويات	I
قائمة الأشكال والجداول	IV
قائمة الملاحق	VII
قائمة المختصرات	XI
مقدمة	أ-هـ
الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة التدقيق في الجزائر.	
تمهيد	02
المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.	03
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر	03
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق	08
المطلب الثالث: تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية وضرورة تكييفها مع نظام المراجعة في الجزائر	14
المبحث الثاني: الإطار القانوني للمدقق الخارجي في الجزائر	17
المطلب الأول: مفهوم المدقق وشروط ممارسة المهنة	17
المطلب الثاني: حقوق و واجبات المدقق الخارجي	20
المطلب الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي	23
المبحث الثالث: الجانب الإجرائي لمهمة التدقيق في الجزائر	25
المطلب الأول: تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي	25
المطلب الثاني: مهام المدقق الخارجي	27
خلاصة الفصل	28

الفصل الثاني : عرض معايير التدقيق الجزائرية	
تمهيد	30
المبحث الأول: الإصدارات الخاصة بالمعايير لسنة 2016	31
المطلب الأول: المعيار الجزائري 210 و 505	31
المطلب الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 560 و 580	34
المطلب الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 300 و م ج ت 500	38
المطلب الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق 510 و م ج ن 700	41
المبحث الثاني: الإصدارات الخاصة بالمعايير لسنة 2017	46
المطلب الأول: المعيار الجزائري للتدقيق 520 " الاجراءات النحليلية"	46
المطلب الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال"	48
المطلب الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخلين"	52
المطلب الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"	56
المبحث الثالث: الإصدار الخاص بسنة 2018.	63
المطلب الأول: المعيار الجزائري 230 "وثائق التدقيق"	63
المطلب الثاني : المعيار الجزائري 501 "العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة"	68
المطلب الثالث: المعيار الجزائري 530 "السبر في التدقيق"	71
المطلب الرابع: المعيار الجزائري 540: "تحقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها"	75
خلاصة الفصل	84

الفصل الثالث جانب تطبيقي باستخدام برنامج SPSS	
المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية	86
المطلب الأول: منهجية الدراسة	86
المطلب الثاني: أداة جمع البيانات، وأدوات التحليل الإحصائي	87
المطلب الثالث: إختبار التوزيع الطبيعي، وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة	89
المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة	98

المطلب الأول: وصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	98
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة	104
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية	114
خلاصة الفصل	120
خاتمة	122
قائمة المراجع	125
الملاحق	128

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01-03	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الجنس	99
02-03	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير العمر	100
03-03	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي	101
04-03	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة	102
04-03	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية	104

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر	13
02-01	مهام ممارسي مهنة التدقيق الخارجي	27
01-03	توضيح مقياس ليكارت (Likert Scale)	88
02-03	اختبار كلمجروف-سميرنوف (K-S) لتحقق من التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة	90
03-03	معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.	92
04-03	معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.	93
05-03	معاملات الإرتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للإستبيان	96
06-03	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المحاور والدرجة الكلية للاستبيان	97
07-03	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الجنس	98
08-03	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير العمر	99
09-03	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلم	100
10-03	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة	102
11-03	توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية	103
12-03	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات محور مدى استعاب معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق.	105
13-03	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات مجموعة المعايير الصادرة في 04 فيفري 2016.	107
14-03	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات مجموعة المعايير الصادرة في 11 اكتوبر 2016.	109
15-03	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات مجموعة	111

	المعايير الصادرة في 15 مارس 2017.	
16-03	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات مجموعة المعايير الصادرة في 24 سبتمبر 2018.	**113**
17-03	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الأولى	**115**
18-03	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الفرعية الأولى	**116**
19-03	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الفرعية الثانية	**117**
20-03	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة	**118**
21-03	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة	**119**

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الاستبيان	128
02	مخرجات الدراسة SPSS	133

قائمة
المختصرات

C.N.C	Conseil National De Comptabilité
SCF	Système Comptable Financier
NAA	Norme Algerien D'audit
IAASB	International Audenge And Assurance Standards Board
SPSS	*Statistical Package For The Social Sciences*

مقدمة عامة

شهدت مهنة التدقيق الخارجي في العقد الأخير انتشارا واسعا في العالم نتيجة لتعارض المصالح بين المساهمين والملاك، زيادة على ذلك لانتشار مختلف الفضائح المالية والتلاعبات المحاسبية وكل أنواع الغش في إعداد القوائم المالية، مما كان لزاما على الكيان الاستعانة بالمدقق الخارجي والذي يلعب دورا أساسيا في إضفاء الشفافية والمصداقية على القوائم المالية، لكونه يتمتع بالاستقلالية والخبرة المهنية ورأي فني محايد يصور الوضعية المالية للمؤسسة

من هنا بدأ التفكير في ضرورة اللجوء إلى إصدار معايير توحد المعلومات المالية وكذا طريقة نشرها وبالفعل تم إصدار مجموعة من المعايير الدولية للمراجعة من خلال مجلس المعايير الدولية للمراجعات والتأكيدات (IAASB) الذي يحرص على تقريب ممارسات أعمال التدقيق على المستوى الدولي

وعلى الصعيد المحلي سعت الجزائر إلى تطوير نظام المراجعة الخارجية وهذا بعد تعديل نظامها المحاسبي بشكل يشمل جميع جوانب المحاسبة و التدقيق وعلى رأس هذه التعديلات صدور قانون 10-01 سنة 2010 الذي ينظم مهنة المحاسبة بشكل عام والتدقيق بشكل خاص لا سيما النظام المحاسبي المالي SCF وكذلك صدور عدة قوانين ومراسيم تنفيذية تتعلق بتعيين الهيئات المشرفة على تنظيم وتسيير مهنة المحاسبة وبالأخص التدقيق وكيفية ممارستهما وهذا لأجل تحسين وضبط أداء المهنيين وجعل هذا الأخير مواكبا للمستوى العالمي ،حيث أصدرت الجزائر عدة مجموعات من المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) وهي :

- المجموعة الأولى الصادرة في 04 فيفري 2016
- المجموعة الثانية الصادرة في 11 أكتوبر 2016
- المجموعة الثالثة الصادرة في 15 مارس 2017
- المجموعة الرابعة الصادرة في 24 سبتمبر 2018

أ- الإشكالية الرئيسية:

ومما سبق ومن أجل التوصل إلى نتائج بحثية إيجابية يجب طرح الإشكالية الآتية:

" ما مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية؟ "

ويرفع عن الإشكال الرئيسي **الأسئلة الفرعية** التالية:

– هل يوجد استيعاب لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق؟

– هل يلتزم المدقق بمعايير التدقيق الجزائرية عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق؟

الفرضيات:

حتى تتم الإجابة على هذه الأسئلة تم وضع الفرضيات التالية

– لا يوجد استيعاب لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق

– لا يلتزم المدقق بمعايير التدقيق الجزائرية عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق

ب- أهداف البحث :

من أهم الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها :

- محاولة مقارنة الواقع المهني بالقوانين الموضوعة.
- التحقق من درجة تبني المدققين للمعايير الجزائرية للتدقيق.
- محاولة الكشف عن مدى تأقلم المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية.
- محاولة معرفة أثر تطبيق المعايير على تحسين أداء المدققين.

ج- أهمية البحث :

تعتبر معايير التدقيق الجزائرية في مقدمة القواعد والنماذج التنظيمية الرسمية المعمول بها والمعتمدة من طرف السلطات المعنية، والتي بدورها تضبط كيفيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، لذلك من أجل الإدراك الجيد لهذه القواعد والتنظيمات مما يتوجب على المهنيين الاطلاع المستمر عليها بغية تحسين المهنة بين المستخدمين أو الأطراف المتعاملة لهذه المهنة، وعلى إثر هذه الأخيرة تظهر أهمية دراستنا والمتمثلة في لفت انتباه المدققين الخارجيين من خلال تسليط الضوء على فائدة التزامهم بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

د- أسباب اختيار الموضوع :

ساقنا اختيار هذا الموضوع بالذات لعدة أسباب موضوعية وذاتية منها :

- نقص الدراسات السابقة لهذا الموضوع مما أدى بنا إلى التطرق له ومعالجته ليكون إضافة علمية جديدة
- لفت انتباه المدققين الخارجيين بالالتزام وتطبيق المعايير على أرض الواقع
- الميول الشخصي لهذا الموضوع وبما أننا ندرس في هذا التخصص بحيث نرى أنه موضوع مؤثر وبالأخص على التدقيق الخارجي بحيث يمثل الخطوة الأولى لدراسات مستقبلية

ه- حدود الدراسة :

1- **المجال المكاني** : شملت عينة الدراسة منطقة أساسية وهي منطقة الوسط .

2- **المجال الزماني** : شملت الدراسة الفترة الممتدة من 30 ماي إلى 25 أوت 2020.

ز- منهج الدراسة :

تم الاعتماد على المنهج الوصفي والاستدلالي، والذي يسمح بقراءة فعلية ودقيقة لمعطيات الدراسة أي الإحاطة والاستنباط الجيد لعناصر الظاهرة المدروسة.

ومن أجل تحقيق مبتغى الدراسة والإحاطة بجميع جوانبها، لإعداد الجزء النظري تم الاعتماد على الجرائد الرسمية والقوانين والمراسيم السارية المفعول، وكذا الأطروحات والكتب وبعض المقالات العلمية.

أما فيما يخص الدراسة الميدانية حيث جُمِعت معطيات الدراسة عن طريق تصميم استبيان، بحيث استُخدم المنهج الاستقرائي الذي يتيح لنا جمع المعلومات بشكل منظم من عينة الدراسة، وأيضا تم الاستعانة وبشكل أساسي على برنامج تحليل الحزمة الإحصائية (SPSS)، حيث تليه الاختبارات التي تعالج فرضيات الدراسة، للوصول إلى نتائج وتوصيات تتعلق لأهداف البحث.

ح- صعوبات الدراسة:

عند بناء هذه الدراسة واجهنا صعوبات بنسبة قليلة فيما يخص الجانب النظري والتي تكمن في نقص الكتب الجزائرية الخاصة بشرح المعايير الجزائرية للتدقيق، أما في الجانب التطبيقي عدة صعوبات نذكر منها :

– أولا تعذر وصعوبة التنقل للولايات من أجل توسيع اختبار الدراسة وهذا راجع لجائحة كورونا كوفيد-19 الذي تسبب في الغلق الكلي لبعض الولايات

– صعوبة التواصل مع المشرف على الدراسة وكذا الزميل المشارك في الدراسة نظرا لفرض الحجر الصحي والتباعد الاجتماعي

–عدم إعطاء أهمية للإجابة على الاستبيانات تحججا من أصحابها بكثرة الارتباطات وضيق الوقت

ط- هيكل الدراسة :

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة وكذا الأسئلة الفرعية في الدراسة قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول بناء على ما يلي:

بعد طرح إشكالية الدراسة والتي تليها الأسئلة الفرعية ومعالجة الفرضيات التي سيتم اختبارها.

يأتي الفصل الأول حيث قمنا بالتطرق إلى الجانب التاريخي لمهنة التدقيق وكذا الهيئات المشرفة عليها التي تعد المسؤولة عن ضبط المهنة بشكل عام وسن قوانين تعيين المدقق أيضا قمنا بالتعرف على مدى توافق المعايير الدولية للتدقيق مع الجزائرية ، كذلك تطرقنا إلى كيفية ممارسة مهنة المدقق واختصاصاته وكذا حقوق وواجبات المدقق، وتعرضنا كذلك إلى الجانب التنفيذي لمهنة التدقيق

أما في الفصل الثـــــاني سنتطرق إلى عرض معايير التدقيق الجزائرية بشكل عام أي قمنا بالتطرق إلى جميع حيثيات المقررات التي وُضعت وسُنت من أجل تطبيق هذه المعايير في الميدان، بحيث سنقوم بعرض جميع إصدارات معايير التدقيق الجزائرية ابتداء من مجموعتي 2016 ومجوعة 2017 وكذا مجموعة 2018 التي يمكن ذكر بعض عناصرها. (المعيار 210 بعنوان "اتفاق حول أحكام مهنة التدقيق"، والمعيار 500 بعنوان "العناصر المقنعة، والمعيار 520 بعنوان "الإجراءات التحليلية"، وكذا المعيار 230 بعنوان "وثائق التدقيق") ، ليأتي الفصل الثالث الخاص بالجزء التطبيقي ، والذي من خلاله سنقوم بتنفيذ الدراسة الميدانية وتليها عملية عرض وتحليل لنتائج ومخرجات هذه الدراسة.

ونختم بالتطرق واستعراض لأهم النتائج المتحصل عليها وإنشاء بعض من المقترحات وكذا آفاق الدراسة.

ي- الدراسات السابقة:

–دراسة يرقي كريم، **تطور المراجعة الخارجية في ضوء الاتجاهات الدولية الحديثة للمهنة –دراسة حالة الجزائر–**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة البليدة2، سنة 2017

بحيث تبلورت إشكالية هذه الدراسة في أن حاجة الجزائر لتبني معايير المراجعة الخارجية مبنية على الواقع أي على القبول الميداني من خلال الالتزام بالتطبيق كمواكبة أي تطور يحدث وهذا من أجل رفع أداء المراجعين الخارجيين، حيث تعرض الباحث في هذه الدراسة في محاوره الكبرى إلى آخر تطورات المراجعة الخارجية الدولية وكذا المحلية، أما في جانبه التطبيقي شمل الباحث واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر من خلال القيام بدراسة ميدانية بطرح استبانة على عينة المدققين الخارجيين في الجزائر، بحيث اتضح بأن ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر لا زالت تحتاج إلى تطوير، وتوصل كذلك إلى أن الممارسين المحاسبيين والخبراء لا يعارضون فكرة تطوير مهنة المراجعة الخارجية.

-دراسة آسيا هيري، **فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق –دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة أحمد دراية أدرار، سنة 2018

بحيث يهدف معالجة هذا الموضوع إلى أن تطبيق أخلاقيات وقواعد وسلوكيات المهنة له الأثر الكبير في تحسين جودة تقرير المدقق، بحيث تطرقت الباحثة في دراستها في الشق الأكبر من الدراسة إلى التأصيل العلمي للتدقيق وكذا مداخل عامة بشأن المهنة والمهني ذاته، وتناولت أيضا أساسيات في أخلاقيات مهنة التدقيق المتعارف عليها دوليا وعالجت أيضا جُل القوانين المنظمة للمهنة في الجزائر، فيما اهتمت في الجانب التطبيقي بتقديم دراسة ميدانية من خلال عرض استبانة على الممارسين المحاسبيين بخصوص تأثير فعالية التدقيق الخارجي على أخلاقيات مهنة التدقيق شكل عام، حيث توصلت الباحثة إلى نتيجة إيجابية أي أنه يوجد أثر لفعالية التدقيق الخارجي على أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي ويوجد أثر لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي على جودة المعلومات.

الفصل الأول

الإطار النظري لمهنة التدقيق في الجزائر

تمهيد

إن مهنة التدقيق الخارجي هو الأساس الذي يفيد كافة المستخدمين ذات العلاقة بالمؤسسة، فهو يضمن أن المعلومات المقدمة من طرف الشركة تتمتع بالمصداقية و العدالة، و نظرا لأهمية و ثقل هذه المهنة فقد أصدرت و حددت معايير دولية تحدد كل ما يخصها، أما في الجزائر فقد لاقت مهنة التدقيق مؤخراً اهتماما كبيراً، فقد قامت وزارة المالية عن طريق مجلس المحاسبة بمجموعة من الإصلاحات التي مست المهنة من خلال إصدار جملة من القوانين و المراسيم و القرارات، أهمها إصدار القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير و المحاسب محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد. وسيتم تقسيم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

المبحث الثاني: الإطار القانوني للمدقق الخارجي في الجزائر

المبحث الثالث: الجانب الإجرائي لمهمة التدقيق في الجزائر

المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

لقد زاد الاهتمام بالتدقيق الخارجي مؤخرا، خاصة الإصلاحات التي جاءت سنة 2010 حيث أُصدرت العديد من القوانين والمراسيم المنظمة للمهنة أهمها القانون 10-01 ، والمرسوم 11-24 ،11-25، 11-26، 11-27 .. والعديد من المراسيم سنتعرض لها من خلال هذه الدراسة.

حيث تبلور أساس هذا المبحث إلى تطرنا لتطور التدقيق الخارجي في الجزائر، الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر، و قواعد و أخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر.

ستطرق من خلال هذا المطلب إلى مختلف المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق في الجزائر.

الفرع الأول: من الفترة 1969 – 1980: لقد بدأ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر سنة 1969، حيث أشار الأمر 107/69 المؤرخ في 1969//12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية و صدر بعدها المرسوم 173.70 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات و مهام محافظي الحسابات العمومية و شبه العمومية و قد كرس النص محافظة الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسة مسندا مهمة محافظة الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية، و يتعين مما سبق أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف عام في الدولة و هذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الإقتصادي السائد.[1]

الفرع الثاني: من الفترة 1980 – 1989: أدت إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية في بداية الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات العمومية، مما أجبر المشرع الجزائري على سن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة وكان ذلك بمقتضى القانون رقم 80/05 المؤرخ في 1980/03/01 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة ، في مادته رقم 12 نص على أن " مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة ،أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها." هذا القانون الذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 107/79 من قانون المالية لسنة 1970، و ضمنيا المرسوم 179/70 المتعلق بمهام و واجبات مدقق الحسابات حيث أعطى القانون 80-05 لمجلس

[1] بوقرن دليلة، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في علو التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2015-2016، ص 42.

المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على المؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكون وضعها القانوني.

لقد تميزت هذه الوضعية بوجود مدقق الحسابات في المؤسسات العمومية، وكانت ذات أساس قانونين حيث تبرز أن هذه المهمة تعيش فراغ قانوني فيما يتعلق بـــ:

- ✓ شروط التعيين.
- ✓ المهام والواجبات.
- ✓ المسؤوليات وبصفة عامة القانون الأساسي لمدققي الحسابات.

واستمر هذا الفراغ القانوني إلى غاية 1984 بصدور قانون المالية لسنة 1985، حيث تنص المادة 196 منه على أنه: " يتم تعيين مدققين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو هيئة عمومية لحصص من رأسمالها الاجتماعي".

في سنة 1988 تم إصدار القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث ركزا هذا القانون على حتمية إعادة تنظيم كامل للتدقيق بهدف تجنب التناقضات التي من المحتمل عدم توافقها مع الإصلاحات الملتزم بها من طرف السلطات العمومية حين ذاك.

كما أوجب هذا القانون ضرورة تواجد التدقيق الداخلي بمختلف المؤسسات العمومية، وركزا على أهمية تعدد أشكال التدقيق حيث أولى خصوصية للقانون الأساسي للمدققين واشترط:

- ✓ مزاولة المهنة من طرف مهنيين مستقلين.
- ✓ التفرقة بين التدقيق القانوني وتقييم التسيير.

إن هذا القانون حرر المؤسسات العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي.

حيث يلزم هذا الشكل من التنظيم ضرورة تأهيل التدقيق الخارجي بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح بمزاولة الرقابة على هذه المؤسسات.

تنص المادة 40 منه على أنه " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم و تدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين أنماط تسييرها بصفة دائمة ".[1]

الفرع الثالث: فترة ما بعد سنة 1988 إلى غاية 1991: إن احتكار الدولية للاقتصاد الوطني و خاصة بعد الأزمة البترولية التي تعرضت لها البلاد حتم على الدولية بسط سيطرتها على الاقتصاد الوطني مما أدى إلى التأثير على مهنة المراجعة الخارجية و على تطورها بفعل الاحتكار الممارس من قبل الدولة على الحياة الاقتصادية، و قد استمر الحال على ما هو عليه إلى غاية صدور القانون 01/88 المؤرخ في جانفي 1988، هذا القانون أزال القيود التي كانت مفروضة على المؤسسات العمومية و تحررت من التبعية التي كانت ملازمة لها.

حيث نصت المادة رقم 07 منه على ما يلي:

"تتمتع المؤسسة العمومية الاقتصادية بالأهلية القانونية الكاملة فتشترط و تلتزم و تتعاقد بكيفية مستقلة بواسطة أجهزتها المؤهلة لهذا الغرض بمقتضى قانونها الأساسي طبقا لقواعد التجارة و الأحكام التشريعية المعمول بها في مجال الالتزامات المدنية و التجارية"، هذا التحرر في عمل المؤسسات الاقتصادية أعطى بدوره مجالا أكبر لعمل المراجعة الخارجية في مزاولة مهامها في الرقابة على المؤسسات الاقتصادية.

لقد شهدت فترة الإصلاحات أيضا صدور القانون 91-08 في 27 أفريل 1991 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، حيث نصت المادة رقم 05 منه على ما يلي:

"تنشأ منظمة وطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية و تجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب و محافظ الحسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون"، و قد حدد هذا القانون شروط و كيفيات مزاولة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.[2]

الفرع الرابع: مرحلة من 1991 إلى غاية 2009:[3] شهدت هذه المرحلة تغيرات كبيرة وصدرت العديد من القوانين والمراسيم التي لها علاقة بالتدقيق الخارجي، ونقف هنا على أهمها ونذكر القانون رقم 91-08 المؤرخ في

---

[1] بن نعمة سليمة، النظام المحاسبي المالي و أثره على التدقيق و محافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة مستغانم، 2017-2018، ص 70، 71 ، 72.

[2] سعيدي فارس، مدى التزام مكاتب التدقيق في الجزائر بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220، مذكرة لنيل درجة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة البليدة، البليدة 2015/2014، ص 250،251.

[3] آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص تسيير محاسبي و تدقيق، جامعة أدرار، أدرار، 2018/2017، ص 134، 135.

27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث جاء هذا القانون لينظم مهنة التدقيق في الجزائر ونشأت بموجبه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حسب ما ورد في المادة الخامسة منه .كما صدر المرسوم التشريعي رقم 93-08 سنة 1993 ليعدل ويتمم الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري ليصبح متماشيا مع التوجه الاقتصادي الجديد اتجاه اقتصاد السوق.

و في سنة 1995 صدر الأمر رقم 95-20 الذي جاء ليعدل ويلغي بعض أحكام القانون رقم 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة، حيث جاء في المادة الثانية منه أنه يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال والجماعات الإقليمية و المرافق العمومية، وهذه الصفة تخول له مهام التدقيق في شروط استعمال الهيئات الموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه، ويقيم تسييرها ويتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها والهدف من هذه الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة هو تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية.

و في سنة 1996 صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، فصل هذا المرسوم في واجبات المهني في أداء مهنته وفي علاقته مع زبونه وموكليه، وواجبات المهني في علاقته مع الرقابة وواجبات المهني في علاقته مع زملائه وواجبات تتعلق بتأطير المتدربين، كما تضمن هذا المرسوم حقوق المهني في ممارسة مهامه المتمثل في الحق في التعاون والحق في الحصول على مقابل الأتعاب، ثم صدر قرار آخر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وعدل هذا القرار سنة 2002 ثم عدل وتمم بالمقرر المؤرخ في 13 ماي سنة 2006 وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تعطي الحق في ممارسة المهنة.

الفرع الخامس: مرحلة 2010 و ما بعدها[1]: صدر سنة 2010 القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد أحدث تغييرا واضحا في تنظيم مهنة التدقيق الخارجي وأول تلك التغيرات إلغاء القانون رقم 91-08 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ

[1] آسيا هيري، نفس المرجع، ص135، 136

الحسابات والمحاسب المعتمد الذي كان ينضم مهنة التدقيق الخارجي قبل أن يصدر القانون رقم 10-01 نشأ بموجب هذا القانون المصف الوطني الخاص بالخبراء المحاسبين، كما نشأت الغرفة الوطنية الخاصة بمحافظي الحسابات، كما نشأت المنظمة الوطنية الخاصة بالمحاسبين المعتمدين.

فصل القانون 10-01 كثيرا في مهنة التدقيق الخارجي حيث شرح كيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب كما شرح كيفية ممارسة مهنة محافظ الحسابات سمح بإمكانية إنشاء شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة، كما فصل في مسؤوليات كل من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وحدد الأنشطة والأعمال التي يتنافى أداؤها مع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في وقت واحد والعقوبات المقررة في حال مخالفة ذلك أو في حال مخالفة قانون ممارسة المهنة.

بعد صدور القانون 10-01 سنة 2010 صدر العديد من النصوص التطبيقية له ابتداءاً من سنة 2011 منها:

- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2010 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2010 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحيته و قواعد سيره.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2010 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحيته و قواعد سيره.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 يناير 2010 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 يناير 2010 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 يناير 2010 الذي يحدد شروط و كيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 يناير 2010 الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2010 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2010 الذي يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني و استقبال و دفع أجر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.

✓ المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2010 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

✓ قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

✓ قرار مؤرخ في 12 يناير 2014 الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

✓ قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017 الذي يحدد كيفية سير التكوين و كذا برنامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب و شهادة محافظ المحاسبات.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق:

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة: يرمي اختصاص المجلس الوطني للمحاسبة إلى أنه "جهاز استشاري ذو طابع وزاري مشترك، حيث يقوم بمهنة التنسيق و التلخيص في مجال البحث و ضبط المقاييس المحاسبية و التطبيقات المرتبطة بها".[1]

و تم استحداث المجلس الوطني للمحاسبة في سبتمبر 1996 بموجب مرسوم تنفيذي.

✓ **أولا التشكيلة:** أشار المشرع الجزائري فيما يخص تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة إلى أن يتشكل من[2]:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.

[1] ج ج د ش، العدد 56، 29 سبتمبر 1996، المرسوم التنفيذي رقم 96-318، المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، المادة 02، ص .

[2] ج ج د ش، العدد 07، 02 فيفري 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 27 يناير 2001، يتضمن تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره، المادة02، ص 04.

- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- رئيس المفتشية العامة بالمالية.
- المدير العام للضرائب.
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة كدير بنك الجزائر.
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.

كذلك "يعين أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ست (06) سنوات بناءاً على اقتراح من الوزراء و مسؤولي للهيئات و تجدد تشكيلة المجلس بالثلث (3/1) كل سنتين (2)".[1]

✓ **ثانيا: صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة:** بناءاً على القانون المنظم للمهنة فإنه: "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية و يتولى مهام الاعتماد و تقييس المحاسبي و تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية".[2]

و أيضا حسب القانون نفسه فإنه تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:[3]

- لجنة تعيين الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية.
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط و التحكيم.
- لجنة مراقبة النوعية.

[1] ج ج د ش، العدد 07، 02 فيفري 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المصدر المذكور سابقا، المادة 03، ص 04.

[2] ج ج د ش، العدد 42، 11 يوليو 2010، القانون 10-01، 29 يوليو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 05، ص 04.

[3] ج ج د ش، العدد 42، 11 يوليو 2010، القانون 10-01،المصدر مذكور سابقا، المادة 05، ص 04.

بحيث بعد صدور القانون المنظم و هو القانون 10-01 صار للمجلس نفوذ واسع في مجال التنظيم المهني للمحاسبة و المراجعة و يمكن أن نبين ذلك في:

1. مهام و صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الاعتماد: حيث يمارس المجلس المهام الآتية:[1]

- ✓ استقبال طلبات الاعتماد و التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و الفصل فيها.
- ✓ تقييم صلاحية شهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الإعتماد و التسجيل في الجدول.
- ✓ إستقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني و الفصل فيها.
- ✓ تنظيم مراقبة النوعية المهنية و برمجتها.
- ✓ استقبال و دراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين و عرضها للموافقة.

2. مهام و صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي: يمارس المجلس حسب هذا البند ما يلي:[2]

- جمع و استغلال كل المعلومات المتعلقة بالمحاسبة و تدريسها.
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات و التحاليل في مجال تطوير و استعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
- اقتراح كال الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة و إبداء الآراء فيها و تقديم التوصيات بشأنها.
- المساهمة في تطوير أنظمة و برامج التكوين و تحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- متابعة و ضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبة و المعايير الدولية للتدقيق.
- متابعة تطوير المناهج و النظم و الأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات و الملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

[1] ج ج د ش، العدد 07، 02 فيفري 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المصدر المذكور سابقا، المادة 10، ص 05.

[2] ج ج د ش، العدد 07، 02 فبراير 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المصدر المذكور سابقا، المادة 11، ص 05.

3. مهام و صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان تنظيم و متابعة المهن المحاسبية: حيث يتولى المجلس حسب القانون ما يلي:[1]

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
- المساهمة في تطوير أنظمة و برامج التكوين و تحسين مستوى المهنيين.
- متابعة تطور المناهج و النظم و الأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
- متابعة و ضمان تحيين العناية المهنية.
- إجراء دراسات في المحاسبة و الميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة و نشر نتائجها.
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصوير دعائم بيداغوجية و مراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.
- تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبيين.

الفرع الثاني: المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في إطار القانون 91-08:

✓ **أولا: النشأة:** سنة1991 أنشأت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حيث تضم كافة المهنيين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين لممارسة المهن المحاسبية الثلاث بإنتظام، و كانت تجمعهم من حيث المهام، حيث نص على ذلك بأن "تنشأ منظمة وطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية و تجمع الأشخاص الطبيعيين أو المنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات و محاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها القانون"[2].

[1] ج ج د ش، العدد 07، نفس المصدر، المادة 12، ص 06.

[2] ج ج د ش، العدد 20، 01 ماي 1991، قانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أفريل 1991، المتضمن مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة05، ص 652.

أما عن صدور القانون 10-01 سنة انقسمت هذه الأخيرة إلى ثلاثة هيئات حيث أنشأ لكل منها هيئة خاصة منظمة لكل مهنة، حيث كلفت هذه الهيئات على [1]:

- السهر عل تنظيم المهن و حسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها و استقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن و أعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية و ينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها.
- عداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن و حسن سيرها.

✓ **ثانيا: التشكيلة و الصلاحيات:** حيث سنتطرق إليها من خلال الجدول التالي:

[1] ج ج د ش، ج ر، العدد 42، 11 يوليو 2010، القانون 10-01، المصدر المذكور سابقا، المادة 15، ص 06.

الجدول (01-01): الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

الهيئة	المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين	المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
التشكيلة	يتشكل المجلس من تسعة "9" أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبي. – يوزع أعضاء المجلس على التوالي: "يتم انتخاب أضاء المجلس عن طريق الإقتراع السري و الأعضاء التسعة المنتخبون هم الذين تحصلو على اكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا و أمينا عاما و أمينا للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المعلن عليها و في حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأهم في المهمة". "و يعين ثلاثة أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناءا على إقتراح من رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين".	"يتشكل كذل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات" "يأخذ التوزيع بالنسبة لهذا المجلس نفس توزيع المصف الوطني للخبراء المحاسبين" (نفس الإجراءات)	"يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء كذلك منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين". – فيما يخص التوزيع فكما هو الحال بالنسبة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. – بالنسبة لتوزيع الأعضاء هو نفسه توزيع المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. (نفس الإجراءات)
الصلاحيات	يتم تكليف كل مجلس على الخصوص فيما يتعلق بشؤونه، حيث تسترك المجالس الثلاث في نفس الصلاحيات و هي كالآتي: – إدارة كل مجلس أو هيئة الأملاك المنقولة و الغير منقولة التابعة له. – إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية و عرضها. – على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة و مشروع ميزانية السنة المالية الموالية. – تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة. – ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال التي تغطيه المهنة و نشرها و توزيعها. – تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة. – الانخراط في كل منظمة جمعوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية. – تمثيل كل مجلس باسمه لدى الهيئات العمومية و جميع السلطات. – تميل كل مجلس باسمه لدى المنظمات الدولية المماثلة. – إعداد كل مجلس أو هيئة النظام الداخلي الخاص بها.		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المراسيم التنفيذية رقم 11-24، 11-25، 11-26 المؤرخة في 22 صفر عام 1432 الموافق ل 27 يناير سنة 2011، التي تحدد على التوالي تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره، تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحيته وقواعد سيره، تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحيته و قواعد سيره.

المطلب الثالث: تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية وضرورة تكييفها مع نظام التدقيق في الجزائر :

صُنفت معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات متجانسة (معايير عامة ومعايير العمل الميداني وكذا معايير إعداد التقرير)، انطلاقا من هذه المعايير المتعارف عليها حاولت الدولة الجزائرية تقريب هذه المعايير لنظامها الخاص، حيث انبثقت بعض نقاط التوافق والاختلاف بين نظامها وبين هذه المعايير نستعرضها كالآتي:

الفرع الأول: مدى توافق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق :

من خلال التطرق إلى معظم النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر تم التوصل إلى أهم نقاط التوافق وكذا نقاط الاختلاف بين هذه النصوص والتشريعات ومعايير التدقيق الدولية، حيث نستعرضها كالآتي[1] :

أولا: نقاط التوافق:

- ✓ **تعيين المدقق:** ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على أن عملية التعيين تتم وفقا لدفتر الشروط يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف، وهو ما جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق والمعيار رقم 210 الاتفاق حول آجال وشرط مهمة التدقيق أو شروط التكليف بالتدقيق.
- ✓ **رقابة الجودة:** نصت المادة 05من القانون 10-01 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 220 رقابة جودة مراجعة القوائم المالية.
- ✓ **تحديد مهام المدقق الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) والمدقق الثانوي:** وهو ما نصت عليه المواد 30، 46، 47، 48، 49 من القانون 10-01 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 600 مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع –اعتبارات خاصة.
- ✓ **التقرير وأنواعه:** من بين ما نص عليه القانون 10-01 لا سيما في مادته 25 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة، وهو ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 الاستمرارية،

[1] عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة(ISA)، ورقة بحثية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة البليدة، ص11، 12

والتقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة رقم 25 وهو ما يتوافق مع المعيار 265 الذي ينص على الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.

✓ **التوثيق وحفظ الملفات:** حيث نص القانون 10-01 في مادته 40 على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات ابتداء من آخر سنة لانتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 230 التوثيق .

ثانيا : نقاط الاختلاف

لا تتعرض النصوص القانونية لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر للنقاط الآتية والتي تنص عليها المعايير الدولية للمراجعة:

- ✓ أدلة الإثبات وما مدى كفايتها وملائمتها.
- ✓ الأطراف ذات العلاقة
- ✓ مراعاة عمل التدقيق الداخلي.
- ✓ الاستفادة من عمل المدقق.

الفرع الثاني : ضرورة تكييف قواعد ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق[1] :

من خلال التعرض لواقع مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر وتنظيمها ودراسة النصوص القانونية التي تنظمها ومدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق، ومع ملاحظة وجود كم هائل من القوانين والمراسيم التي تسعى إلى الرقي بهذه المهنة إلى المستوى المطلوب من الثقة والمصداقية والإفصاح التي يأملها كل مستعمل من مستعملي مخرجات هذه المهنة، إلا أنها لم تنزل للواقع أو الميدان من أجل تطبيقها وبقيت مجرد نصوص قانونية موجودة في الجرائد الرسمية، وهذا لعدة أسباب منها:

1-عدم وجود هيئات لمتابعة تطبيق هذه النصوص وتداخل الصلاحيات بين المجلس الوطني للمحاسبة، ومجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وبالتالي إفراغ هذه الأخيرة من محتواها وضرب استقلالية المهنة.

2-التأخر في إصدار التعليمات أو المذكرات المنهجية المفسرة للقوانين (كالمذكرة المنهجية المتعلقة بالتثبيتات والمخزونات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة سنة بعد بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي).

[1] عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة(ISA)، المرجع مذكور سابقا، ص13

3-غياب التكوين والتأطير حيث أصبح المتربصون يكتفون بإعداد التقارير فقط دون الممارسة الميدانية، فضلا عن عدم وجود التدريب المتواصل والاستفادة من الخبرات الوطنية والأجنبية في مجال المحاسبة والتدقيق.

4-عدم وجود الثقافة الكافية لدى المؤسسات الجزائرية فيما لها وما عليها (الحقوق والواجبات) تجاه الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات.

5- عدم وجود الشفافية وغياب المنافسة بين مكاتب الخبرة الوطنية والأجنبية وهو ما انعكس على التقارير التي أصبحت شكلية لا تعبر على واقع المؤسسات.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للمدقق الخارجي في الجزائر

تعتبر ممارسة مهنة التدقيق عمل قانوني يترتب عنها مسؤوليات عدة يتحملها المراجع عند قيامه بالمهنة هذا المبحث حاولنا تسليط الضوء على مهنة التدقيق وذلك من حيث تحديد أهم الجوانب القانونية لمهنة التدقيق الخارجي، حيث تطرقنا إلى كيفيات ممارسة مهنة التدقيق من طرف المدقق وكذا حقوقه وواجباته، كذلك مختلف المسؤوليات التي على المدقق مراعاتها

المطلب الأول: مفهوم المدقق وشروط ممارسة المهنة:

الفرع الأول: مفهوم المدقق الخارجي:

- **أولا: المفهوم من الناحية القانونية.**

أ- **بالنسبة للخبير المحاسب:** يعرف الخبير المحاسب على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة و مختلف أنواع الحسابات للمؤسسات و الهيئات في الحالات التي نص عليها القانون و التي تكلف بهذه المهمة بصفة لخبرة الحسابات".[1]

ب- **بالنسبة لمحافظ الحسابات:** يعرف محافظ الحسابات على أنه : "كل شخص بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول له".[2]

- **ثانيا: المفهوم من الناحية الأكاديمية:** يعرف المدقق الخارجي بأنه "الشخص الذي يقوم بعمليات التدقيق و مراجعة الحسابات منشآت متعددة تختلف في طبيعة نشاطها و حجمها وشكلها القانوني و قد يقوم في الكثير من الأحيان بتكليف من إدارة المشروع بإجراء دراسات أو أبحاث مختلفة لبعض الأنشطة بغرض مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المبينة في توصياته".[3]

---

[1] ج ج د ش، ج ر، العدد 42، 11 يوليو 2010، القانون 10-01، المرجع سبق ذكره، المادة 18، ص 06.

[2] ج ج د ش، ج ر، العدد 42، 11 يوليو 2010، القانون 10-01، المرجع سبق ذكره، المادة 22، ص 07.

[3] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات (النظري و العملي)، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص 119.

الفرع الثاني : شروط ممارسة مهنة التدقيق

لقد حدد المشرع الجزائري باقة من الشروط الواجب توفرها في الشخص الراغب في ممارسة مهنة التدقيق الخارجي، فحسب القانون المنظم للمهنة، و لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط التالية:[1]

1. أن يكون جزاري الجنسية.
2. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

أ- **بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب:** أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.

ب- **بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات:** أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية.
4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
6. أن يؤدي كل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بعد الإعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية و قبل القيام بأي عمل اليمين أما المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم.

بالعبارات التالية:[2] "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد".

وتمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين (أ) و(ب) أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

---

[1] ج ج د ش، ج ر ، العدد 42، 11 يوليو 2010، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 08، ص 05.

[2] ج ج د ش، ج ر ، العدد 42، 11يوليو 2010، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 06، ص 05.

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص عن طريق التنظيم.

تمنح الشهادة والإجازة المذكرة في البند ج أعلاه من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

كذلك لاستكمال الاعتماد يجب أن ترسل عن طريق رسالة موصى عليها أو تودع مقابل وصل استلام طلبات الاعتماد بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد إلى المجلس الوطني للمحاسبة.

ويقدر المجلس الوطني للمحاسبة الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح بطلب اعتماده في صف مهني أو الصف المهني الآخر.

ويدرس المجلس الوطني للمحاسبة طلب الإعتماد وبتحقق لا سيما من مطابقته للأحكام كذلك يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الإعتماد قرار الإعتماد أو رفض معلل للطلب في أجل أربعة (4) أشهر وفي حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض للطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول.

وكذا يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في أو يناير من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية[1].

و لا يمكن لأي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص.[2]

الفرع الثالث : تعيين المدقق الخارجي: طبقا لما جاء في القانون للمهنة فإنه: "تعيين المدقق الخارجي يكون و يحدث عن طريق الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا و على أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية".[3]

أيضا جاء في نفس القانون فيما يخص عهدة المدقق الخارجي"تحدد بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و لا يمكن تعيين نفس المحافظ الحسابات بعهدتين متتاليتين إلا بعد مضي 3 سنوات".[4]

---

[1] ج ج د ش، ج ر ، العدد 42، 11يوليو 2010، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 09، ص 05.

[2] ج ج د ش، ج ر ، العدد 42، 11يوليو 2010، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 10، ص 06.

[3] ج ج د ش، ج ر، العدد 42، 11 يوليو 2010، القانون 10-01، المرجع سبق ذكره، المادة 26، ص 07.

[4] ج ج د ش، ج ر، العدد 42، 11 يوليو 2010، القانون 10-01، المرجع سبق ذكره، المادة 27، ص 07.

و من خلال ما ذكر أعلاه فإن اختيار المدقق الخارجي يقع على عاتق مجلس الإدارة أو الهيئة المؤهلة عن طريق إعداد دفتر الشروط بغية تعيين مدقق الحسابات من طرف المعية العامة، حيث يجب أن يتضمن دفتر الشروط ما يلي[1]:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة و ملحقاتها المحتملة و وحداتها و فروعها في الجزائر وخارجها.
- ملخص عن المعاينات و الملاحظات و التحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظوا الحسابات المنتهية عهدتهم، و كذا محافظ أو محافظوا الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات و التقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- نموذج رسالة المترشح.
- نموذج التصريح الشرفي التي يبين وضعية الإستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام.
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

المطلب الثاني: حقوق و واجبات المدقق الخارجي.

الفرع الأول: حقوق المدقق الخارجي:

- **أولا: حق الإطلاع على الوثائق المحاسبية:** شرع القانون الجزائري حق الحصول وتحقق المدقق الخارجي لأي وثيقة يراها مهمة في إطار مهمته و بأي صيغة كانت و في أي وقت حيث هذا الأخير لم يلزمه القانون بإخطار المؤسسة بذلك مسبقا، كذلك هو الحال بالنسبة للإيضاحات التي يقدمها مسؤولي المؤسسة، و هذا ما نص عليه القانون10-01 حيث النص كالآتي،"يمكن لمدقق الحسابات الإطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات و المراسلات و المحاضر وبصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة

[1] ج ج د ش، ج ر، العدد 07، 02 فبراير 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-32، 27 يناير 2011، و يتعلق بتعيين محافظي الحسابات المادة 04.

للشركة أو الهيئة ويمكن أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان و التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات و أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها مناسبة".[1]

و بناءا على نص آخر حدد المشرع أيضا حق المدقق الخارجي في التحري عن فروع المؤسسة أو المؤسسة الأم، حيث نص القانون 10-01 أيضا ما يلي: "يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة عن معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها".[2]

أيضا نص القانون التجاري فيما يخص حق المراجعين الخارجيين في التحقق من البيانات والشروحات ما يلي: "يجوز لمندوب الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الإستغلال و التي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه".[3]

- **ثانيا: حق الحضور في اجتماعات مجلس الإدارة:** نص القانون التجاري في هذا الشأن بأن "يتم استدعاء مندوبي الحسابات لإجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية و كذا لكل جمعيات المساهمين".[4]

في حين لم ينص القانون 10-01 في أي مادة بخصوص هذا الأمر.

- **ثالثا: الحق في الحصول على الكشوفات و الوثائق المحاسبية:** نص القانون المتعلق بالمهنة ما يلي: "يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون"[5] و هذا من أجل إبداء رأيه في حسابات الهيئة.

- **رابعا: حق استدعاء المدقق الخارجي الجمعية العامة:** نص القانون التجاري أنه "في حالة انعدام الرد و إذا كان هذا الرد ناقصا بطلب مندوب الحسابات من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة، و يتم استدعاء مندوب الحسابات في هذه الجلسة".[6]

---

[1] ج ج د ش، ج ر، العدد 42، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 31، ص 08.

[2] ج ج د ش، ج ر، العدد 42، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 32، ص 08.

[3] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، سنة 2007، المادة 715، مكرر 11، ص 190.

[4] القانون التجاري، ج ج د ش، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر12، ص 190.

[5] ج ج د ش، ج ر ، العدد 42، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 33، ص 08.

[6] ج ج د ش، ج ر ، العدد 42، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 23، ص 07.

الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي:

❖ **أولا: عدم التدخل في التسيير:** أشار القانون الجزائري المتعلق بالمهنة عن أهمية عنصر عدم التدخل في التسيير لدى المؤسسات الاقتصادية و العمومية، حيث نص القانون 10-01 على أن : "يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية و تخص هذه المهام و وثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة القواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير"[1].

❖ **ثانيا: تعهد المدقق الخارجي بكتم السر المهني:** يتوجب على المدقق الخارجي المحافظة على الأسرار المهنية أثناء سيرورة عمله، حيث نص المشرع الجزائري في القانون المتعلق بالمهنة على أن : "يتعين على الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات"[2].

❖ **ثالثا: التزام المدق الخارجي بالعناية بمهمته:** حيث بين المشرع الجزائري في القانون المتعلق بالمهنة بأن "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"[3] أي يجب على المدقق الخارجي أن يعتني بمهنته حق العناية.

❖ **رابعا: تعهد المدقق الخارجي باكتتاب عقد تأمين:** أشار القانون إلى أن "يتعين على الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهامهم"، و يضمن عقد التأمين الذي يكتبه المصف الوطني و الغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية، النتائج المالية المسؤولية المدني التي يتحملها الخبراء المحاسبون و محافظوا الحسابات و المحاسبون المعتمدون و غير المشمولة بعقد تأمين[4].

❖ **خامسا: التزام المدقق الخارجي بالاحتفاظ بملق خاص بالشركة الخاضعة لرقابته:** حيث نص القانون على أن "يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداءا من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة"[5].

---

[1] ج ج د ش، ج ر ، العدد 42، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 23، ص 07.
[2] ج ج د ش، ج ر ، العدد 42، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 71، ص 11.
[3] ج ج د ش، ج ر ، العدد 42، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 59، ص 10.
[4] ج ج د ش، ج ر ، العدد 42، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 75، ص 12.
[5] ج ج د ش، ج ر ، العدد 42، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 40، ص 08.

المطلب الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي:

إن ممارسة مهنة التدقيق الخارجي والتي يقوم بها كل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات، من الممكن أن تنتج عنها مخالفات، و منه وضعت للمدققين الخارجيين عدة مسؤوليات نذكر منها:

- مسؤولية مدنية.
- مسؤولية جزائية.
- مسؤولية تأديبية.

الفرع الأول: المسؤولية المدنية: "يعد الخبير المحاسب و محافظ الحسابات ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية"[1]، أي في حدود ما يتم الاتفاق عليه في العقد المبرم و"يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، و يعد أيضا متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، و لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا اثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، و إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها، و في حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة"[2].

الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية: "يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"[3]، مثال على ذلك عندما يقوم بالتزوير أو عدم الحفاظ على السر المهني أو انتحال شخصيات، أو عند تستره على واقعة إجرامية أو واقعة مخالفة للنصوص القانونية.

الفرع الثالث: المسؤولية التأديبية: يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أما اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عن ممارسة وظائفهم و تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها[4]:

---

[1] ج ج د ش، ج ر ، العدد 42، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 60، ص 10.
[2] ج ج د ش، ج ر ، العدد 42، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 61، ص 10.
[3] ج ج د ش، ج ر ، العدد 42، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 62، ص 10.
[4] ج ج د ش، ج ر ، العدد 42، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 63، ص 10.

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.
- الشطب.

كذلك يستطيع المدقق المعاقب تقديم طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أما الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

المبحث الثالث: الجانب الإجرائي لمهمة التدقيق في الجزائر:

بعد التعرض لتفاصيل مهنة التدقيق من جانب تنظيم المهنة أي التطرق إلى التطور التاريخي للمهنة وكذا الهيئات المسؤولة عن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر وكذا التحقق من توافق معايير التدقيق الدولية مع أنظمة وقوانين وتشريعات المراجعة في الجزائر، نصل إلى الجانب المهم في مهنة التدقيق، وهو العناصر التي يقوم المدقق بالتحقق منها وكذا المهم الموكلة له.

المطلب الأول: تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي:

إن للمدقق الخارجي عدة اختصاصات وكلت له، ألزمه المشرع الجزائري تقديم تقارير إلى الجمعية العمومية، نذكر منها:

الفرع الأول: تفتيش الدفاتر: أظهر القانون التجاري أن مهمة المدققين الخارجيين ترتكز في مراقبة حسابات الشركة، حيث أشار إلى ذلك في أن "تتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق من الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، و حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها".[1]

الفرع الثاني: إقرار ومراقبة صحة الجرد: أشار القانون التجاري أيضا إلى التأكد من احترام الجرد، حيث بين ذلك في وجوب أن "يصدقون على انتظام الجرد والحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك".[2]

الفرع الثالث: تحقيق المساواة: بين القانون التجاري كذلك إلى أن "يتحقق مندوبو الحسابات إذ ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين"[3]، أي يجب على المدقق في هذا الاختصاص عدم التحقق و التفتيش و الرقابة لحسابات الشركة بناءاً على نسب المساهمين.

---

[1] القانون التجاري، ج ج د ش، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر4، الفقرة 2، ص 188.

[2] القانون التجاري، ج ج د ش، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3، ص 188.

[3] القانون التجاري، ج ج د ش، مرجع سبق ذكره، نفس المادة، نفس الفقرة، ، ص 188.

الفرع الرابع: تسليم التقارير:

❖ **أولا: التقرير السنوي:** يشير إلى أنه تتم مراجعة الوثائق التلخيصية و الحصيلة المعدة من قبل المدقق الخارجي ممثلة في تقرير سنوي حيث تشير المادة المعنية إلى ".....فضلا عن ذلك يشير مندوبو الحسابات في تقريرهم إلى إتمام المهمة التي أسندت إليهم"[1].

❖ **ثانيا: التقارير الخاصة:** و التي نوضحها من خلال القانون التجاري، حيث ألزم هذا القانون المدقق الخارجي على تقديم تقرير خاص إلى الجمعية العامة حيث نص القانون "لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة و أحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان للجمعية العامة مسبقا، بعد تقديم تقرير عن مندوب الحسابات، و يحظر تحت طائلة البطلان المطلق على القائمين بإدارة الشركة أن يعقدوا على أي وجه من الوجوه قروضا لدى الشركة أو أن يحصلو منها على فتح حساب جار لهم على المكشوف أو بطريقة أخرى، كما يحظر عليهم أن يجعلوا منها كفيلا أو ضامنا احتياطيا لالتزاماتهم اتجاه الغير، و على مندوبي الحسابات أن يقدموا للجمعية العامة تقريرا خاصا عن الاتفاقيات التي رخص بها المجلس ".[2]

و من بين التقارير الخاصة كذلك المسؤول عن تقديمها المدقق الخارجي نذكر منها:

1. تقرير على زيادة رأس مال الشركة: حسب القانون التجاري فإنه ينص على "العامة الغير عادية التي تقرر زيادة رأس المال التي تلغي لصالح شخص أو أكثر حق التفاصيل في اكتتاب المساهمين.....، وتحدد الجمعية العامة الغير عادية بناءاً على تقارير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين و بناءا على تقرير خاص من مندوب الحسابات سعر إصدار الأسهم الجديدة و شروط تحديد هذا السعر"[3].

2. تقرير على تخفيض رأس مال الشركة: أيضا ينص نفس القانون فيما يخص هذا البند بأن " تقرر الجمعية العامة غير العادية تخفيض رأس المال التي يجوز لها أن تفوض لمجلس الإدارة أو لمجلس المديرية حسب الحالة، كل الصلاحيات لتحقيقه، غير أنه لا يجوز لها بأي حال من الأحوال أن تمس بمبدأ المساواة بين المساهمين، و يبلغ تخفيض رأس الملا إلى محافظ الحسابات قبل خمسة وأربعين يوما على الأقل بين انعقاد الجمعية"[4].

---

[1] القانون التجاري، ج ج د ش، مرجع سبق ذكره، المادة 676 ، الفقرة 2، ص 172.

[2] القانون التجاري، ج ج د ش، مرجع سبق ذكره، المادة 628 ، الفقرة 1 و 2، ص 162.

[3] القانون التجاري، ج ج د ش، مرجع سبق ذكره، المادة 700 ، الفقرة 1 و 3، ص 181.

[4] القانون التجاري، ج ج د ش، مرجع سبق ذكره، المادة 712 ، الفقرة 1 و 3، ص 186.

المطلب الثاني: مهام المدقق الخارجي:

تختلف مهام كل من الخبير و محافظ الحسابات عن بعضهما البعض و التي سنقوم بتلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-02): مهام ممارسي مهنة التدقيق الخارجي.

الخبير المحاسب	محافظ الحسابات
- مهمة مسك و مركزة و فتح و ضبط و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات و الهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل. - يقوم أيضا بتقديم استشارات للمؤسسات والشركات و مختلف الهيئات و الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي. - إعداد التدقيق المالي و المحاسبي للشركات حيث هو المؤهل الوحيد للقيام بذلك بحيث يقوم بتنظيم و فحص وتحليل مختلف أنواع الحسابات للمؤسسات و الهيئات. - زيادة على المهام الموكلة إلى الخبير المحاسب أعلاه يقوم هذا الأخير مع مراعاة الأحكام و النصوص الواردة في هذا القانون للممارسة وظيفة محافظ الحسابات.	- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير التي يقدمه المسيرون المساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص. - يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات. - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير. - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة. يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو يطلع عليه و من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة. -يقوم أيضا بالمصادقة على صحة و انتظام الحسابات المدعمة و المدمجة و صورتها الصحيحة و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع التابعة لنفس مركز القرار.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

خلاصة الفصل :

بعد التطرق لمختلف تفاصيل مهنة التدقيق من خلال هذا الفصل، نستخلص أن مهنة التدقيق في الجزائر شهدت مجموعة من التغيرات خاصة في العشرية الأخيرة، حيث انعكست هذه التغيرات على أرض الواقع وشملت مستويات عديدة سواء على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل المستخدمة لضمان فعالية هذه المؤسسات الاقتصادية، حيث فرض المشرع الجزائري على هذه الأخيرة تعيين وتفويض المدقق الخارجي للحسابات كعامل أساسي لإثبات نزاهة وشرعية وصدق حساباتها، كل هذا أوضحه المشرع الجزائري من خلال إصداره لمجموعة من القوانين تضبط وتنظم المهنة.

– توصلنا كذلك إلى بروز مهنة التدقيق في الوسط الاقتصادي بحيث تعتبر مهنة حساسة، لذلك يتوجب على المهنيين إضافة الصدق والحيادية في الممارسة على رأس اهتماماتهم

الفصل الثاني:

عرض معايير التدقيق الجزائرية

تمهيد

قبل حقبة الإصلاحات الأخيرة التي شهدتها الجزائر ،كان المدقق الخارجي يعاني نوعا من الغموض لعدم ثبات القوانين المنظمة للمهنة ، وعند قيام المدقق بأشغال التدقيق وفحص حسابات الكيانات الكبرى كان يتم التأثير على استقلاليته وحياديته ،ففي الفترة الأخيرة شهد العالم قفزة دولية في مجال التدقيق وبما أنه تم إصدار معايير تدقيق دولية سارعت إلى تبني هذه المعايير حيث أصدر المجلس الوطني للمحاسبة معايير التدقيق الجزائرية (NAA) مقسمة إلى 4مجموعات ،حزمتان في 2016 وحزمة واحدة سنة 2017 لتنتهي بآخر حزمة في 2018 ،لتكون عبارة على نهج يعتمده المدقق في إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة ، وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى هذه المعايير معتمدين الخطة الآتية :

المبحث الأول : الإصدارات الخاصة بالمعايير لسنة 2016

المبحث الثاني :الإصدار الخاص بالمعايير لسنة 2017

المبحث الثالث : الإصدار الخاص بالمعايير لسنة 2018

المبحث الأول: الإصدارات الخاصة بالمعايير لسنة 2016:

إن فكرة تبني الجزائر لمعايير محلية قانونية واجب العمل والالتزام بها ضرورة مهنية من أجل تأطير المهنة وتنظيمها ميدانيا بشكل مفصل ودقيق، حيث كانت بداية ورشة عمل إصدار معايير محلية سنة 2011، حيث من خلال هذا المبحث سنعرض الإصدار الأول و الثاني للمعايير الخاص بسنة 2016. [1]

المطلب الأول: المعيار الجزائري 210 و 505:

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق":

1. مجال تطبيق المعيار:

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للإتفاق مع الإدارة و عند الإقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في لامسؤؤة حول أحكام مهمة التدقيق.
- يخص المعيار كل مهام التدقيق الكشوفات المالية التاريخية الكلية أو الجزئية و كذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو التدقيقات الكيانات الصغيرة.
- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات و الشروط الخاصة بالمهمة.

2. الأهداف: إن الهدف هو قبول و متابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الإتفاق عليها.

لابد من المدقق أن يضمن كل الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة من المرجع المحاسبي المطبق، نظام المراقبة الداخلية الفعال، اعتراف الإدارة و تحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد و العرض الصادق للكشوفات المالية، إستقلالية المدقق من أية حدود أو قيود على الفحوص و المراقبات المؤداة و الوضرورية للقيام بالمهمة، و في حالة توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوفات المالية بإفتراض عدم إجتماع الشروط المسبقة فإنه يتوجب هذا الأخير مناقشة الأمر مع الإدارة و في حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

و في حالة قبول المهمة و جميع الشروط محققة يقوم المدقق بتقديم رسالة مهمة موجهة إلى إدارة الكيان ويجب أن تتضمن الأحكام الأساسية التالية:

- مرجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول و معايير التدقيق.
- مسؤوليات المدقق و مسؤوليات الإدارة.
- قاعدة حساب التعويضات و كيفية الدفع.
- مخطط و تنفيذ التدقيق.
- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوفات المالية.
- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوفات المالية و كل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزمانة المقترحة.
- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوفات المالية.

كذلك من جهة أخرى يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية:

- الاحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء.
- الاحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان.
- الأحكام التي يجب إتخاذها مع المدقق السابق و عند الإقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

1. مجال التطبيق: يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبة.

2. الهدف: هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور و وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية.

3. إجراءات التأكيد الخارجية: يجب على المدقق عتد لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي، الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد الأمر الذي يتطلب لا سيما:

✓ تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الإتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة من طرف آخر.

- ✓ إختيار "الغير" مؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على الطلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية أكبر.
- ✓ تصور و تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين معا و التي تنص على وجوب توجيه الردوج إلى المدقق مباشرة.
- ✓ مباشرة إجراءات ارسال الطلبات إلى الغير و كذلك متابعتها.

بعد قيام المدقق بإجراءات التأكيد الخارجية على نتائج إجراءات التأكيد حيث نجد ضمن النتائج المتحصل عليها على الحالات الآتية:

❖ **مصداقية الردود على طلبات التأكيد:** يتبين للمدقق عوامل تثير لديه شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد فإنه يتوجب على هذا الأخير الحصول على أدلة مثبتة مكملة لإزالة هذه الشكوك كذلك الردود المرسلة عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني مثلا تحمل أخطار فيما يخص مصداقيتها.

إذا قام الغير الذي وجه إليه طلب التأكيد بالاستعانة بشخص آخر بغية التنسيق أو إعداد الردود على طلبات التأكيد فإنه بإمكان المدقق وضع إجراءات للرد على المخاطر التالية:

- الرد غير صادر عن المصدر الصحيح.
- المجيب غير مرخص له بإعداد الرد.
- سلامته الإرسالية.

❖ **حالة عدم تلقي الردود:** في هذه الحالة على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة دلالة و مصداقية.

❖ **حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل الضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية و ملائمة:** إذا رأى المدقق أن الرد على طلب التأكيد المستعجل يعد ضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية و ملائمة فإن إجراءات التدقيق البديلة لن تقدم الأدلة المثبتة التي يحتاجها هذا الأخير.

❖ **حالة وجود الفوارق:** و هي وجود إختلاف في الرد بين المعلومات المقدمة من الغير و تلك التي طلب المدقق تأكيدها.

إذا ما تم الكشف عن انحراف فعلى المدقق تقييم ما إذا كان هذا يشير إلى وجود حالة غش، إن وجود فوارق يدل أيضا على نقص أو عدة نقائص في المراقبة الداخلية للمعلومات المالية.

بعد الحصول على نتائج إجراءات التأكيد الخارجي يتم تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها حيث:

- يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أو إلزامية الحصول على أدلة مثبتة مكملة.
- يمكن للمدقق عند تقييم نتائج كل طلب تأكيد خارجي تصنيف النتائج وفق الأصناف التالية:

أ- رد من "الغير" المؤهل يتضمن تأكيد المعلومات المقدمة المطلوبة دون وجود فوارق.

ب- الرد يعتبر غير موثوق.

ج- عدم الرد.

د- رد يحمل فوارق.

المطلب الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 560 و 580:

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة":

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

من أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية و الملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال): و هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوفات المالية، و تاريخ تقرير المدقق و هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية و الموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق و لا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوفات المالية.

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

1. الإجراءات المطلوبة:

1.1- أحداث وقعت بين تاريخ الكشوفات المالية و تاريخ تقرير المدقق: من واجب المدقق وضع الإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية و الملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوفات المالية وتاريخ إصدار التقرير و التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوفات المالية أو معلومات متضمنة في هذه الأخيرة، قد تم تحديدها.

- يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق المطلوبة في الفقرة 4 التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوفات المالية و تاريخ تقرير المدقق أو إلى أقرب تاريخ ممكن منه.

- يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة و نطاق إجراءات التدقيق المتضمنة لـ:

أ- إدراك كافة الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من اجل التأكد أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها.

ب- طلبات الحصول على معلومات من الإدارة و ' إذا لزم الأمر ' لدى القائمين على الحكم المؤسسة لمعرفة ما إذا كان للأحداث اللاحقة، عند إقفال الحسابات، تأثير على الكشوفات المالية، الواقعة مثلا في الحالات نذكر منها:

- التنازلات أو اقتناءات الأصول المحققة أو المرتقبة.
- الأحداث الواقعة و المتعلقة بالطابع التحصيلي للأصول.
- الزيادات في رأس المال.
- التطورات الجديدة المتعلقة بالخصوم المتوقع حدوثها.
- التعهدات الجديدة، القروض أو الضمانات الممنوحة التي تم إبرامها.

ج- قراءة محاضر اجتماعات الشركاء أو الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة في حالة وجودها.

د- العلم بآخر الكشوفات المالية المرحلية بعد الإقفال في حالة وجودها.

2.1- حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ إعتماد الكشوفات المالية:

- لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوفات المالية بعد تاريخ إصدار تقريره، لكن وإذا صادف أن أعلمت الإدارة المدقق بعد إصدار تقريره و قبل المصادقة على الكشوفات المالية بحدث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير إن هو علم به عند إصداره.
- في حالة الإدارة عدلت الكشوفات المالية فعلى المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم، و في حالة عدم تعديل الإدارة للكشوف المالية في ظروف يعتبر المدقق أنه من الضروري القيام بها لأن آثارها على الكشوفات المالية ذات دلالة.
- بعد نشر الكشوف المالية: لا يلتزم المدقق بإجراء تدقيق على الكشوفات المالية بعد إشهارها.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية"

1. **مجال التطبيق:** يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.

❖ **التصريحات الكتابية:** هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، و هي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا.

2. **الواجبات المطلوبة:**

1.2– المسيرون الذين تطلب لديهم تصريحات الكتابية: على المدقق المطالبة بالتصريحات الكتابية من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة و المتعلقة بإعداد الكشوف المالية و الذين هم على دراية بالمسائل المعينة.

2.2– التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة:

✓ على المدقق مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها أنها قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية، طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به.

✓ على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها:

- أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة
- أن كل المعاملات مقيدة و موضحة على الكشوف المالية.

تكملة للتصريحات المطلوبة في إطار معايير التدقيق الأخرى، قد يعتبر المدقق ضروريا، الحصول على تصريحات كتابية أخرى لدعم عناصر مقنعة أخرى متعلقة بالكشوف المالية أو بتأكيدات خاصة عديدة متضمنة فيها.

3.2– تاريخ و مدة التصريحات الكتابية: يجب أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية الأقرب مما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية، و ليس بعده.

يجب أن تشير التصريحات الكتابية إلى كل الكشوف المالية، و كل الفترات التي يغطيها تقرير المدقق.

4.2 – شكل التصريحات الكتابية: يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المدقق.

حين تطالب الإدارة قانونيا، بإصدار" شهادات عمومية "كتابية تذكر فيها بمسؤولياتها ويعتبر المدقق أنها تقدم كل أو جزء من التصريحات المطلوبة في الفقرتين 7 و 8 ، فإن رسالة التأكيد لا يشترط فيها أن تتطرق إلى المسائل المتضمنة في تلك الشهادات.

5.2 التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المطلوبة و الغير متحصل عليها:

- **التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية:** إذا شكك المدقق في كفاءة، نزاهة و أخلاقيات أو واجبات الإدارة، أو حتى في التزامها حيالها أو تنفيذها، عليه أن يحدد مدى تأثير شكوكه حول مصداقية تلك التصريحات كتابية كانت أو شفهية، و كذلك على العناصر المقنعة على العموم.
- بالتحديد، إذا كانت التصريحات الكتابية مناقضة للعناصر المقنعة الأخرى، على المدقق وضع إجراءات التدقيق اللازمة محاولة منه في حل هذه التناقضات.

إذا لم يتم حل المسألة، عليه إعادة النظر في تقييم الكفاءة، النزاهة، أخلاقيات أو واجبات الإدارة، أو حتى التزامها حيالها أو تنفيذها ، وعليه أن يحدد مدى تأثير ذلك على مصداقية التصريحات كتابية كانت أو شفهية وعلى العناصر المقنعة على العموم.

- إذا خلص المدقق إلى أن التصريحات الكتابية ليست موثوقة، عليه أخذ التدابير اللازمة بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل على الرأي الوارد في تقريره.

6.2– تصريحات كتابية مطلوبة و غير متحصل عليها: عندما لا تقدم الإدارة تصريحا أو عدة تصريحات كتابية من تلك المطلوبة، على المدقق:

- مناقشة الإدارة حول هذه المسألة.
- إعادة تقييم نزاهة الإدارة و تقييم أثر ذلك على مصداقية التصريحات كتابية كانت أو شفهية أو على العناصر المقنعة على العموم.
- اتخاذ التدابير المناسبة، بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق.

المطلب الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 300 و م ج ت 500

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

1. مجال التطبيق:

- يدرس المعيار 300 إلتزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.
- يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة.
- تعالج على المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار ف إطار مهمة التدقيق الأولية.

2.1- التخطيط هو عملية مستمرة و متكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة (أو مرتبطة ب) نهاية التدقيق السابق و يتواصل طوال المهمة إلى غاية الإنتهاء من التدقيق الجاري.

- ❖ يتوجب تخطيط التدقيق إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة و عرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم تدقيق الكشوفات المالية.
- ❖ يمكن للمدقق أن يقرر مناقشة إدارة الكيان حول بعض المسائل التي تمس بالتخطيط من أجل تسهيل أداء و إدارة مهمة التدقيق (تنسيق الأعمال مع مستخدمي الكيان) دون التعرض لفعالية تدقيقه، و يبقى المدقق مسؤولا عن الإستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل.

2. الواجبات المطلوبة:

1.2 إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة: يجب على المسؤول و على الأعضاء الأساسيين الآخرين للفريق المكلف بالمهمة أن يساهموا في تخطيط التدقيق بما فيه، التخطيط للمقابلات مع الأعضاء الآخرين من الفريق و المشاركة فيها، كما يعود إسهامهم بالفائدة على خبرتهم و معارفهم فهو يسمح بتطوير و فعالية و كفاءة عملية التخطيط.

2.2- الأعمال الأولية تخطيط المهمة: عند نهاية مهمة التدقيق الجاري، يجب على المدقق وضع الإجراءات التالية:

- ✓ القيام بالإجراءات المطلوبة في م ج ت 220 المتعلقة بالحفاظ على علاقة الزبون و متابعة مهمة التدقيق الخاص[1].
- ✓ تقييم مدى إحترام القواعد الأخلاقية بما فيها تلك المتعلقة بالإستقلالية وفق المعيار ج ت 220.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.

✓ التحقق من معرفة بنود المهمة، كما هو مطلوب في م ج ت 210.

3.2- تخطيط مهمة التدقيق: يجب على المدقق المسؤول عن المهمة إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة مع المهمة محدد نطاق، رزمانة و منهج التدقيق معطيا المبادئ التوجيهية لإعداد برنامج العمل.

عند إعداده الإستراتيجية العامة للتدقيق على المدقق:

- التعريف بخصوصيات المهمة التي تحدد نطاقها.
- التحقق من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره لوضع رزمانة التدقيق و التخطيط لطبيعة الاتصالات المطلوبة.
- الأخذ بعين الإعتبار التي يعتبرها مهمة وفقا لحكمه المهني الخاص قصد توجيه الأعمال التي يتعين إنجازها من طرف الفريق المكلف المهمة.
- الأخذ بين الإعتبار نتائج الأعمال الأولية لتخطيط المهمة و التي أنجزت سابقا، و إن أمكن تحديد ما إذا كانت الخبرة المكتسبة في المهمات الأخرى المنجزة للكيان من طرف المدقق هي ذات دلالة في هذه الحالة، و التأكد من طبيعة رزمانة و نطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة.

3.3- التوثيق: يجب على المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق:

- الإستراتيجية العامة للتدقيق.
- برنامج العمل.
- كل التغييرات المهمة المضافة للإستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل خلال مهمة التدقيق و كذلك أسباب هذه التغييرات.

الفرع الثاني:المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة"

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

2. مفهوم العناصر المقنعة: العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، و تتضمن:

- المعلومات المتضمنة في المحاسبة و المؤدية إلى إعداد الكشوفات المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (دفتر الأستاذ، دفتر اليومية ..... إلخ)، و الوثائق الإثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك .... إلخ).
- المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية و كل المعلومات المتاحة و التي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين.
- كفاية و ملائمة العناصر المقنعة: تقدر الكفاية بالنظر إلى "كم" العناصر التي تم جمعها، أما الملائمة تتوقف على نوعية العناصر المجمعة أي على مصداقية العناصر و دلالتها.

❖ **الواجبات المطلوبة:**

1. معلومات سيتم استخدامها كمصدر لعناصر مقنعة:

✓ في إطار تقديره لمصداقية العناصر التي جمعها على المدقق أن يكون يقظا ة على أتم الوعي بالنظر للمؤشرات التي يمكنها التشكيك في أصليتها، إذا ارتابه شك ما، عليه أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية التي يجب وضعها لرفع التباين.

✓ من أجل تأسيس رأيه لا يلزم المدقق بمعاينة كل المعلومات المتوفرة لدى الكيان إذ بإمكانه على العموم الاستنتاج على أساس السير بالاعتماد على عناصر تكون مقنعة أكثر منها استنتاجية مع استحضار حكمه المهني الخاص و روح النقد لديه أثناء تقييمه لكم و نوعية العناصر المقنعة و بالتالي لكفايتها وملائمتها.

✓ اختيار العناصر لغرض الاختبار هو حاسم لضمان مصداقية العناصر المقنعة التي سيتم جمعها.

✓ تحتاج المعلومات الصادرة عن الكيان و المستعملة من طرف المدقق في إطار تحقيق إجراءات التدقيق أن تكون كاملة بالقدر الكافي و دقيقة كي تمكنه من اعتبار مصداقية العناصر المقنعة المجمعة.

2. تأكيدات تستعمل في جمع العناصر المقنعة:

✓ الإدارة مسؤولة على عرض الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق و التي تعكس بشكل صحيح و منتظم طبيعة و عمليات الكيان.

✓ على المدقق استعمال التأكيدات المتعلقة بتدفق العمليات بأرصدة الحسابات، و كذلك عرض الكشوف المالية و المعلومات المتضمنة فيها بشكل مفصل بالقدر الكافي الذي يسمح له بتقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة و كذلك تعريف و تنفيذ إجراءات التدقيق التكميلية.

✓ تدخل التأكيدات التي يستعملها المدقق في إطار الفئات التالية:

- تأكيدات متعلقة بتدفق العمليات و الأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق.
- واقع الأحداث، الشمولية الدقة، فصل .....، القيد المحاسبي.
- تأكيدات تتعلق بأرصد حسابات في نهاية الفترة.
- تأكيدات تتعلق بعرض الكشوف المالية و المعلومات المتضمنة فيها.

3. إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة:

- يجمع المدقق العناصر المقنعة للوصول إلى نتائج معقولة لتأسيس رأيه واضعا حيز التنفيذ.
- إجراءات لتقييم المخاطر قصد الإلمام بالكيان و بمحيطه بما في ذلك نظام مراقبته الداخلية.
- اختبارات للإجراءات قصد تقييم فعالية المراقبة من الناحية الوقائية أو كشف و تصحيح الإختلالات.
- المراقبة المادية قصد رصد الإختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات.

كذلك من الإجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة تتمثل في :

- تفتيش السجلات أو الوثائق.
- تفتيش الأصول العينية.
- الملاحظة المادية.
- طلبات المعلومات.
- طلبات التأكيد الخارجية.
- المراقبة الحسابية.
- إعادة التنفيذ.
- الإجراءات التحليلية.

المطلب الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق 510 و م ج ن 700:

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية".

1. مجال تطبيق العيار:

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.

- تتضمن الأرصدة الإفتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوفات المالية، العناصر الموجودة بداية الفترة و على أساسها يجب تقديم معلومات مثل: الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، الإحتمالات و الالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.
- مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها: لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق "السالف".

2. إجراءات التدقيق:

1.2 الأرصدة الإفتتاحية: تتمثل الواجبات التي على المدقق القيام بها في:

✓ فحص الكشوفات المالية الأحداث و كذلك تقرير المدقق السابق حول الكشوفات المالية، إن وجدت، بهدف الحصول على المعلومات الدالة المتعلقة بالأرصدة الإفتتاحية بما فيها المعلومات الواردة و التي ترتبط بها.

✓ جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تظهر أن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي إختلالات لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية و هذه بغية:

أ- ضمان أن أرصدة إقفال الفترة السابقة قد تم إعادة نقلها للفترة الجارية بشكل صحيح أو إذا اقتصت الضرورة قد تمت إعادة معالجتها.

ب- تحديد ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تعكس التطبيق الملائم للطرق المحاسبية.

ت- إتخاذ خطوة أو مجموعة من الخطوات التالية:

- مراجعة ملفات العمل، أو أسس نتائج المدقق السابق إذا كان قد تم تدقيق الكشوفات المالية للسنة المالية السابقة.
- تقييم إجراءات التدقيق المنجزة في الفترة الجارية لتحديد ما إذا كانت تسمح بجمع عناصر مقنعة ذات دلالة حول الأرصدة الإفتتاحية.
- وضع إجراءات تدقيق خاصة لجمع عناصر مقنعة تعني الأرصدة الإفتتاحية.

✓ عندما يجمع المدقق العناصر المقنعة التي تثبت أن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي إختلالات قابلة لإحداث تأثير معتبر على الكشوفات المالية للفترة الجارية، يجب عليه أن يضع إجراءات تدقيق تكميلية تكون ملائمة في هذه الظروف لتحديد هذا الأثر، إذ خلص المدقق وجود هذه الإختلالات في الشكشوفات المالية للفترة المقبلة،

فإن عليه إعلام الإدارة بها، إلى المستوى السلمي المناسب و كذلك المسؤولين على التسيير وفقا للمعيار الجزائري 450.

2.2 استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية: يجب على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة لتحديد ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الإفتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوفات المالية للفترة الجارية، و أن أثر التغييرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيله محاسبيا بصفة ملائمة و يكون موضوع عرض و معلومة ملائمين في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

3.2 معلومات ذات دلالة واردة في تقرير التدقيق للمدقق السابق: إذا تم تدقيق الكشوفات المالية للفترة السابقة من طرف مدقق آخر و كان الرأي موضوع تعديل فيجب على المدقق تقييم أثر المسألة التي نجم عنها التعديل في إطار تقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة للفترة الجارية وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 315.

3. النتائج و تقرير التدقيق:

إذا كان المدقق غير قادر على جمع العناصر المقدمة الكافية و الملائمة حول الأرصدة الإفتتاحية يجب أن يقدم رأي بتحفظ و يبين إستحالة تقديم رأي حول الكشوفات المالية.

كذلك إذا توصل المدقق إلى نتيجة (وفقا للمرجع المحاسبي المطبق) أن الطرق المحاسبية الجارية لم تطبق بشكل مستمر مقارنة بتلك المطبقة على الأرصدة الإفتتاحية أو أثر التغييرات المحدة على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيله محاسبيا بشكل ملائم و لم يكن موضوع عرض أو معلومة مناسبة في الكشوف المالية، فيتوجب عليه طبقا للحالة تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض طبقا للمعيار الجزائري 705.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية"

يعالج المعيار ج ت 700 ما يلي:

- إلتزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوفات المالية.
- شكل و مضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق و يكون قد أدى إلى صيانة رأي غير معدل.
- الرأي العير معدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوفات المالية في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

1. الواجبات المطلوبة:

1.1 تأسيس الرأي حول الكشوفات المالية: يجب على المدقق من خلال الواجبات التي أداها أن:

- ✓ يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوفات المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.
- ✓ يستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة، أن الكشوف المالية في مجملها لا تحتوي على اختلالات معتبرة.

2.1 شكل الرأي:

- ✓ إذا استخلص المدقق أنه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها المهمة، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق فإنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل.
- ✓ يعبر المدقق عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار الجزائري 705 عندا:

أ- يستنتج أنه على أساس العناصرر المقنعة المجمعة تتضمن الكشوفات المالية في مجملها اختلالات معتبرة.

ب- ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوفات المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة.

3.1 تقرير المدقق: يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي و يتضمن:

- عنوان يشير بوضوح أن التقرير لمدقق مستقل.
- المرسل إليه.
- فقرة تمهيدية تذكر:
  - تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية.
  - الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.
  - ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته و كذلك معلومات توضيحية أخرى.
  - تاريخ الإقفال أو الفترات التي تفطيها كل من الكشوفات المالية اليت تمت مراجعتها.

- شرح لمسؤولية المسيرين الإجتماعين: المتعلقة بإعداد الكشوفات المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق كذلك المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لعداد كشوف مالية خلية من الإختلالات المعتبرة، سواء صدرت عن نشر أو نتجت عن أخطاء.

- شرح لمسؤولية المدقق: المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوفات المالية على أساس تدقيقه و أن هذا الأخير قد تم وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، كما يجب أن يشير إلى أن هذه المعايير تستوجب على المدقق احترام القواعد الأخلاقية، تخيط أو أداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول أن الكشوفات المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة.

- شرح التدقيق: و يشير إلى أن:

أ- التدقيق هو وضع حيز التنفيذ إجراءات قصد تحصيل و جمع العناصر المقدمة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشوفات المالية.

ب- إختبيار الإجراءات الموضوعة حيز التنفيذ، بما فيها تقييمه المخاطر التي تندرج ضمن الحكم الخاص للمدقق.

- تاريخ تقرير المدقق: على المدقق تأريخ تقرير التدقيق بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ جمعه العناصر المقنعة الكافية و الملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية.

- عنوان المدقق: يجب أن يشر تقرير المدقق إلى العنوان الذي يمارس فيه المدقق نشاطه.

4.1 المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية:

- عندما يتم عرض معلومات إضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق تزامنا مع الكشوف المالية فعلى المدقق تقرير إمكانية تمييزها بشكل واصح غلى الكشوف المالية.
- في حالة إنعكس على المدقق مطالبة الإدارة بتغيير كيفية عرض المعلومات الإضافية إن رفضت الإدارة ذلك، على المدقق الإشارة في تقريره أنه لم تتم مراجعة هذه المعلومات الإضافية.
- يجب أن يغطي رأي المدقق المعلومات الإضافية الغير مطلوبة ضمن المرجع المحاسبي المطبق و لكنها تشكل جزءاً لا يتجزأ عن الكشوفات المالية حيث لا يمكن تمييزها بشكل واضح نظرا لطبيعتها و طريقة عرضها.

المبحث الثاني: الإصدارات الخاصة بالمعايير لسنة 2017

نستعرض في هذا المبحث أربع مضامين للحزمة الثالثة من م.ت.ج حيث سنتطرق إلى الإجراءات التحليلية الواجب القيام بها من طرف المدقق حيث يراقب التقديرات الخاصة بالمعلومات المالية ، كذلك تحقق المدقق من أن الكيان محترم لفرضية استمرارية الاستغلال، أيضا وجوب استفادة المدقق من أعمال المدقق الداخلي إن توفرت الفرصة لذلك، وكذا وجوب تعيين خبير خارج ميدان التدقيق ام لزم الأمر

المطلب الأول: المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"

1. مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار[1] :

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

تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرّف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر(و التي يعالجها المعيار 315) بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة و كيفية تطبيق رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق التي س تؤدى كردّ على تلك المخاطر.

الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى و معلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.

تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة، و ذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة و هذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تمّ استحداثها لتحديد و تحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن معايير الجزائرية للتحقيق.

2. أهداف المعيار: يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية .تليه كذلك تصور و أداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أتمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان و كشوفه المالية.

3. الواجبات المطلوبة:

1.3 الإجراءات التحليلية المادية: قد تكون المراقبات المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طرف المدقق إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الاثنين.

يجب على المدقق تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة، كما يجب تليه التأكد من فعاليته في كشف اختلال ما، و الذي إذا أخذ على حدا أو أضيف لإختلالات أخرى قد يؤدي إلى اختلالات معتبرة في الكشوف المالية.

يمكن اللجوء إلى استعمال النسب والمعدلات....الخ لأداء إجراءات تحليلية موضوعية مادية تندما تتناول هذه الأخيرة كمَا هائلا من المعطيات القابلة للتنبؤ عبر الزمن.

تتأثر موثوقية المعطيات بمصدرها (داخلي و خارجي) وكذا قابلية مقارنتها (معطيات السنة ن و السنة ن-1، معطيات الكيان مع معطيات القطاع) و طبيعتها(واقعية و موضوعية)، وترتبط بظروف تحصيلها و كذلك الرقابات المنجزة على معلوماتها.

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

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

2.3 الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة: يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة تامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان.

3.3 تحليل نتائج الإجراءات التحليلية: تندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فانه يقدَر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي أداها، بـ:

- طلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها.

- وضع إجراءات تدقيق أخرى تعتبر ضرورية بالنظر إلى الظروف.

المطلب الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال":

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

2. أهداف المعيار: أهداف المدقق هي ما يلي[1] :

- جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال.

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

3. الواجبات المطلوبة:

1.3 إجراءات تقييم المخاطر و إجراءات أخرى مرتبة: عند أداء إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقا ل م.ج.ت 315، يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

هنا، عليه أن يحدد إذا سبق للإدارة و أن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، و :

أ- إذا كان الأمر كذلك، أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة ويحدد إن كانت هذه الأخيرة قد حددت أحداث أو ظروف، مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و، في هذه الحالة، أن يناقش خطط العمل للتصدي لها أو،

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 23 ، مرجع سبق ذكره.

ب- في حالة إذا لم يتم التقييم بعد، على المدقق أن يتناقش مع الإدارة حول الأسباب التي من خلالها تعتزم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال و يتحرى لديها عن وجود أحداث أو ظروف، مأخوذة منعزلة أو في مجملها، من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

طوال مرحلة التدقيق، يجب على المدقق أن يظل متنبها للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

في هذه الحالة، بالإضافة إلى تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في الفقرة 17 ، يجب عليه مراجعة تقييمه.

2.3 تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة: على المدقق أن يقدر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، بما في ذلك الإجراء الذي اتبعته لإنجاز تقييمها.

حالة الكيان الصغيرة : قد لا تقوم الإدارة في الكيانات الصغيرة بتقييم مفصل لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله لكن و في المقابل، قد تستند على معرفة معمقة للنشاط و إلى آفاق مستقبلية مسبقة.

عندما يكون جزء معتبر من تمويل الكيان عن طريق قرض من المالكين، فإنَه من المهم أن لا يتم سحب هذه الأموال .في هذه الحالة يستطيع المدقق أن يق در قدرة هؤلاء في ضمان الدعم المالي.

بالإضافة، يمكن للمدقق أن يطالب بتصريح كتابي يؤكد الأحكام و الشروط المرتبطة بهذا الدعم المالي وكذلك نية المالك المسير أو فهمه لتلك الأحكام و الشروط.

عند تقدير المدقق للتقييم المنجز من قبل الإدارة لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله، عليه أن يأخذ بعين الاعتبار، من أجل تقييمه الشخصي، نفس الفترة المحددة من قبل الإدارة، إلا إذا كانت هذه الفترة أقل من اثني عشر شهرا، في هذه الحالة، على المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد هذه الفترة على الأقل إلى اثني عشر شهرا.

3.3 الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة في تقييمها: يجب أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف، يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها و التي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، عدا طلبات المعلومات الموجهة للإدارة، لا يلزم المدقق بتنفيذ أي إجراء تدقيق آخر قصد تحديد أحداث أو ظروف من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله في فترة ما بعد تلك المحددة من قبل الإدارة للقيام بتقييمها، وهي اثني عشر شهرا على الأقل بدءا من تاريخ الكشوف المالية.

4.3 إجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف: إذا ما تمَ الكشف عن أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة» عدم يقين» استغلاله، يجب على المدقق أن يجمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة من أجل تحديد وجود معتبر أو لا، من خلال وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق إضافية مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل القادرة على تخفيف عدم اليقين .هذه الإجراءات يجب أن تتضمن:

أ- مطالبة الإدارة بتقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، في حال ما لم يتم القيام به بعد.

ب- تقدير خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها و تحديد ما إذا كان تنفيذها كفيلا بتحسين الوضعية، و ما إذا كانت هذه الخطط قابلة للتنفيذ في مختلف الظروف.

ج- تحديد إذا ما ظهرت حقائق أو عناصر جديدة بعد تاريخ إجراء الإدارة لتقييمها.

د- مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية و، عند الاقتضاء، من الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة فيما يخص خطط عملهم المستقبلية و قابلية تنفيذ مثل تلك الخطط.

في حالة إعداد الكيان لتقديرات تدفقات الخزينة، و اعتبر تحليل هذه الأخيرة كعامل مهمَ في تحديد النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف المحددة في تقييم خطط العمل المستقبلية للإدارة، ينبغي أن تشمل هذه الإجراءات أيضا:

أ- تقييم موثوقية المعطيات الكامنة المستعملة في إعداد التقديرات.

ب- تحديد إذا كان هناك مبرر ملائم لدعم الفرضيات المستخدمة كأساس للتقديرات.

5.3 الاستنتاجات و تقرير التدقيق: انطلاقا من العناصر المقنعة المجمعة، على المدقق أن يستنتج، بناءا على حكمه الشخصي وجود "عدم اليقين" معتبر أو لا، مرتبط بأحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها و التي من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

يعدَ عدم اليقين معتبرا عندما يكون حجم تأثيره المتوقع واحتمالية حدوثه هي كذلك، بحسب حكم المدقق، فإن معلومة مناسبة في الكشوف المالية حول طبيعة الآثار المترتبة على عدم اليقين ضرورية من أجل:

- ضمان مصداقية الكشوف المالية.
- ضمان مطابقتها.

6.3 تطبيق ملائمة فرضية استمرارية الاستغلال رغم وجود "عدم اليقين" معتبر: إذا خلص المدقق أن فرضية استمرارية الاستغلال ملائمة في الظروف رغم وجود "عدم اليقين" معتبر، يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الكشوف المالية:

أ- تصف بصفة ملائمة الأحداث الرئيسية و الظروف التي من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و كذلك بالنسبة لخطط عمل الإدارة من أجل مواجهتها؛ و معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير "عدم اليقين".

ب- تشير بوضوح إلى وجود الشك حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله و، كنتيجة يمكن للكيان أن يكون غير قادر على تحصيل أصوله و تسديد ديونه من خلال السياق العادي لأنشطته.

إذا توفرت معلومة ذات دلالة في الكشوف المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي غير معدل ويتضمن فقرة الملاحظات في تقرير التدقيق من أجل:

أ- تسليط الضوء على وجود "عدم اليقين" معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

ب- لفت الانتباه إلى الملاحظة في الكشوف المالية التي تصف النقاط الواردة في الفقرة 20.

إذا لم تتوفر المعلومة ذات الدلالة في الكشوف المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي بتحفظ أو رأي بالرفض، بحسب الحالة، وفقا للمعيار 705.

ينبغي على المدقق أن يشير في تقريره للتدقيق إلى وجود "عدم يقين" معتبر من شأنه أن يثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

7.3 تطبيق غير ملائم لفرضية استمرارية الاستغلال: إذا تم إعداد الكشوف المالية للكيان على أساس فرضية استمرارية الاستغلال لكن المدقق، و بالاستناد إلى حكمه الشخصي، يعتبر بأن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال التي تتبنّاها الإدارة غير ملائم، يجب عليه أن يعبر عن رأي بالرفض، بأنَ الكشوف المالية تقدم أو لا معلومة حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال.

إذا فُرض على الإدارة أو اختارت إعداد الكشوف المالية غير أن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال غير ملائم في هذا الظرف، تعد الكشوف المالية إذن حسب طريقة أخرى(على سبيل المثال، على أساس قيم التصفية).

8.3 رفض الإدارة القيام بالتقييم: إذا كانت الإدارة لا ترغب في القيام بتقييم ما أو تكملة التقييم السابق عندما يطلب المدقق ذلك، على هذا الأخير أن ينظر في آثار هذه الوضعية على تقرير التدقيق.

9.3 التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة: ما لم يكن كل الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة معنيين بإدارة الكيان، على المدقق أن يبلغهم عن الأحداث و الظروف المكتشفة التي من شأنها أن تثير شك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وينبغي أن يشمل هذا التواصل النقاط التالية:

أ- عمَا إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل "عدم يقين " معتبر من عدمه.

ب- ملائمة أو عدم ملائمة، تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال لإعداد و عرض الكشوف المالية.

ج- دلالة المعلومات الواردة في الكشوف المالية المتعلقة بالأحداث و الظروف المكتشفة.

10.3 التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية: عندما يكون الأجل مهمَا بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ المصادقة عليها من طرف الإدارة أو من طرف الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، على المدقق أن يستفسر عن أسباب هذا التأخير.

إذا قدَر أن هذا التأخير يمكن أن يكون ناتجا عن أحداث أو ظروف مرتبطة بفرضية استمرارية الاستغلال عليه أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية التي يعتبرها ضرورية، مثلما هو مبين في الفقرة 17، كما يجب عليه أن ينظر في تأثير هذه الاستنتاجات في وجود "وجود يقين" معتبر، كما هو موضح في الفقرة 19.

المطلب الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخلين":

1. مجال التطبيق: يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت 315، أ ن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته[1].

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 23 ، مرجع سبق ذكره.

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

2. أهداف المعيار إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي و خ ل ص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

- تحديد إمكانية و إلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين.
- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

3. الواجبات المطلوبة:

1.3 تحديد إمكانية و امتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين: على المدقق الخارجي تحديد:

أ- احتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأنشطة المنوطة للتدقيق الداخلي.

ب- في حال تأكد ذلك، المتوقع لأمال المدققين الداخليين على طبيعة، رزمانة و امتداد إجراءات التدقيق الخارجي.

بشكل عام، قد تشمل أنشطة وظيفة التدقيق الداخلي مهمة أو عدة مهام كالآتي:

- **متابعة المراقبة الداخلية** :قد توكل مسؤوليات خاصة لوظيفة التدقيق الداخلي فيما يتعلق باستعراض المراجعات، متابعة أدائها و التوصيات الرامية لتحسينها.
- **فحص المعلومة المالية العملياتية** :قد توكل لوظيفة التدقيق مهمة إعادة النظر في الوسائل المستخدمة لتحديد، تقدير، تصنيف و تقديم المعلومة المالية العملياتية و القيام بالتحريات الخاصة حول الجوانب الفردية بما فيها القيام بفحص تفاصيل المعاملات، أرصدة الحسابات و الإجراءات.
- **إعادة النظر في الأنشطة العملياتية** :قد توكل إلى وظيفة التدقيق الداخلي مهمة إعادة النظر في اقتصاد، فعالية و نجاعة الأنشطة العملياتية بما فيها الأنشطة الغير مالية للكيان.
- **فحص مدى احترام النصوص التشريعية و التنظيمية** :قد توكل إلى وظيفة التدقيق الداخلي مهمة فحص مدى احترام النصوص التنظيمية و التشريعية أو الواجبات الخارجية و كذلك سياسات وتوجيهات الإدارة و مقتضيات أخرى داخلية.

- **إدارة المخاطر** :قد تساعد وظيفة التدقيق الداخلي التنظيم من خلال تحديد و تقييم المخاطر الكبرى التي تعترض الكيان و المساهمة في تحسين أنظمة المراجعة و إدارة المخاطر.

- **الحوكمة** :يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي تقييم سير الحوكمة بالنظر إلى الأهداف المحققة من حيث قيم و أخلاقيات الكيان، نجاعة الإدارة و شفافية تسييرها.

قصد تحديد ما إذا كانت أعمال المدققين الداخليين قد تكون ملائمة لاحتياجات التدقيق، على المدقق الخارجي تقييم:

- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم، القيود المفروضة عليه و تبعيته للإدارة أو المجموعة الحاكمة في المؤسسة.

- احتمالية وجود التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين و المدقق الخارجي(التواصل بكل حرية مع المدقق الخارجي في إطار لقاءات دورية).

- الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين(تكوين و خبرة، طريقة توظيفهم و إذا ما كانوا أعضاء في هيئات مهنية معترف بها).

- عما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي للكيان تقدم تقارير إلى إدارة المؤسسة أو إلى إطار سامي لديه السلطة الملائمة، و إمكانية المدققين الداخليين الاتصال المباشر مع مسيريها.

- إذا لم يكن للمدققين الداخليين مسؤوليات متضاربة.

- إذا كانت إدارة المؤسسة تشرف على قرارات توظيف أعضاء وظيفة التدقيق الداخلي.

- وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي.

- إذا كانت الإدارة تتفاعل مع توصيات وظيفة التدقيق الداخلي و إلى أي مدى.

- احتمال أن تتم أعمال المدققين الداخليين بضمير مهني(يتم التخطيط لهذه الأعمال مع مراجعتها وتوثيقها).

من أجل تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة، رزنامة أو امتداد إجراءات المدقق الخارجي، عليه أن يأخذ بالحسبان:

- طبيعة و امتداد الأعمال المنجزة الخاصة، أو التي سيتم انجازها من طرف المدققين الداخليين.

قد يكون مجديا الاتفاق مسبقا مع المدققين الداخليين حول رزنامة أعمالهم، امتداد و تغطية التدقيق.

– تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات لتدفقات خاصة للمعاملات، أرصدة الحسابات الخاصة و المعلومات الخاصة المقدمة من خلال الكشوف المالية.

– درجة الذاتية الكامنة في تقييم العناصر المقنعة التي جمعها المدققون الداخليون استنادا إلى التأكيدات المعنية.

2.3 استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة: ليتمكن من استعمال الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، على المدقق الخارجي تقييم و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق حول هذه الأعمال لتحديد ملائمتها لاحتياجاته الخاصة .و تحتوي هذه الإجراءات على:

– النظر في إجراءات التدقيق الموضوعة من طرف المدققين الداخليين.

– فحص عناصر سبق وأن راجعها المدققون الداخليون.

– فحص عناصر مشابهة أخرى.

قصد تحديد ملائمة الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين لاحتياجاته الخاصة، على المدقق الخارجي تقييم:

– أن الأعمال أنجزت من طرف مدققين داخليين متحصلين على التكوين التقني و الخبرة المهنية الكافيين بصفتهم مدققين داخليين.

– تم الإشراف على الأعمال و مراجعتها و توثيقها بشكل صحيح.

– تم جمع العناصر المقنعة الملائمة لتمكين المدققين الداخليين من استخلاص نتائج معقولة.

– النتائج المستخرجة ملائمة للظروف و التقارير التي أعدها المدققون الداخليون متناسقة مع نتائج الأعمال المنجزة.

– كل الاستثناءات أو النقاط الغير اعتيادية التي ظهرت في أعمال المدققين الداخليين قد تمت معالجتها بشكل صحيح.

عندما تعتبر أعمال المدققين الداخليين واحد من العوامل المحددة لطبيعة، رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق الخارجي، قد يكون من المجدي الاتفاق المسبق مع المدققين الداخليين حول النقاط التالية:

– رزنامة أعمالهم.

– امتداد تغطية التدقيق.

– عتبة الدلالة بالنظر إلى الكشوف المالية في مجملها (أو عند الاقتضاء، الحد أو الحدود المعبرة المحددة لتدفقات عمليات خاصة، أرصدة الحسابات الخاصة أو المعلومات الواجب تقديمها في الكشوف المالية و عتبة التخطيط.

– الطرق المقترحة لاختيار العناصر.

– توثيق الأعمال المنجزة.

– إجراءات استعراض الأعمال و تقريرها.

3.3 التوثيق: اذا استغل المدقق الخارجي الأعمال الخاصة المنجزة من طرف المدققين الداخليين، وجب عليه أن يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال، و كذلك إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها.

المطلب الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق":

1. **مجال التطبيق:** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلَب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما[1] :

✓ يتكوَن الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيئة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، و التي تمَت معالجتها في المعيار220.

✓ يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيأة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغلَ من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية(خبير معين من طرف الإدارة)، التي تمَت معالجتها في المعيار 500.

✓ الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيأة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، و التي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 23 ، مرجع سبق ذكره.

2. الواجبات المطلوبة :

1.2 تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير: عندما تكون الخبرة في ميدان غير المحاسبة أين يكون التدقيق ضروريا لجمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة، على المدقق تحديد إذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي يعينه.

قد يكون من المناسب الاستعانة بخبير من أجل:

أ- الحصول على معرفة أفضل للكيان و محيطه، بما فيه مراقبته الداخلية، مخاطر الاختلالات المعتبرة و تحديد المنهج العام للرد على هذه المخاطر.

ب- تقدير تقييم بعض الأصول و المخزونات الخاصة مثل الأعمال قيد الانجاز أو الاحتياطات المعدنية، أو بعض الخصوم مثل منح الإحالة على التقاعد أو غيرها من المؤونات.

ت- جمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة أخرى.

ث- الفهم الجيد لبعض المشاكل المعقدة مثل:

- ✓ تأويل أحكام العقود أو النصوص التشريعية أو التنظيمية.
- ✓ الحساب الإكتواري للديون المتعلقة بعقود التأمين أو مخططات امتيازات المستخدمين.
- ✓ تقييم الخصوم المتعلقة بالمحيط و تقييم تكلفة إعادة التأهيل.

ج- تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة.

ح- تحديد و وضع منهج عام للرد على المخاطر المقيمة على مستوى الكشوف المالية.

خ- تعريف و أداء إجراءات التدقيق التكميلية.

يمكن أن تتضمَن الجوانب التي يجب أخذها بعين الاعتبار للوصول إلى هكذا قرار:

- إن كانت الإدارة قد لجأت لخبير معين من طرفها لإعداد كشوفها المالية.
- طبيعة و أهمية الموضوع، بما فيه تعقيده.
- مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة بالموضوع المعالج.
- الطبيعة المنتظرة للإجراءات قصد الرد على المخاطر المحددة، بما في ذلك تجربة المدقق ومعرفته لأعمال الخبراء المرتبطة بهذه المواضيع.
- وفرة مصادر أخرى للعناصر المقنعة.

عندما تستخدم الإدارة أعمال خبير ع ينته لإعداد الكشوف المالية، قد يتأثر قرار المدقق فيما يخص استعانته بخدمات خبير يعينه هو بعوامل مثل:

- طبيعة، امتداد و أهداف أعمال الخبير المعين من طرف الإدارة.
- معرفة ما إن كان الخبير المعين من طرف الإدارة هو موظف في الكيان، أو يعتبر من" الغير" مكلف من طرفها بتقديم الخدمات المطلوبة.
- إلى أي مدى يمكن للإدارة ممارسة الرقابة آو التأثير على أعمال الخبير الذي عينته.
- كفاءة و مهارات الخبير المعين من طرف الإدارة.
- معرفة ما إن كان الخبير المعين من طرف الإدارة خاضع لمعايير تقنية للعمل أو لقواعد مهنية أخرى أو لتلك التابعة لنشاطه.
- كل رقابة داخل الكيان على أعمال الخبير المعين من طرف الإدارة.

2.2 طبيعة: رزمانة و امتداد إجراءات التدقيق: لتحديد طبيعة، رزنامة و امتداد هذه الإجراءات، على المدقق الأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

- طبيعة الموضوع الذي هو محل أعمال الخبير.
- مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة بالموضوع الذي هو محل أعمال الخبير.
- أهمية أعمال الخبير في إطار التدقيق.
- معرفة و تجربة المدقق للأعمال المنجزة سابقا من طرف الخبير.
- إذا كان الخبير يخضع أو لا لسياسات و إجراءات رقابة النوعية لمكتب المدقق.

تتغير كل من طبيعة، رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق بالنظر إلى الواجبات المطلوبة من طرف هذا المعيار حسب الظروف .مثلا، قد تؤدي العوامل التالية إلى الحاجة الى القيام بإجراءات مختلفة أو أكثر امتدادا، يعد ضروريا وضعها حيز التنفيذ:

- أعمال الخبير المعين من طرف المدقق، تتعلق بموضوع هام يستلزم أحكام ذاتية و معقدة.
- الخبير المعين من طرف المدقق ينجز إجراءات التي تعتبر جزءا لا يتجزأ من التدقيق، بدلا من استشارته من أجل تقديم رأي على نقطة معينة.

3.2 كفاءة، مهارات و موضوعية الخبير المعين من طرف المدقق: على المدقق تقييم ما إذا كان الخبير الذي س يعيَن يمتلك الكفاءة، المهارات و الموضوعية الضرورية بالنظر إلى احتياجات التدقيق.

ترمي الكفاءة إلي مستوى و مؤهل الخبير و تعنى المهارة بقدرته على وضع هذه الكفاءات حيز التنفيذ.

فيما يخص الموضوعية، يجب أن يتضمَن تقييمه تحقيقات خاصة بالمصالح المالية و علاقات هذا الخبير مع الكيان و التي من شأنها المساس بموضوعيته.

قد تصدر المعلومات المتعلقة بالكفاءة، المهارات و الموضوعية للخبير المعين من طرف المدقق عن مصادر متنوعة، مثل:

- التجربة الشخصية السابقة لأعمال هذا الخبير.
- المقابلات مع هذا الخبير.
- المقابلات مع مدققين آخرين أو أشخاص آخرين متعودين على أعمال هذا الخبير.
- معرفة مؤهلات هذا الخبير، انتمائه إلى هيئة مهنية أو لجمعية تنشط في مجاله، رخصته للممارسة، أو أي شكل آخر من الاعترافات الخارجية.
- الإصدارات و الكتب المؤلفة من طرف هذا الخبير.
- سياسات و إجراءات مراقبة النوعية لمكتب المدقق إذا كان الخبير مستخدم لديه.

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

4.2 اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من قبل المدقق: على المدقق اكتساب معرفة كافية في ميدان خبرة الخبير الذي يعينه تسمح له بـ:

- تحديد طبيعة، امتداد و أهداف أعمال الخبير مراعاة لاحتياجات التدقيق.
- تقييم ملائمة هذه الأعمال لاحتياجات التدقيق.

قد تتضمَن الجوانب الدالة في معرفة المدقق لمجال خبرة الخبير:

- معرفة ما إذا كان مجال الخبرة يكتسي اختصاصات دالة للتدقيق.
- معرفة ما إذا كانت تطبق معايير مهنية أو غيرها، كذلك متطلبات تنظيمية أو تشريعية.

– ما هي الفرضيات و الطرق، بما فيها النماذج عند الاقتضاء، التي يتخذها الخبير، وعموما هل يعترف بها في مجال خبرته و هل تعد ملائمة لاحتياجات إعداد المعلومة المالية.

– طبيعة المعطيات أو المعلومات الداخلية و الخارجية التي يستخدمها الخبير المعين من طرف المدقق.

5.2 الإتفاق المتوصل إليه مع الخبير المعين من طرف المدقق: يجب على المدقق أن يتفق كتابيا إن لزم الأمر، مع الخبير الذي يعينه على:

أ- **طبيعة، امتداد و أهداف أعمال هذا الخبير** في غالب الأحيان قد يكون دالا أثناء مناقشة اتفاق حول طبيعة، امتداد و أهداف أعمال الخبير المعين من طرف المدقق، التطرق إلى المسائل المتعلقة بالمعايير التقنية المعنية أو إلى متطلبات مهنية أخرى أو تلك التابعة لمجال نشاطه والتي على المدقق تطبيقها.

ب- **أدوار و مسؤوليات كل من المدقق و هذا الخبير**: يمكن أن يحدد الاتفاق حول أدوار ومسؤوليات كل من المدقق و الخبير الذي عينه:

✓ اذا كان كل من المدقق و الخبير الذي ع ينه سينفذان اختبارات مفصلة حول المعطيات القاعدية.

✓ موافقة الخبير المعين المقدمة للمدقق لكي يناقشه هذا الأخير في ملاحظات أو استنتاجات الخبير مع الكيان و مع أشخاص آخرين، و لكي يسرد تفاصيل هذه الملاحظات أو الاستنتاجات في أسباب الرأي المعدَل المعبر عنه في تقرير التدقيق، إن اعتبر ذلك ضروريا.

✓ كل إتفاق لإبلاغ الخبير المعين من طرف المدقق باستنتاجات هذا الأخير المتعلقة بأعمال الخبير.

ت- طبيعة، رزنامة و امتداد التواصل بين المدقق و هذا الخبير، بما فيه شكل أي تقرير الذي سيقدمه هذا الأخير.

ث- ضرورة التزام الخبير المع ين من طرف المدقق بقواعد السرية المهنية.

قد يشمل الاتفاق حول أدوار و مسؤوليات كل من المدقق و الخبير الذي ع ينه كذلك على الاتفاق حول الإطلاع على وثائق العمل لكل منهما و الحفاظ عليها.

عندما يكون الخبير المع ين من طرف المدقق عضوا في الفريق المكلَف بالمهمة، فإن وثائق عمل هذا الخبير تشكل جزءا من وثائق التدقيق.

و ما لم يتفق على خلاف ذلك، فوثائق عمل الخبراء الخارجيين المعينين من طرف المدقق ملك لهم و لا تشكل جزءا من وثائق التدقيق.

من الضروري أن تطبق التدابير المتعلقة بالسرية ضمن القواعد الأخلاقية المطبقة على المدقق، أيضا على الخبير الذي عينه.

قد تفرض قانونيا قواعد إضافية.

قد يطالب الكيان كذلك بأخذ تدابير خاصة تتعلّق بالسرية مع الخبراء الخارجيين المعينين من طرف المدقق.

6.3 تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف المدقق: على المدقق تقييم ملائمة أعمال الخبير الذي عينه لاحتياجات التدقيق، بما في ذلك:

- دلالة و عقلانية ملاحظات واستنتاجات هذا الخبير، و ترابطها مع عناصر مقنعة أخرى قد تبدو طلبات المعلومات حول الخبير و إجراءات تعزيز المعطيات، ضرورية في بعض الحالات.
- عندما تستدعي أعمال هذا الخبير استخدام فرضيات وطرق مهمة، يجب على المدقق في هذه الحالة تقدير ما إذا كان استعراض هذه الفرضيات قد تم على نحو ملائم و أنها مقبولة عموما في مجال الخبرة المعتبرة.
- إذا استدعت أعمال هذا الخبير استخدام معطيات قاعدية ذات أهمية بالنسبة لأعماله، يمكن الوضع حيز التنفيذ كل من تحديد المصادر و المراجعة بالسبر.

قد تسمح عوامل مفيدة لتقييم دلالة و عقلانية ملاحظات و استنتاجات الخبير المعين من طرف المدقق سواء أتمّ تفصيلها في تقرير أو تحت أي شكل آخر، بتقدير ما إذا كانت:

- مقدمة بطريقة متناسقة مع كل المعايير التي تمليها المهنة أو قطاع النشاط الذي ينتمي إليه الخبير المعين.
- معبر عنها بشكل واضح، بما في ذلك الرجوع إلى الأهداف المتفق عليها مع المدقق، امتداد الأعمال المنجزة و المعايير المتبعة.
- تغطي مدة ملائمة و تأخذ بالحسبان الأحداث اللاحقة، إذا كان ذلك ضروريا.
- عرضة لتحفظ ما أو حصر أو قيد لدى استخدامها و إذا كان الأمر كذلك، وجود تبعات على المدقق.
- تأخذ بالحسبان و بشكل صحيح الأخطاء أو الفوارق المسجلة من طرف الخبير المعين.

عندما تستلزم أعمال الخبير المعين من طرف المدقق الأخذ بالفرضيات و الطرق فإن العوامل الدالة لتقديرها من طرف المدقق تشمل تقدير هل هي:

- مقبولة عموما في مجال تخصص الخبير.
- متناسقة مع أحكام المرجع المحاسبي المطبق.
- تخضع لاستعمال النماذج المختصة.
- متناسقة مع تلك المستعملة من طرف الإدارة و، في حالة عكس ذلك، ما هي أسباب و تأثير الاختلافات الملاحظة.

عندما تستدعي أعمال الخبير المعين من طرف المدقق استخدام معطيات قاعدية و ذات أهمية بالنسبة لأعماله، يمكن تطبيق الإجراءات التالية قصد اختبار هذه المعطيات:

- مراجعة مصدر المعطيات، بما في ذلك التعرف و عند الاقتضاء المراقبة عن طريق السبر للمراقبات الداخلية لهذه المعطيات و، إذا لزم الأمر، إعادة النظر في كيفية نقلها للخبير.
- اختبار الشمولية و التناسق الداخلي لهذه المعطيات.

إذا تمَ الحكم على نتائج أعمال الخبير أنها غير ملائمة لاحتياجات التدقيق، وغير متناسقة مع العناصر الأخرى التي تم جمعها، يجب أن:

- يناقش الخبير الذي عينه حول الأعمال التكميلية.
- يعزم على القيام بإجراءات تدقيق إضافية.
- بالإمكان أن يلجأ إلى خدمات خبير آخر.

7.2 الإشارة للخبير المعين من طرف المدقق في تقرير التدقيق: لا يجب على المدقق الإشارة لأعمال الخبير الذي عينه في تقرير التدقيق أين يعبر عن رأي غير معدَل.

لكنَه قد يعتبر من الضرورة الرجوع إلى الخبير لتبرير تقديره عند إبدائه لرأي معدَ ل و بالتالي قد يحتاج إلى موافقة الخبير الذي ع ينه قبل إدراج هذه الملاحظة.

إذا أشار المدقق في تقريره لأعمال الخبير الذي عينه معتبرا ذلك ذا دلالة في فهم الرأي المعدل الذي عبر عنه، فعلى المدقق التنويه في تقريره أن ذلك لا ينقص من مسؤوليته في شيء فيما يتعلَق بالرأي الذي عبر عنه.

المبحث الثالث: الإصدار الخاص بسنة 2018.

نستعرض في هذا المبحث أربع مضامين للحزمة الرابعة من م.ت.ج حيث سنتطرق إلى عنصر وثائق التدقيق الواجب على المدقق جمعها، وكذا مختلف العناصر المقنعة الخاصة بتدقيق المخزونات وغيره، كذلك تطرقنا إلى وجوب استخدام المدقق السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق، أيضا الواجبات المطلوبة من المدقق التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي من الضروري التطرق إليها

المطلب الأول: المعيار الجزائري 230 "وثائق التدقيق".

الفرع الأول: مجال تطبيق المعيار: يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوفات الحالية.

لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، تطبيق هذا المعيار.

الفرع الثاني: الأهداف: تكمن أهداف المدقق في تحضير الوثائق التي: [1]

- ✓ تساعد أعضاء فريق المهمة المكلفين بالإشراف على توجيه و مراقبة أعمال التدقيق في أداء مسؤوليتهم المتعلقة بمراجعة بعض الأعمال.
- ✓ تشكل ملفا كافيا و ملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره.
- ✓ تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق و أداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق و لمتطلبات النصوص القانونية و التنظيمية المطبقة.
- ✓ تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة و التي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية.
- ✓ تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية و التفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار (م.ج.م.ن.1) أو النصوص القانونية و التنظيمية.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر، 2018، يتضمن معايير التدقيق الجزائرية للتحقيق.

الفرع الثالث: الواجبات المطلوبة:

❖ **أولا: إعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب:** حيث يجب على المدقق أن يعد وثائق التدقيق بشكل تدريجي مع أداءه للمهمة.

❖ **ثانيا: وثائق إجراءات التدقيق المنجزة و العناصر المقنعة المتحصل عليها:**

1. شكل و محتوى و امتداد التوثيق.

أ) يجب على المدقق إعداد وثائق كافية تمكن مدقق ذا خبرة و الذي لم يشارك بعد في المهمة، من فهم:

- طبيعة و رزمانة و امتداد إجراءات التدقيق الموضوعة حيز التنفيذ قصد المطابقة مع المعايير الجزائرية للتدقيق و متطلبات النصوص القانونية و التنظيمية المطبقة.
- نتائج إجراءات التدقيق المنفذة و العناصر المقنعة المتحصل عليها.
- المسائل المهمة المطروحة أثناء الدقيق و النتائج المستخلصة حول هذه المسائل و الأحكام المهنية التي توجب أخذها للوصول إلى تلك النتائج.

ب) يعتمد كل من شكل و محتوى و امتداد وثائق التدقيق على عوامل ك:

- حجم تعقيد الكيان.
- طبيعة إجراءات التدقيق الواجب وضعها حيز التنفيذ.
- مخاطر الإختلالات المعتبرة المحددة.
- أهمية العناصر المقنعة المتحصل عليها.
- طبيعة و عمق الإنحرافات المحددة.
- ضرورة التسجيل في الملف خلاصة أو أسس خلاصة حول الأعمال المنجزة أو العناصر المقدمة المتحصل عليها، و التي لا تتجلى بوضوح من خلال وثائق التدقيق.

ج) توفر وثائق التدقيق العناصر التي تثبت أن التدقيق قد تم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق و مع ذلك، ليس بالضروري على المدقق أو بإمكانه أن يوثق كل واحدة من النقاط المعالجة أو الأحكام المهنية الممارسة في تدقيق ما.

إن تقدير أهمية نقطة معينة تتطلب التحليل الموضوعي للوقائع و الظروف.

تشمل النقاط المهمة، على سبيل الذكر لا الحصر:

- النقاط التي تولد مخاطر كبيرة على النحو المبين في المعيار 315.

- نتائج إجراءات التدقيق التي تشير إلى أن الكشوف المالية قد تشوبها اختلالات معتبرة أو حاجة المدقق لإعادة النظر في تقييمه السابق لمخاطر الإختلالات المعتبرة و ردوده على تلك المخاطر.
- الظروف التي تخلق صعوبات كبيرة أمام تنفيذ المدقق إجراءات التدقيق التي يعتبرها ضرورية.
- الوقائع المحددة و التي تؤدي إلى تعديل في رأي التدقيق أو إضافة فقرة ملاحظة في تقرير التدقيق.

هناك عامل دال لتحديد شكل و محتوى و امتداد وثائق التدقيق للنقاط المهمة، يتواجد في الحكم المهني الممارس خلال إنجاز أعمال التدقيق و تقييم النتائج.

د) قد يعتبر المدقق من المفيد أن بعد و يحفظ، باعتباره جزءا من وثائق التدقيق، ملخص (يسمى أحيانا «مذكرة موجزة") يشرح فيه النقاط الرئيسية التي تم تحديدها أثناء التدقيق و كيف تمت معالجتها، أو الإحالة، من خلال مرجع متقاطع، إلى عناصر أخرى من وثائق التدقيق تحتوي على تلك المعلومات.

من شأن هذا الملخص تعزيز كفاءة و نجاعة مراجعات و تفشيات وثائق التدقيق بالأخص في حالة تدقيقات مهمة و معقدة، بالإضافة إلى أن إعداد هذا الملخص قد يساعد المدقق في اعتباره للنقاط المهمة.

ه) يمكن إعداد وثائق التدقيق و حفظها على الورق أو على دعامة الكترونية أو على دعامة أخرى، ويمكن أن تشمل على سبيل المثال:

- برامج التدقيق.
- تحليلات.
- مذكرات حول مشاكل خاصة.
- ملخصات حول مسائل هامة.
- رسائل للتأكيد و التوكيد.
- استبيانات رقمية.
- المراسلات (بما فيها البريد الإلكتروني) المتعلقة بالمسائل الهامة.

و يمكن للمدقق أن يضم في وثائق التدقيق ملخصات أو نسخ عن وثائق الكيان (على سبيل المثال: بعض العقود أو الإتفاقيات الهامة).

مع ذلك، لا يمكن لوثائق التدقيق أن تحل محل الوثائق المحاسبية للكيان.

كما لا تكفي شروحات المدقق الشفهية لوحدها لتأكيد صحة الأعمال التي أنجزها أو النتائج التي استخلصها، لكن يمكن استخدامها لتحديد أو توضيح المعلومات الواردة في الوثائق.

و) على المدقق أن يدون كتابيا في الوثائق المتعلقة بطبيعة و رزمانة و امتداد إجراءات التدقيق الموضوعة حيز التنفيذ، كل من:

- الخصائص المميزة لعناصر خاصة تم اختبارها، مثلا:

- في حالة إجراءات يتطلب اختيار أو فحص كل العناصر التي تفوق قيمة معينة في فئة معينة، يمكن للمدقق توثيق امتداد الإجراء و تحديد الفئة (مثلا كل القيود المحاسبية في اليومية التي تفوق مبلغ معين).
- في حالة إجراء يتطلب طلبات للمعلومات لدى أعضاء محددين من مستخدمي الكيان، يمكن للمدقق توثيق تواريخ اللقاءات و كذلك اسم و مركز كل من هؤلاء الأشخاص.
- في حالة إجراء معاينة مادية، يمكن للمدقق توثيق العملية أو العناصر التي تمت معاينتها، الأشخاص المعنيون و مسؤوليات كل منهم و كذلك مكان و زمان تنفيذ هذا الإجراء.

- من قام بأعمال التدقيق و تاريخ إنهائها.
- من قام بمراجعة أعمال التدقيق المنجزة و كذلك تاريخ و امتداد المراجعة.

ز) على المدقق أن يبقي في ملفه أثرا للقاءاته مع الإدارة و القائمين على الحكم و مع أشخاص آخرين، حول هذه المسائل، كما عليه الإشارة خاصة إلى طبيعة الأسئلة، توقيت اللقاءات ز مع من اجتمع.

ح) عندما يحدد المدقق معلومات تتعارض مع الاستنتاجات النهائية حول مسألة مهمة، عليه أن يدون في الملف الكيفية التي عالج بها هذه التناقضات.

هذا لا يعني أن المدقق مطالب بالاحتفاظ بوثائق غير صحيحة، أو لم تعد مجدية.

2. عدم احترام الواجبات المطلوبة:

أ- في حالات خاصة عندما يقدر المدقق ضرورة التخلي عن واجب خاص مطلوب وفقا لمعيار ما، عليه أن يدون في ملفاته الكيفية التي نفذت بها إجراءات التدقيق البديلة الموضوعة للوصول إلى الهدف المرجو من خلال هذا الواجب و أسباب عدم تطبيقه.

3. أحداث مهمة حدثت بعد تاريخ تقرير المدقق.

أ) في ظروف استثنائية عندما يضع المدقق حيز التنفيذ إجراءات جديدة أو إضافية للتدقيق أو يستخلص نتائج جديدة بعد تاريخ تقريره، عليه أن يدون في الملف :

- الظروف الاستثنائية التي واجهته.
- إجراءات التدقيق الجديدة أو الإضافية الموضوعة، العناصر المقنعة المتحصل عليها و النتائج التي استخلصت منها، و كذلك تأثيرها على تقريره.
- تحديد الأشخاص الذين عدلوا و راجعوا الوثائق و كذلك التواريخ الموافقة.

ب) تتضمن الظروف الاستثنائية تحديدا الحقائق التي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره لكنها كانت موجودة في ذلك التاريخ و التي لو أنها عرفت في ذلك الوقت، كان يمكن أن تؤدي إلى تعديل في الكشوف المالية أو إلى تعديل رأيه في تقرير التدقيق.

- **ثالثا: تشكيل ملف التدقيق المهني:**

1. يجب على المدقق تجميع الوثائق في ملف التدقيق و استكمال العملية الإدارية لتشكيل ملف التدقيق النهائي في وقت معقول بعد تاريخ تقريره.

يطلب من المكاتب وفقا للمعيار (م.ج.م.ن 1) وضع أساسيات و إجراءات لاستكمال تشكيل ملفات الدقيق في وقت معقول.

2. بمجرد تشكيله لملف التدقيق النهائي، على المدقق أن لا يحذف أو يسحب أي عنصر من الوثائق، مهما كانت طبيعته، قبل نهاية أجال الحفظ المحددة.

3. في ظروف أخرى غير تلك الواردة في الفقرة 14 عندما يعتبر المدقق من الضروري تقديم معلومات تكميلية لوثائق التدقيق بعد التشكيل ملف التدقيق النهائي، عليه بغض النظر عن طبيعة المعلومات التكميلية، أن يدون في الملف و بدقة:

أ- الأسباب التي قدمت من أجلها.

ب- متى و من قدمها و من قام بمراجعتها.

- **رابعا: حماية و حفظ و ملكية ملفات العمل.**

1. على المدقق أن يعتمد الإجراءات المناسبة لضمان سرية و حماية ملفات العمل و كذلك حفظها لفترة كافية لتلبية احتياجات سياسة المكتب و الإمتثال للمتطلبات القانونية و المهنية فيما يتعلق بحفظ الوثيقة.
2. في حالة تدقيقات متكررة يمكن تصنيف بعض الملفات على أنها ملفات دائمة يتم تحيينها بالمعلومات الجديدة الهامة و التي تشكل مصلحة دائمة خلافا لملفات العمل الحالية التي تحتوي على معلومات تتعلق أساسا بتدقيق سنة مالية واحدة.
3. ملفات العمل ملك للمدقق، على الرغم من أن بعض أجزاء أو مقتطفات من ملفات العمل يمكن بناء على تقدير المدقق، أن توضع تحت تصرف الكيان إلا أنها لا تحل محل الوثائق المحاسبية لهذا الأخير.

المطلب الثاني : المعيار الجزائري 501 "العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة"

الفرع الأول: مجال تطبيق المعيار:يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330 و 500 و كذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، هذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات و القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان و المعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوفات المالية.[1]

الفرع الثاني: الهدف: يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يخص:

- وجود المخزونات و حالتها.
- اكتمال إحصاء القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان.
- و تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

الفرع الثالث: الواجبات المطلوبة:

- **أولا المخزونات:**

1. إذا كانت المخزونات دالة بالنظر إلى الكشوفات المالية، يجب على المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة حول وجودها و حالتها.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 77، مرجع سبق ذكره.

أ) كتواجد عند الجرد المادي إلا إذا تعذر ذلك، و هذا من اجل:

- تقييم التعليمات و الاجراءات التي حددتها الإدارة لتسجيل و مراقبة نتائج الجرد المادي للكيان.
- معاينة تطبيق إجراءات التعداد التي أعدتها الإدارة.
- تفحص المخزونات.
- اختبار التعداد عن طريق السبر.

ب) إخضاع الحسابات النهائية لمخزونات الكيان لإجراءات التدقيق لتحديد ما إذا كانت تعكس بشكل دقيق النتائج الحقيقية لتعداد المخزونات.

2. عندما يتم الجرد المادي للمخزونات في تاريخ غير تاريخ الإقفال، يجب على المدقق بالإضافة إلى الإجراءات المطلوبة في الفقرة3، وضع إجراءات تدقيق بهدف الحصول على بيانات عناصر مقنعة لتحديد ما إذا كانت التغييرات في المخزونات بين تاريخ التعداد و تاريخ الإقفال قد تم تسجيلها بشكل صحيح.

3. إذا تعذر على المدقق، لظروف غير متوقعة، حضور عملية الجرد المادي للمخزونات، وجب عليه معاينة بعض عينات التعداد في تاريخ آخر، و أن ينفذ إجراءات تدقيق بديلة للتأكد من أن حركة المخزونات حدثت بين التاريخين.

4. إذا كان حضور الجرد المادي للمخزونات غير عملي، على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة للحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يخص وجود المخزونات و حالتها، إذا لم يكن ذلك ممكنا، على المدقق أن يعبر برأي معدل في تقريره وفقا للمعيار 705.

5. إذا كانت المخزونات الخاضعة لرقابة و مراجعة "الغير" ذات دلالة بالنظر إلى الكشوف المالية، على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية و الملائمة فيما يتعلق بوجود هذه المخزونات و حالتها و ذلك باتخاذ واحدة من التدابير التالية أو كلاهما معا:

أ) طلب تأكيد من "الغير" حول كمية و حالة المخزونات التي بحوزته لحساب الكيان، وفقا لإجراءات التأكيدات الخارجية الواردة في المعيار 505.

ب) إجراء تفتيش أو وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق أخرى ملائمة حسب الظروف، و هذا عندما يتولد شك حول المعلومات المتحصل عليها فيما يخص نزاهة و موضوعية "الغير" الحائز.

– ثانيا: القضايا و المنازعات:

1. على المدقق تحديد و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق التي تمكنه من تحديد القضايا و المنازعات التي تلزم الكيان، و التي قد تولد خطر اختلالات معتبرة تتضمن هذه الإجراءات:

أ) طلب معلومات موجه للإدارة، و عند الاقتضاء، إلى أشخاص داخل الكيان، بما فيهم المستشار القانوني الداخلي.

ب) مراجعة محاضر اجتماعات القائمين على الحكم في المؤسسة، و كذلك المراسلات بين الكيان ومستشاره القانوني الخارجي.

ج) مراجعة المصاريف القضائية.

2. إذا خلص المدقق عد تقييمه إلى وجود اختلالات معتبرة إضافة إلى قضايا و منازعات تم تحديدها، أو عندما تشير إجراءات التدقيق المنفذة إلى وجود قضايا و منازعات أخرى دالة يجب على المدقق، بالإضافة إلى الإجراءات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق أن يعمل على التواصل مباشرة مع المستشار القانوني الخارجي للكيان إن وجد.

و لذلك تعد الإدارة رسالة لطلب معلومات يقوم المدقق بإرسالها، يطالب من خلالها المستشار القانوني الخارجي للكيان بإجابته بشكل مباشر.

في حالة منع المستشار القانوني الخارجي للكيان من التواصل بشكل مباشر مع المدقق بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية أو النظام الداخلي للهيئة المهنية للمحامين، فعلى المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة.

3. على المدقق التعبير عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار 705، في حال اجتمعت الشروط التالية:

أ) ترفض الإدارة السماح للمدقق من التواصل مع المستشار القانوني الخارجي للكيان أو الإجتماع به، أو يرفض المستشار القانوني الخارجي للكيان بدوره الإجابة على رسالة طلب المعلومات بطريقة مرضية، أو يمنع من الإجابة.

ب) تعذر على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية و الملائمة أثناء إجراءات التدقيق البديلة.

– ثالثا: التأكيدات الكتابية:

1. يجب على المدقق الطلب من الإدارة و عند الإقتضاء من القائمين على الحكم في المؤسسة، مدة بالتصريحات الكتابية التي تؤكد أن جميع القضايا و المنازعات الحالية و المحتملة بما في ذلك التأثيرات الواجب

أخذها في الحسبان لإعداد الكشوف المالية، قد تم إبلاغه عنها و تسجيلها و ذكرها في الكشوف المالية وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

– رابعا: المعلومات القطاعية:

1. يجب على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية و الملائمة فيما يخص عرض و تبليغ معلومات ذات دلالة عن القطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق، بـ:

أ) استيعاب الطرق المستخدمة من قبل الإدارة لإعداد المعلومات القطاعية، ثم:

✓ تقييم ما إذا كانت هذه الطرق من شأنها أن توفر معلومات تتماشى و المعيار المحاسبي المعمول بها.

✓ عند الحاجة اختبار تطبيق هذه الطرق.

ب) وضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية أو إجراءات تدقيق أخرى ملائمة للظروف.

المطلب الثالث: المعيار الجزائري 530 "السبر في التدقيق"

الفرع الأول: مجال تطبيق المعيار:[1]

– يطبق المعيار الجزائري 530 عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق.

– يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي و الغير إحصائي لتحديد و اختيار عينة ما ووضع فحوص لإجراءات الاختيار و مراجعات تفصيلية و تقييم نتائج السبر.

– يتمم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد و انجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة و التي يؤسس عليها رأيه.

يضع المعيار الجزائري للتدقيق 500 في متناول المدقق كيفيات التطبيق على الرسائل و التي يعد السبر في التدقيق جزءا منها، و هذا قصد اختيار العناصر التي سيتم اختبارها.

الفرع الثاني: الأهداف: يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 77، مرجع سبق ذكره.

– أولا: مفاهيم متعلقة بالمعيار:

1. السبر:

أ) السبر الذي أجري على نسبة أقل من 100 من عناصر مجتمع إحصائي دال للتدقيق هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه.

ب) خطر أخذ العينات هو ذلك الذي نتعرض له عندما نعبر عن رأي خاطئ في التدقيق أو عن رأي غير ملائم، على سبيل المثال في الحالات التالية:

- ✓ اختبار الإجراءات، استنتاج أن الرقابات أكثر فعالية مما هي عليه في الواقع و العكس.
- ✓ مراجعة التفاصيل و استنتاج أنه لا توجد اختلالات معتبرة مع أنها موجودة في الواقع والعكس.

ج) يعد السبر إحصائيا إذا توفرت فيه الخاصيتين التاليتين:

- ✓ الإختيار العشوائي للعناصر المكنة للعينة.
- ✓ استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينة.

تعتبر كل طريقة في الشبر لا تجمع هاتين الخاصيتين طريقة سبر عير إحصائية.

2. اختيار الطريقة يقع ضمن حكم المهني:

أ) يتمثل التطابق في عملية تقسيم المجتمع الإحصائي إلى مجتمعات فرعية يجمع كل واحد منها وحدات لأخذ العينة لديها خصائص مماثلة.

ب) الإختلال المقبول هو القيمة النقدية التي لا تزيد عن القيمة المرجعية التي يحددها المدقق مسبقا للحصول على مستوى الضمان الملائم.

ج) الانحراف هو الاختلال الذي لا يمثل المجتمع الإحصائي.

الفرع الثالث: الواجبات المطلوبة.

– أولا: مفهوم و حجم العينة و تحديد العناصر الواجب اختبارها.

1. اختيار طريقة أخذ العينة.

أ)عند اختيار العينة يجب على المدقق أن يأخذ بالحسبان أهداف إجراء التدقيق و خصائص المجتمع الإحصائي الذي سيستخرج منه العينة و هذا بعد التأكد من أن المجتمع الإحصائي المعني كامل.

2. حجم العينة:

أ) يجب على المدقق تحديد العينة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر أخذ العينات إلى مستوى مقبول و مناسب.

ب) في المنهج الإحصائي، يتم اختيار العناصر المعتمدة في السبر بالشكل الذي يتيح لكل وحدة من وحدات أخذ العينات فرصة محتملة لكي يتم اختيارها.

ج) في المنهج الغير إحصائي، يقع اختيار العناصر بهدف السبر ضمن حكم المهني.

في كل الحالات يجب على المدقق أن يكون موضوعيا في اختياره كما عليه تأسيس اختياراته على طريقة للاختيار.

- **ثانيا: وضع إجراءات التدقيق:**

1. يجب على المدقق أن يخضع كل عنصر تم اختياره إلى اجراءات تدقيق تتماشى و الهدف المنشود.

2. عندما لا يصلح عنصر تم إختياره لتطبيق إجراء التدقيق، على المدقق تنفيذ الإجراءات على عنصر بديل.

مثلا إذا ألغي شيك تم اختياره في الأصل للتحقق من وجود ترخيص بالدفع، يتم اختيار شيك آخر في نفس زمان و مكان الشيك الأول بشرط أن يقتنع المدقق تماما أنه لا يمثل انحرافا.

3. عندما يتعذر على المدقق انجاز إجراءات التدقيق على عنصر تم اختياره أو انجاز إجراءات بديلة ومكيفة، عليه التعامل مع هذا العنصر على أنه انحراف مقارنة مع المراجعة المدونة في حالة اختبارات الإجراءات، أو على أنه اختلال في حالة المراجعات في التفصيل.

يجب على المدقق اختيار عناصر السبر بالكيفية التي تتيح لكل عناصر المجتمع الإحصائي فرصة لاختيارها.

- **ثالثا: طبيعة و سبب الانحرافات و الإختلالات:**

1. يجب على المدقق أن يتحرى حول طبيعة و سبب الانحرافات و الإختلالات المحددة، و تقييم أثرها المحتمل على الهدف المنشود من إجراء التدقيق و مختلف ميادين التدقيق الأخرى.

عند تحليل الانحرافات و الإختلالات المحددة، يستطيع المدقق ملاحظة أن لدى عدد منها خصائص مشتركة، مثلا: نوع المعاملة أو الموقع أو خط المنتجات أو فترة زمنية، في مثل هذه الحالات قد يثر المدقق تحديد جميع العناصر في لمجتمع الإحصائي التي لديها نفس الخصائص وتمديد إجراءات التدقيق على تلك العناصر بالإضافة إلى أنه يمكن أن تكون مثل هذه الانحرافات و الإختلالات متعمدة و قد تشير إلى احتمال وجود غش.

2. في حالات نادرة جدا بحيث يعتبر المدقق اختلالا أو انحرافا حدد في السبر كخطأ عرضي، عليه أن يحصل على مستوى عال من اليقين أنه لا يمثل العينة.

لذلك وجب وضع إجراءات تدقيق إضافية بحيث يجمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة التي تثبت أن الإختلال أو الانحراف لا يؤثر في باقي المجتمع الاحصائي.

– رابعا: استقراء الاختلالات:

1. في حال المراجعات في التفصيل، يجب على المدقق أن يستقرء الاختلالات المحددة في السبر على كافة المجتمع الإحصائي.

في بعض الحالات قد يكزن الاستقراء غير كافي لتحديد مبلغ التعديل الواجب تسجيله.

عندما يحدث أن يكون الاختلال خطأ عرضي، يمكن إقصاؤه من الاختلالات الواجب استقراؤها على كافة المجتمع الإحصائي.

– خامسا: تقييم نتائج السبر

1. في حالة مراجعات في التفصيل، فإن الاختلالات المستقرئة بما فيها الاختلال العرضي إن وجد، تشكل للمدقق أحسن تقدير الإختلالات الموجودة في المجتمع الإحصائي، عندما تتجاوز الإختلالات المستقرئة بالإضافة إلى الإختلال العرضي الإختلالات المقبولة، لا يمنح السبر قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المراقب بهذه الكيفية.

كلما اقتربت الإختلالات المستقرئة بما فيها الخطأ العرضي من الإختلال المقبول، كلما كبرت إمكانية أن الإختلالات الحقيقية المتضمنة في المجتمع الإحصائي تتجاوز الإختلال المقبول المحدد مبدئيا، نفس الشيء إذا كان الإختلال المستقرء أكبر من ذلك المتوقع من طرف المدقق و الذي استخدمه لتحديد حجم العينة يمكن للمدقق أن يخلص إلى وجود مخاطرة غير مقبولة في أخذ العينات كون الإختلالات الحقيقية المتضمنة في المجتمع الإحصائي تتجاوز الإختلال المقبول.

إن أخذ نتائج إجراءات التدقيق الأخرى في الحسبان يساعد على تقييم مخاطرة أن الإختلالات الحقيقية في المجتمع الإحصائي تتجاوز الإختلال المقبول، و الذي يمكن التقليل منها إذا تم جمع عناصر مقنعة إضافية.

2. يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت نتائج السبر في التدقيق قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع الذي تم فحصه.

في حالة العكس، إذا خلص المدقق أن السبر لم يقدم قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المفحوص، يمكن:

أ) يطلب من الإدارة القيام بالتحريات حول الإختلالات التي تم اكتشافها و حل إمكانية وجود إختلالات أخرى مع القيام بالتعديلات الضرورية.

ب) يؤلم طبيعة رزمانة و امتداد إجراءات التدقيق الإضافية الواجب وضعها للوصول إلى الضمانات المنشودة.

المطلب الرابع: المعيار الجزائري 540: "تحقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها"

الفرع الأول: مجال تطبيق المعيار: يعالج المعيار م.ج.ت 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار الكشوف المالية، و تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة، و تحديدا يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبيق المعايير 315، 330، و معايير أخرى، التقديرات المحاسبية.

الفرع الثاني: طبيعة التقديرات المحاسبية:

- لا يمكن قياس بعض بنود الكشف المالية بدقة، بل يمكن تقديرها فقط.

يطلق على مثل هذه البنود لفظ التقديرات المحاسبية.

تؤثر درجة عدم اليقين في التقديرات المحاسبية بدورها في مخاطر الإختلالات المعتبرة بما فيها إمكانية ممارسة تحيز غير متعمد أو متعمد من طرف الإدارة.

تفرض بعض التقديرات المحاسبية عدم يقين مرتبط بتقييم منخفض نسبيا يمكن أن يؤدي إلى مخاطر ضعيفة للإختلالات المعتبرة.

و مع ذلك، قد يكون هناك عدم يقين كبير نسبيا مرتبط بتقييم بعض التقديرات المحاسبية خاصة عندما تستند هذه الأخيرة إلى فرضيات هامة.

- يختلف الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية بحسب المرجع المحاسبي المطبق.

الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية هو التنبؤ بنتيجة معاملة أو أكثر أو بالأحداث أو بالظروف التي دفعت إلى الحاجة لتقديرات محاسبية.

بالنسبة للتقديرات المحاسبية الأخرى بما في ذلك العديد من التقديرات المحاسبية في القيمة الحقيقية، فإن هدف التقييم مختلف إذ يتعلق الأمر بالتعبير عن القيمة الحالية لمعاملة ما أو لبند في الكشوف المالية، استنادا إلى ظروف لوحظت في تاريخ التقييم.

– وجود اختلاف بين المبلغ المحقق لتقدير محاسبي و بين ذلك المسجل مبدئيا أو الوارد في الكشوف المالية، لا يعكس بالضرورة خللا في هذه الأخيرة، كما هو الحال خاصة بالنسبة للتقديرات المحاسبية في القيمة الحقيقية حيث أن كل إنجاز يتأثر بالضرورة بأحداث أو ظروف لاحقة طرأت بعد تاريخ أداء التقييم من أجل احتياجات الكشوف المالية.

الفرع الثالث: الأهداف: الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة و الكافية للتحقق من أن:

– التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة، .

– المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها، ذات دلالة.

و هذا في المرجع المحاسبي المطبق.

الفرع الرابع: الواجبات المطلوبة:

✓ **أولا: إجراءات تقييم المخاطر و الإجراءات ذات الصلة:**

1. عند أداء إجراءات تقييم المخاطر و الإجراءات ذات الصلة بغية معرفة الكيان و محيطه، بما في ذلك نظامه للمراقبة الداخلية، تطبيقا للمعيار315، من أجل توفير قاعدة لتحديد و تقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة في التقديرات المحاسبية، على المدقق أن يكون ملما بما يلي:

أ) أحكام المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية بما فيها المعلومات الخاصة بها و التي يتم منحها.

ب) الكيفية التي تحدد بها الإدارة المعاملات و الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تؤدي إلى الحاجة للتقديرات المحاسبية قصد تسجيلها أو الإشارة إليها كمراجع ملحقة في الكشوف المالية.

و باكتسابه لتلك المعرفة، على المدقق أن يستفسر لدى الإدارة حول التغييرات الحاصلة في الظروف التي قد تؤدي إلى تقديرات محاسبية جديدة أو مراجعة التقديرات المحاسبية الموجودة.

ت) كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية و معرفتها بالمعطيات التي على أساسها تم إعدادها، بما في ذلك:

– **الطريقة و عند الاقتضاء، النموذج المستعملين في القيام بالتقدير المحاسبي**:قد توجد مخاطرة كبيرة لاختلالات معتبرة في حالة ما إذا، و على سبيل المثال، طورت الإدارة داخليا نموذج وجب استعماله للقيام بتقدير محاسبي أو ابتعدت هذه الأخيرة عن الطريقة التي عادة ما تستعمل في نوع خاص بصناعة أو بيئة ما.

– **المراجعات الدالة**: على سبيل المثال التحقق من الفصل في المهام بين الأشخاص الملزمين للكيان من خلال إبرام المعاملات الأساسية و بين المسؤولين عن إعداد التقديرات.

– احتمال لجوء الإدارة لخبير.

– الفرضيات التي تشكل أساس التقديرات المحاسبية.

– في حالة وقع أو كان ينبغي أن يكون، تغيير، مقارنة مع الفترة السابقة في الطرق المتبعة للقيام بالتقديرات المحاسبية، و في حالة ما تأكد ذلك، فما هي الأسباب.

– إذا قامت الإدارة بتقييم الآثار المترتبة عن حالة عدم يقين مرتبطة بتقييم تقدير، و في حالة ما تأكد ذلك، كيف قامت الإدارة بإجراء هذا التقييم.

2. يجب على المدقق مراجعة المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية للفترة السابقة أو إذا ما اقتضى الأمر، مراجعتها لاحقا ضمن احتياجات الفترة الحالية.

تأخذ كل من طبيعة و امتداد هذه المراجعة بعين الاعتبار طبيعة التقديرات المحاسبية و دلالة المعلومات في تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة في التقديرات المحاسبيةالمعدة في الكشوف الملاية للفترة الحالية.

يمكن كذلك لمراجعة التقديرات المحاسبية للفترة السابقة أن تساعد المدقق، في الفترة الحالية، في تحديد الظروف أو الحالات التي تؤدي إلى رفع احتمال وجود تحيزات مارستها الإدارة في التقديرات المحاسبية، أو تلك التي تشير إلى وجودها.

تساعد روح النقد لدى المدقق في تحديد مثل هذه الظروف أو الحالات و تحديد طبيعة و رزمانة وامتداد إجراءات التدقيق التكميلية.

و مع ذلك، ليس الهدف من هذه المراجعة هو التشكيك في الأحكام المتخذة خلال الفترات السابقة، و التي قامت على المعلومات المتوفرة في تلك الفترة.

إن أي انحراف بين تحقيق التقديرات المحاسبية و المبلغ المسجل في الكشوف المالية للفترة السابقة لا يعني بالضرورة أن هذه الأخيرة تحتوي على خلل، و مع هذا، قد يكون الأمر كذلك إذا مثلا صدر الانحراف عن معلومات توفرت لدى الإدارة عند الإنتهاء من إعداد الكشوف المالية للفترة السابقة، أو كان من المعقول توقع الحصول على تلك المعلومات و أخذها بالحسبان في إعدادها.

قد تهدف مراجعة المدقق لتحقيق التقديرات المحاسبية للفترات السابقة أكثر إلى فهم عملية التقديرات المحاسبية المتبعة من طرف الإدارة في الماضي، بمعنى إلى أي مدى أثبتت جدارتها في هذه التقديرات قصد التمكن من الحكم على احتمال فعالية العملية الحالية.

✓ **ثانيا: تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة:**

1. خلال تحديد و تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة يجب على المدقق تحديد درجة عدم اليقين المرتبطة بتقييم التقديرات المحاسبية، تتأثر درجة عدم اليقين بعوامل مثل:

أ-الأهمية المعطاة للحكم في التقديرات المحاسبية.

ب- حساسية/تفاعل التقدير المحاسبي مع التغييرات في الفرضيات.

ج- وجود تقنيات في التقييم معترف بها و التي من شأنها التخفيف من حالة عدم اليقين المرتبطة بها (بالرغم من أن الطابع الذاتي للفرضيات المتخذة كمدخلات قد يؤدب إلى حالة عدم يقين مرتبط بالتقييم).

د- مدة فترة التقديرات و دلالة المعطيات المستخلصة من الأحداث السابقة للتنبؤ بالأحداث المستقبلية .

ه-توفر معطيات موثوقة صادرة عن جهات خارجية.

و- كيف تأسس التقدير المحاسبي على مدخلات ملاحظة أو غير قابلة للملاحظة.

قد تؤثر درجة عدم اليقين في تقييم التقديرات المحاسبية على إمكانية إدخال التحيز في التقدير.

استنادا إلى حكمه المهني، يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت أي من التقديرات المحاسبية والتي تم رصدها على أساس أنها تحتوي على درجة عالية من عدم اليقين المتعلق بتقييمها، تؤدي إلى مخاطر كبيرة.

✓ **ثالثا: الردود على المخاطر التي قيمت للاختلالات المعتبرة:** استنادا إلى مخاطر الاختلالات المعتبرة التي تم تقييمها، على المدقق تحديد:

1. ما إذا كانت الإدارة قد طبقت و بشكل صحيح أحكام المرجع المحاسبي المعمول به و المتعلقة بالتقديرات المحاسبية على أساس المعرفة المكتسبة عن طريق إجراءات تقييم المخاطر، فإن أحكام المرجع المحاسبية المطبق و التي قد تكون عرضة لسوء التطبيق أو لخطأ في تفسيرات متباينة تصبح النقطة الرئيسية لمحط اهتمام المدقق.

في بعض الحالات، إجراءات تدقيق إضافية كفحص المدقق للحالة المادية لأصل ما، ضرورية لتحديد فيما إذا كانت الإدارة قد اتبعت بالشكل المناسب أحكام المرجع المحاسبي المطبق.

يتطلب إتباع الإدارة أحكام المرجع المحاسبي المطبق، الأخذ بعين الإعتبار التغييرات الحاصلة في المحيط أو الظروف التي تؤثر على الكيان.

على سبيل المثال، ظهور سوق نشطة لفئة خاصة من الأصول أو الخصوم قد يشير إلى أن استخدام طريقة سيولة الخزينة المحينة لتقدير القيمة الحقيقية لهذه الأصول أو الخصوم، ليست بالطريقة المناسبة.

2. ما إذا كانت الطرق المتبعة للقيام بالتقديرات المحاسبية مناسبة كما أنه قد تم تطبيقها باستمرار في الفترة السابقة، و كانت التغييرات المحتملة المحاسبية أو في الطريقة المتبعة في وضعها ملائمة بالنظر إلى الظروف.

يعد مهما، أخذ المدقق بعين الإعتبار لتغيير ما في التقديرات المحاسبية، أو في الطريقة المتبعة للقيام بها بالمقارنة مع الفترة السابقة، باعتبار أن أي تغيير غير مؤسس على تغيير في الظروف أو على معلومات جديدة، يعتبر اعتباطيا.

إن التغيرات الإعتباطية في التقديرات المحاسبية تؤدي إلى كشوف مالية غير قابلة للمقارنة عبر الزمن ويمكنها أن تؤدي إلى خلل في هذه الأخيرة أو تكون مؤشرا لتحيز محتمل مارسته الإدارة.

3. ردا على المخاطر المقدرة للاختلالات المعتبرة، يتعهد المدقق القيام، كما هو مطلوب في المعيار 330، بواحد من أكثر الإجراءات التالية مع الأخذ بعي الإعتبار طبيعة التقدير المحاسبي:

أ) تحديد ما إذا كانت الاحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير المدقق، يمكن أن يكون إجراء مناسب لجمع العناصر المقنعة حول تقدير محاسبي، عندا نتوقع أن هذه الأحداث تمنح عنصرا مقنعا يؤكد أو ينفي التقدير المحاسبي، على سبيل المثال، البيع الكلي لمخزون من المنتجات المهملة في وقت قصير جدا بعد نهاية الفترة يمكن أن يشكل عنصر مقنع بالنسبة لقيمة إنجازه، في مثل هذه الحالات، قد يكون غير ضروري تنفيذ إجراءات تدقيق تكميلية على التقديرات المحاسبية.

ب) التأكد من كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية و المعطيات التي استندت إليها، للقيام بذلك يجب على المدقق تقدير:

- ✓ ما إذا كانت طريقة التقييم المتبعة مناسبة في هذه الظروف، عندما لا يصف المرجع المحاسبي المطبق طرق التقييم، يستعين المدقق بحكمه المهني لتقدير ما إذا كانت الطريقة مناسبة في هذه الظروف.
- ✓ ما إذا كانت الفرضيات التي اعتمدتها الإدارة معقولة بالنظر إلى أهداف تقييم المرجع المحاسبي المطبق.
- ✓ ما أذا كانت الفرضيات التي نبين عليها التقديرات المحاسبية قد تعكس توقعات الإدارة بالنظر إلى أهداف أو استراتيجيات محددة.

في مثل هاته الحالات، يكن لمدقق الحسابات القيام بإجراءات التدقيق لـ:

- ❖ تقدير عقلانية هذه الفرضيات.
- ❖ اختبار فعالية سير الرقابة حول كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية، بالإشتراك مع الرقابات المادية المناسبة.

قد يكون اختبار فعالية سير المراجعات على عملية التقييم المستخدمة من قبل الإدارة للقيام بالتقديرات المحاسبية، ردا مناسبا عند عملية تم تصميمها و تنفيذها و متابعتها بشكل صحيح مثلا:

- ❖ عند استعراض التقديرات المحاسبية و الموافقة عليها من طرف الإدارة على مستوى التسلسل الهرمي المناسب و إن أمكن من طرف الأشخاص المكلفين بالحكم في المؤسسة.
- ❖ عندما تنتج التقديرات المحاسبية عن المعالجة المبرمجة في إطار النظام المحاسبي للكيان.

ج) تحديد تقدير ظرفي أو مجال التقديرات للحكم على التقدير الظرفي للإدارة و لذلك:

- عندما ستند المدقق إلى فرضيات و يستخدم طرف مغايرة لتلك المتبعة من طرف الإدارة، عليه أن يكتسب معرفة كافية لهذه الأخيرة، ليثبت أن التقدير الظرفي أو مجال التقديرات خاصته يأخذ بعين الإعتبار المتغيرات المعنية و ليقيم كل فرق هام مع التقدير الظرفي للإدارة.
- عندما يستنتج المدقق أنه من المناسب استخدام مجال التقديرات، يتعين عليه التقليص منه إلى حد تلك التي يعتبرها معقولة، استنادا إلى العناصر المقنعة المتوفرة لديه.

4. بتحديد النقاط المشار إليها في الفقرة 10 أو بالرد على مخاطر الاختلالات المعتبرة التي تم تقييمها وفقا للفقرة 11، ينبغي على المدقق أن يتساءل لمعرفة ما إذا كانت كفاءات ما أو معرفة متخصصة متعلقة بجانب أو أكثر للتقديرات المحاسبية، مطلوبة لجمع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة.

في معظم التقديرات المحاسبية، حتى بوجود حالات عدم يقين متعلقة بها، من المستبعد المطالبة بكفاءات أو معارف متخصصة، مثلا: من المستبعد أن تعد كفاءات أو معارف متخصصة ضرورية بالنسبة للمدقق لتقييم قسمة ضائعة في الحقوق المشكوك في تحصيلها.

بالمقابل، قد لا يمتلك المدقق الكفاءات اللازمة أو المعرفة المتخصصة المطلوبة عندما يتعلق الأمر بمجال بعيد عن المحاسبية أو التدقيق (الثروات المعدنية، الأصول الزراعية، الأدوات المالية المعقدة) و يمكن أن يحتاج إلى اللجوء إلى خبير لاستيعابها.

يحدد المعيار 620، الواجبات المطلوبة و طريقة التطبيق حول كيفية تحديد حاجة المدقق إلى اللجوء لخدمات خبير ما، و كذلك مسؤولياته أثناء استخدام أعمال هذا الخبير.

✓ **رابعا: المراقبة المادية و التكميلية للرد على المخاطر الهامة:**

1. حالة عدم اليقين المرتبطة بالتقييم.

أ) بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنجم عنها مخاطر هامة إضافة إلى مراقبات مادية أخرى منجزة تلبية لمتطلبات المعيار 330، على المدقق تقييم الجوانب التالية:

– الكيفية التي من خلالها أخذت الإدارة بعين الإعتبار الفرضيات البديلة أو الإنجازات المختلفة وكذلك الأسباب التي من أجلها تم رفضها أو الكيفية التي تأخذ بها الإدارة في الحسبان و بشكل آخر حالة عدم اليقين المرتبطة بالتقييم عند تحديد التقدير المحاسبي.

– عقلانية الفرضيات الهامة المعتمدة من طرف الإدارة.

– عندما يمس ذلك عقلانية الفرضيات الهامة التي اعتمدتها الإدارة، أو ملائمة تطبيق المرجع المحاسبي المعمول به أو نية الإدارة و قدرتها على إدارة أعمال خاصة.

إذا قدر المدقق أن الإدارة غير مكترثة بالشكل المناسب لآثار المترتبة عن عدم اليقين المرتبط بالتقييم المتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تخلق مخاطر كبيرة يجب عليه، إن اعتبر ذلك ضروريا تحديد مجال والذي يقيم من ضمنه عقلانية التقدير المحاسبي.

2. معايير التسجيل و التقييم:

أ) بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنجم عنها مخاطر كبيرة، يجب على المدقق تجميع العناصر المقنعة الكافية و المناسبة المتعلقة بمعرفة:

- إذا كان قرار الإدارة بأن تعكس أو لا تعكس التقديرات المحاسبية في الكشوفات المالية.
- إذا كانت عناصر التقييم المختارة للتقديرات المحاسبية متطابقة مع أحكم المرجع المحاسبي المطبق.

3. تقدير عقلانية التقديرات المحاسبية و البحث عن الاختلالات:

أ) على المدقق تقييم على أساس العناصر المقنعة، فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية إما معقولة في سياق المرجع المحاسبي المطلق و إما خاطئة.

✓ **خامسا: المعلومات الواردة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية:**

1. على المدقق تقييم على أساس العناصر المقنعة، فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية و المتعلقة بالتقديرات المحاسبية متطابقة مع أحكام المرجع المحاسبي المطبق.

2. بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تحدث مخاطر كبيرة، يجب على المدقق كذلك أن يقدر غي إطار المرجع المحاسبي المطبق، دلالة المعلومات الواردة في الكشوف المالية على حالة عدم اليقين المرتبطة بتقييمها.

✓ **سادسا: مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة:**

1. يجب على المدقق إعادة النظر في أحكام و قرارات الإدارة المتخذة أثناء تحديد التقديرات المحاسبية قصد رصد مؤشرات التحيز المحتملة و المقدمة من طرفها.

2. مؤشرات التحيز المحتملة و المقدمة من طرف الإدارة لا تشكل في حد ذاتها الاختلالات التي تمكن المدقق من استخلاص النتائج المتعلقة بعقلانية التقديرات المحاسبية الفردية.

و لكن مثل هذه المؤشرات قد تؤدي إلى التساؤل عن معرفة ما إذا كان تقييمه للمخاطر و الردود عليها لا يزال ملائما و جعله ينظر في النتائج التي قد تترتب على باقي عملية التدقيق.

من جهة أخرى، قد يكون لمثل هاته المؤشرات تأثير على تقييم المدقق لمسألة ما إذا كانت الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة كما هو موضح في المعيار 700.

أمثلة على مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة في التقديرات المحاسبية:

- التغييرات في التقديرات المحاسبية أو طرق تقييمها و التي من أجلها قامت الإدارة بإصدار حكم ذاتي غير مؤسس على التغيير في الظروف.

- استخدام الفرضيات الخاصة بالكيان في التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية بينما هي ليست متناسقة مع الفرضيات التي يمكن ملاحظتها في السوق.
- اختيار أو استحداث فرضيات هامة تؤدي إلى تقدير ظرفي في اتجاه أهداف الإدارة.
- اختيار تقدير ظرفي يمكن أن يدل على وجود ميول نحو التفاؤل أو نحو التشاؤم.

✓ **سابعا: التصريحات الكتابية:** يجب على المدقق الحصول على التصريحات الكتابية من الإدارة التي تؤكد بأن هذه الأخيرة تعتبر أن الفرضيات الهامة التي وضعتها عند قيامها بالتقديرات المحاسبية هي معقولة.

✓ **ثامنا: الوثائق:** يجب على المدقق أن يضم إلى وثائق التدقيق ما يلي:

1. أساس نتائجه حول عقلانية التقديرات المحاسبية أو عدمها، التي تنتج عنها مخاطر كبيرة ة معلومات متعلقة بها.

2. إن وجدت، مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة.

خلاصة الفصل :

بعد تطرقنا لمعايير التدقيق الجزائرية وعرضها بشكل مفصل استنتجنا بأن الجزائر مرت بموجة إصلاحات تخص مهنة التدقيق، من أهم هذه الإصلاحات تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية وإصدارها لمعايير خاصة بها (NAA)، حيث تظهر بأنها قريبة جدا من معايير التدقيق الدولية، وتكمن أهميتها البالغة في تأطير وتنظيم عمل المدقق الخارجي وضبط المهنة على الصعيد المحلي.

الفصل الثالث:

جانب تطبيقي باستخدام برنامج

spss

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

يتضمن هذا المبحث وصفاً لمنهج الدراسة وإجراءاتها، بما في ذلك مجتمع الدراسة وعينتها وكذلك أداة الدراسة المستخدمة والأساليب الإحصائية المتبعة في التحليل، وأخيرا التأكد من الاعتدالية وصدق وثبات الأداة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

من أجل دراسة إشكالية البحث وتحليل أبعاده واختبار الفرضيات، يتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي هو طريقة يعتمد عليها الباحثون في الحصول على بيانات وافية ودقيقة لتصور الواقع الاجتماعي والوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول المشكلة ولتحقيق فهم أفضل وأدق للظواهر المتعلقة به، ولأنه مناسب لوصف الظاهرة محل الدراسة المتمثلة في وصف مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية.

أولا: مصادر جمع البيانات

1. **المصادر الأولية:** لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة " **مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية–دراسة حالة على عينة من الخبراء والمحافظين المحاسبين في ولايات الوسط**" لجأنا إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للبحث والتي صممت خصيصاً لهذا الغرض، بحيث تم اعتماد على العديد من العبارات ومن مختلف المراجع لقياس المحور الأول: مدى استيعاب معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق والمحور الثاني: مدى التزام المدقق بمعايير التدقيق الجزائرية عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق.
2. **المصادر الثانوية:** حيث اتجهنا إلى الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

ثانيا: مجالات الدراسة: تتمثل مجالات الدراسة فيما يلي:

1. **الحدود المكانية:** أجريت هذه الدراسة في مجموعة من ولايات وسط الجزائر (المدية، الجزائر، البليدة، بومرداس)؛
2. **الحدود البشرية:** الخبراء ومحافظي الحسابات في ولايات الوسط؛

3. **الحدود العلمية:** وتتعلق بمحاور الدراسة (مدى استعاب معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق، مدى التزام المدقق بمعايير التدقيق الجزائرية عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق).
4. **الحدود الزمنية:** أجريت هذه الدراسة خلال الفصل الثاني من السنة الجامعية 2019-2020.

ثالثا: مجتمع وعينة الدراسة: من العوامل الأساسية التي يجب على أي باحث تحديدها قبل البدء في دراسته هي حصر مجتمع الدراسة، وعليه فإن مجتمع الدراسة يتمثل في جميع الخبراء ومحافظي الحسابات في ولايات وسط الجزائر، ولقد تم اختيار عينة مكونة من 40 فردا من مجتمع الدراسة وهذا بصفة عشوائية، وبعد توزيع الإستبانات تم استرجاع 30 إستبانة ولم تستبعد أي إستبانة، وهي الإستبانات الخاضعة للتحليل.

المطلب الثاني: أداة جمع البيانات، وأدوات التحليل الإحصائي

أولا: أداة جمع البيانات: تم إعداد استبانه صممت خصيصاً لغرض جمع البيانات، وتم توزيعها على مجتمع الدراسة، وتم تحليل نتائج هذا الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss، وقد تم إعداد الإستبانة على النحو الآتي:

1. إعداد استبانه أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات؛
2. عرض الإستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات؛
3. تعديل الإستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف؛
4. تم عرض الإستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم؛
5. توزيع الإستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، ولقد تم تقسيم الإستبانة إلى جزأين كما يأتي:

-الجزء الأول: تضمن الغلاف الخارجي للإستبيان والذي يتضمن إشكالية الدراسة، شرح الهدف من الدراسة، طمأنة المستجيبين للاستبيان بأن معلوماتهم ستحاط بسرية تامة، وأخيرا تقديم كلمة شكر للمستجيبين.

- **الجزء الثاني:** يتكون من البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة من حيث: الجنس، العمر، المؤهل العلمي الوظيفة، الخبرة المهنية.
- **الجزء الثالث:** يناقش المحاور التي تضمنها الاستبيان، وتم تقسيمه إلى محورين كما يلي:

المحور الأول: يتمثل في مدى استيعاب معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق وقد تم قياسه بواسطة (06) عبارات

المحور الثاني: يتمثل في مدى التزام المدقق على معايير التدقيق الجزائرية عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق، وتعكسه أربع مجموعات هي على النحو الآتي:

مجموعة المعايير الصادرة في 04 فيفري 2016: وقد تم قياسها بواسطة (04) عبارات؛

مجموعة المعايير الصادرة في 11 اكتوبر 2016: تم قياسها بواسطة (04) عبارات؛

مجموعة المعايير الصادرة في 15 مارس 2017: وقد تم قياسها بواسطة (04) عبارات؛

مجموعة المعايير الصادرة في 24 سبتمبر 2018: تم قياسها بواسطة (04) عبارات؛

هذا وقد تم تحديد خيارات الأجوبة باستخدام مقياس ليكارت (Likert Scale) على اعتباره من أنسب المقاييس التي تسمح لنا بقياس استجابات الأفراد. وبما أن هذا المقياس يعبر عن الخيارات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) في دراستنا هذه فهو بذلك مقياس ترتيبي، والأرقام التي تدخل في البرنامج تعبر عن الأوزان وهي (موافق بشدة=5، موافق=4، محايد=3، غير موافق=2، غير موافق بشدة=1) فيتوجب علينا أن نقوم بحساب المتوسط الحسابي ويتم ذلك بحساب طول الفترة أولاً وهي عبارة عن حاصل قسمة (4) على (5)؛ حيث (4) تمثل عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة)، بينما (5) تمثل عدد الاختيارات، وعند قسمة (4) على (5) ينتج طول الفترة ويساوي (0.8) ويصبح التوزيع حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (03-01): توضيح مقياس ليكارت (Likert Scale)

المستوى	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المتوسط الحسابي	من 1 إلى 1.79	من 1.8 إلى 2.59	من 2.6 إلى 3.39	من 3.4 إلى 4.19	من 4.20 إلى 5

المصدر: من إعداد الطالبين .

ثانيا: أدوات التحليل الإحصائي

بعد الإنتهاء من تفريغ البيانات المتضمنة في هذه الاستبيانات في الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والمعروفة اختصارا (SPSS_ V25)، نقوم بإجراء التحليل الإحصائي للبيانات عن طريق مجموعة من الاختبارات الإحصائية وهذا تماشيا مع نوع المتغيرات وفرضيات الدراسة وفيما يلي توضيح للاختبارات الإحصائية التي تم استخدامها:

- اختبار كولمجروف-سمرنوف Kolmogorov-smirnov test (K-S) لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه؛
- معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha لمعرفة ثبات فقرات الإستبيان؛
- معامل الإرتباط سبيرمان Spearman Corrélation Coefficientلحساب الإتساق الداخلي والصدق البنائي؛
- التكرارات والنسب المئوية لوصف بيانات العيّنة من حيث خصائصها؛
- المتوسطات الحسابية من أجل معرفة الأهمية النسبية لمحاور الدراسة والعبارات التي تقيسها؛
- الانحرافات المعيارية لقياس درجة تشتت قيم استجابات الموظفين عن المتوسط الحسابي؛
- الاختبار التائي (T) لعينة واحدة من أجل اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الثالث: إختبار التوزيع الطبيعي، وتقييم صحة وثبات أداة الدراسة

عند جمع البيانات العملية باستخدام الاستبيانات فإنه يجب التحقق من بعض المسائل المتعلقة بجمع البيانات. ومن أهم هذه المسائل هي: فحص التوزيع الطبيعي للبيانات، الثبات، صدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي وفما يلي توضيح لهذه المسائل.

أولا: التحقق من التوزيع الطبيعي

للتأكد من ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، قمنا باستخدام اختبار كولمجروف-سميرنوف (Kolmogorov-smirnov test (K-S وهو اختبار ضروري في حالة استخدام الإختبارات المعلمية

والتي تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، وحتى تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حسب هذا الإختبار فلابد أن تكون مستوى الدلالة لمحاور الدراسة أكبر من (0.05). والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار.

الجدول رقم (03-02): اختبار كلمجروف-سميرنوف (K-S) لتحقق من التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة

المحور	قيمة الاختبار K-S	درجة الحرية df	مستوى الدلالة P
المحور الأول: مدى استيعاب معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق	0.189	30	0.133
المحور الثاني: مدى التزام المدقق بمعايير التدقيق الجزائرية عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق	0.113	30	0.146

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من نتائج الجدول رقم (03-02) أن قيمة اختبار كلمجروف-سميرنوف للمحور الأول (مدى استعراب معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق) والمحور الثاني(مدى التزام المدقق بمعايير التدقيق الجزائرية عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق) كانت غير دالة إحصائيا (P>0.05) مما يعني أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وهذا ما يعطي مؤشرا لإمكانية استخدام الاختبارات الإحصائية المعلمية لهذه الدراسة.

ثانيا: اختبارات الصدق

يؤكد العديد من العلماء والمختصين إلى أن صدق الاختبار يعتمد على صدق عباراته، إذ يزداد أو يقل على أساسها، وعليه فإن العناية بصدق الفقرات تعد بمترلة المعالجة على المستوى القاعدي مع المشكلة العامة، وقد تم في هذه الدراسة قياس صدق العبارات بعدة طرق، منها الصدق: الصدق الظاهري، صدق الاتساق الداخلي والصدق التمييزي. وفيما يلي تفصيل ذلك:

1-صدق المحتوى:

وذلك من خلال عرض الاستبانة على مجموعة من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية العلوم التجارية والإقتصادية والتسيير كما تم ذكره سابقًا، حيث تم تحكيمها من قبلهم، وقد أخذنا بمعظم ملاحظاتهم، بالإضافة إلى عرض الاستبانة على عينة استطلاعية بلغ عددها (05) أفراد وذلك للتعرف على مدى فهمهم للعبارات ودرجة وضوحها، حيث أشارت النتائج إلى وضوح العبارات وقدرة الموظفين على فهم العبارات، إلى أن وصلت الاستبانة إلى شكلها الحالي.

2-صدق الاتساق الداخلي

تعد قوة الارتباط بين العبارات المعدة لقياس خاصية ما مؤشراً إحصائياً لصدق الاتساق الداخلي. تشير "**أنستازي**" أن الاتساق الداخلي لعبارات الاختبار يحسب عن طريق معامل الارتباط بين درجات العبارات ودرجات المحك الخارجي، وعندما لا يتوفر محك خارجي فإن الدرجة الكلية للاختبار تعد أفضل محك داخلي يمكن الاعتماد عليه. ومن أجل تحقيق ذلك تم حساب معامل الارتباط سبيرمان (Spearman) بين درجات كل عبارة مع الدرجة الكلية للاختبار.

- **الإتساق الداخلي للمحور الأول**

نوضح ذلك من خلال عرض الجدول (03-03)

الجدول رقم: (03-03) معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.

رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط *SP*	مستوى الدلالة *P*
A1	تعتبر التشريعات والقوانين كدليل لمعايير التدقيق الجزائرية في ضبط المهنة بين المدققين	0.741**	<0.001
A2	ساهمت معايير التدقيق الجزائرية في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر	0.720**	<0.001
A3	لاقت معايير التدقيق الجزائرية قبول واسع ميدانيا من طرف المدقيقين	0.809**	<0.001
A4	على المدقق أن يحافظ على استمرارية الإطلاع الإصدارات الخاصة بمعايير التدقيق لا سيما الجديدة منها	0.641**	<0.001
A5	اهتمت معايير التدقيق الجزائرية بالمهنة في الجزائرمن خلال التأثير على جودة تقرير المدقق	0.832**	<0.001
A6	وجوب التنسيق بين الجانب التطبيقي والنظري لتكوين المدقق لتحسين من أدائه	0.713**	<0.001
مستوي الدلالة الإحصائية	***:P<0.001		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول رقم (03-03) أن جميع المعاملات الإرتباط كانت مرتفعة ودالة إحصائيا، حيث تراوحت من ($SP = 0.641,\ P < 0.001$) للعبارة (A4) إلى ($SP = 0.832,\ P < 0.001$)

للعبارة (A5) مما يعني وجود علاقة طردية بين كل عبارة مع المحور الذي تنتمي إليه، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

- **الإتساق الداخلي للمحور الثاني**

نوضح ذلك من خلال عرض الجداول رقم (03-04)

الجدول رقم: (03-04) معاملات الإرتباط سبيرمان بين درجات عبارات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.

مجموعات المحور الثاني	رمز العبارة	العبارة	معامل الارتباط *SP*	مستوى الدلالة *P*
مجموعة المعايير الصادرة في 04 فيفري 2016	B1	بعد ضمان الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة يتفق المدقق والإدارة على احكام مهمة التدقيق والتي تكون في شكل "رسالة مهمة" وفقا للمعيار رقم 210	0.779** *	<0.001
	B2	يلجأ المدقق في مهامه للتأكيد الخارجي فيرسل طلبات تاكيدات خارجية للغير بهدف الحصول على أدلة مثبة ذات دلالة ومصداقية وفقا للمعيار رقم 505	0.720** *	<0.001
	B3	على المدقق أن يعلم بالأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره وإن تطلب الأمر إحداث تعديلات على محتوى تقريره وفقا للمعيار رقم 560		
	B4	من مسؤولية الإدارة تقديم تصريحات كتابية للمدقق باعتبارها عناصر مقنعة في إطار مراجعة الكشوف المالية وفقا للمعيار 580	0.743** *	<0.001

مجموعة المعايير الصادرة في 11 أكتوبر 2016	B5	يقوم المدقق بوضع خطة ملائمة وبرنامج عمل قبل بداية التدقيق حتى تنجز مهمة التدقيق بفعالية وفقا للمعيار رقم 300	0.766**	<0.001
	B6	يستند المدقق في تأسيسه رايه على العناصر المقدمة بعد التأكد من عدم وجود اختلالات فيها وفقا للمعيار رقم 500	0.501**	0.001
	B7	يجب على المدقق التأكد من أرصدة إقفال السنة المالية السابقة انها لا تحتوي على أي خلل ونقلت بشكل صحيح في الكشوفات المالية وفقا للمعيار رقم 510	0.795**	<0.001
	B8	يتوجب على المدقق تأسيس رأي حول الكشوفات المالية بناءا على الاستنتاجات المستخرجة من العناصرالمقنعة وفقا للمعيار رقم 700	0.581**	<0.001
مجموعة المعايير الصادرة في 15 مارس 2017	B9	يضع المدقق الإجراءات التحليلية عند الاقتراب من انتهاء أعمال التدقيق للتأكد من تناسق معرفته المكتسبة من الكيان وكشوفه المالية وفقا للمعيار رقم 520	0.739**	<0.001
	B10	خلو تقرير المدقق لأي ملاحظة بشأن عدم اليقين لا يعتبر كضمان للكيان بأن له الرخصة في الإستمرارية في الإستغلال وفقا للمعيار رقم 570	0.803**	<0.001
	B11	يستخدم المدقق بأعمال المدققين الداخليين وهذا بعد التأكد من أنها ملائمة لأعمال التدقيق المطلوبة وفقا للمعيار رقم 610	0.743**	<0.001
	B12	يستعين المدقق باعمال الخبير الذي اختاره في ميدان غير	0.687**	<0.001

		المحاسبة والتدقيق حيث يتحمل المدقق المسؤولية الكاملة في رأي التدقيق المعبر عنه وفقا للمعيار رقم 620	0.547**	*
المجموعة الصادرة في 24 سبتمبر 2018	B13	إحضار ملفات العمل من طرف المدقق يؤكد بانه قد تم التخطيط الجيد للتدقيق باعتبارها عناصر مهمة يعتمد عليها في تأسيس رأيه وفقا للمعيار رقم 230	0.547**	<0.001
	B14	من الضروري أن يحصل المدقق على العناصر المقنعة الكافية والملائمة للتدقيق في المخزونات وتحديد القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان وفقا للمعيار رقم 501	0.398*	0.027
	B15	يمكن إلتجاء المدقق إلى السبر الإحصائي والغير إحصائي لإنجاز إجراءات التدقيق وفقا للمعيار رقم 530	0.693**	<0.001
	B16	يجب على المدقق تغطية تدقيق التقديرات المحاسبية لكونها تتميز بعدم اليقين من استنتاجه بأن عناصر الكشوف مسجلة بعقلانية وفقا للمعيار 540	0.503*	0.001
مستوي الدلالة الإحصائية		**: $P<0.01$ ***: $P<0.001$	*: $P<0.05$	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

تبين نتائج الواردة في الجدول رقم (03-04) أن جميع المعاملات الارتباط كانت من متوسطة إلى مرتفعة ودالة إحصائيا حيث تراوحت من ($SP = 0.398,\ P=0.027$) للعبارة (B14) التي تمثل المجموعة الصادرة في 24 سبتمبر 2018 إلى ($SP = 0.803,\ P<0.001$) للعبارة (B10) التي تمثل مجموعة مجموعة المعايير الصادرة في 15 مارس 2017؛ مما يعني وجود علاقة طردية بين كل عبارة مع المحور الذي تنتمي إليه، وبتالي توافر الاتساق الداخلي ولا نستثني أي عبارة من التحليل.

ثالثا: الصدق البنائي:

يعتبر الصدق البنائي أحد أهم أنواع صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط درجة كل متغير مع درجة متغيرات الدراسة الأخرى والدرجة الكلية لعبارات الإستبانة.

الجدول رقم: (03-05) معاملات الإرتباط سبيرمان بين كل متغير من متغيرات الدراسة والدرجة الكلية للإستبيان

المتغير	1	2	3
1-مدى استعاب معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق	1	-	-
2-مدى استناد المدقق على معايير التدقيق الجزائرية عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق	0.719***	1	-
3-الدرجة الكلية للإستبيان	0.753***	0.802***	1

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من الجدول رقم (03-05) الذي يبين معاملات ارتباط محاور الأول مع المحور الثاني، ثم مع الدرجة الكلية للإستبيان (جميع عبارات الإستبيان)، أن جميع معاملات الإرتباط الظاهرة في الجدول محصورة بين القيمتين (SP=0.719; SP=0.802) وهي دالة أحصائيا (P<0.001)، وهذا يعكس الصدق البنائي لأداة الدراسة.

رابعا: ثبات الإستبيان

يعد ثبات الفقرات شرطا أساسيا من شروط أدوات البحث، ويقصد به أن تعطي فقرات الاختبار نفس النتائج أو قريبة منها إذا ما أعيد تطبيقها على الأفراد أنفسهم في الظروف نفسها.

وقد تم حساب معامل ثبات الاختبار بطريقة التباين ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، حيث تتمتع هذه الطريقة بأهمية خاصة في حساب ثبات الاختبارات الموضوعية وهي تمثل التجانس في أداء الأفراد في قياس

خاصية محددة، وتتراوح قيمة معامل الثبات بين (0) و(1) وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على ثبات عالٍ للمحور أو المقياس، وكلما اقترب من الصفر دل على عدم وجود ثبات.

يوضح الجدول التالي نتائج معاملات الثبات بطريقة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لمحاور الدراسة والدرجة الكلية للإستبيان.

الجدول رقم (03-06) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات المحاور والدرجة الكلية للاستبيان

المحور	معامل ألفا كرونباخ α
المحور الأول: مدى استعاب معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق	0.846
المحور الثاني: مدى التزام المدقق بمعايير التدقيق الجزائرية عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق	0.800
الدرجة الكلية للإستبيان	0.859

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات Spss.

نلاحظ من الجدول الرقم (03-06) أن قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ كانت قيم مرتفعة، حيث جاءت قيمة معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول (α= 0.846)، كما بلغت قيمة معامل الثبات للمحور الثاني (α= 0.800)، أما على مستوى الدرجة الكلية للاستبيان فقد بلغ معامل الثبات (α= 0.859)، وهذا يؤكد أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات عالية ومناسبة وتقيس ما وضعت لقياسه، وبالتالي فهي تفي بأغراض الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss)، حيث نقوم أولا بوصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، وبعد هذا يتم إجراء تحليل وصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة، وبعد ذلك نقوم باختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: وصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

اشتملت الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة كما جاء في الإستبيان المرفق في الملاحق على المتغيرات الديمغرافية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)، حيث سيتم اعتماد التكرارات، النسب المئوية والرسومات البيانية في التعبير عن خصائص أفراد العينة وتحليلها.

أولا: وصف خصائص العينة من حيث متغير الجنس

يمثل الجدول التالي تلخيصا للنتائج المتعلقة بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

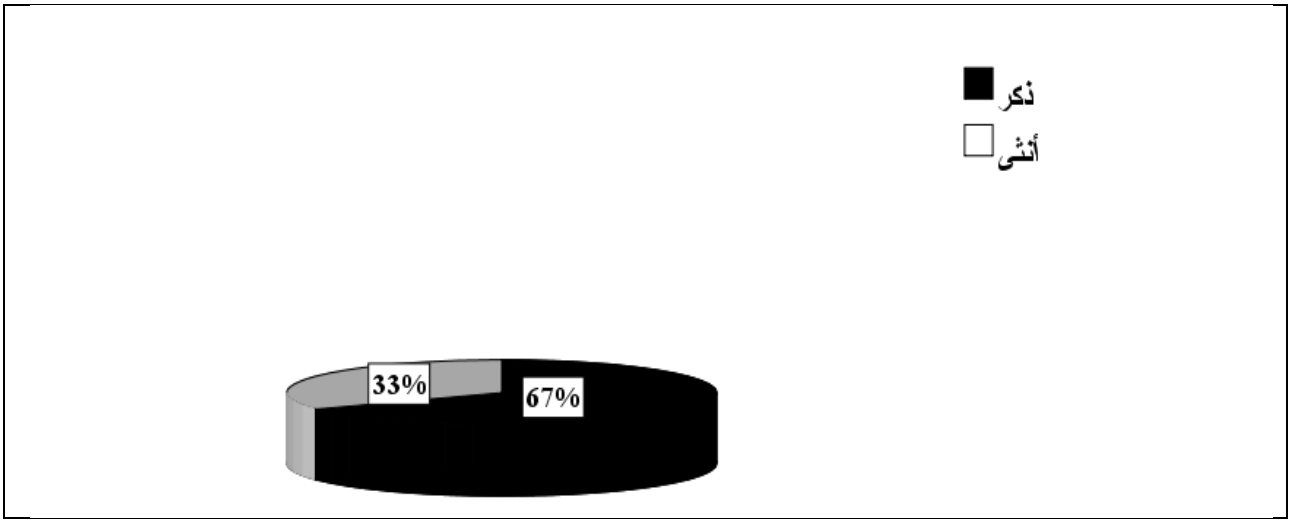
الجدول رقم (03-07) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الجنس

المتغير	الفئات	التكرار f	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	20	67
	أنثى	10	33
	المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول رقم (03-07): أن نسبة تمثيل المدققين الذكور بلغت (69%) من إجمالي عينة الدراسة، في حين بلغت نسبة المدققين الإناث (31%)، وهذا يدل على أن غالبية المدققين هم من فئة الذكور والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (03-01) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الجنس



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

ثانيا: وصف خصائص العينة من حيث متغير العمر

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير العمر.

الجدول رقم (03-08) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير العمر

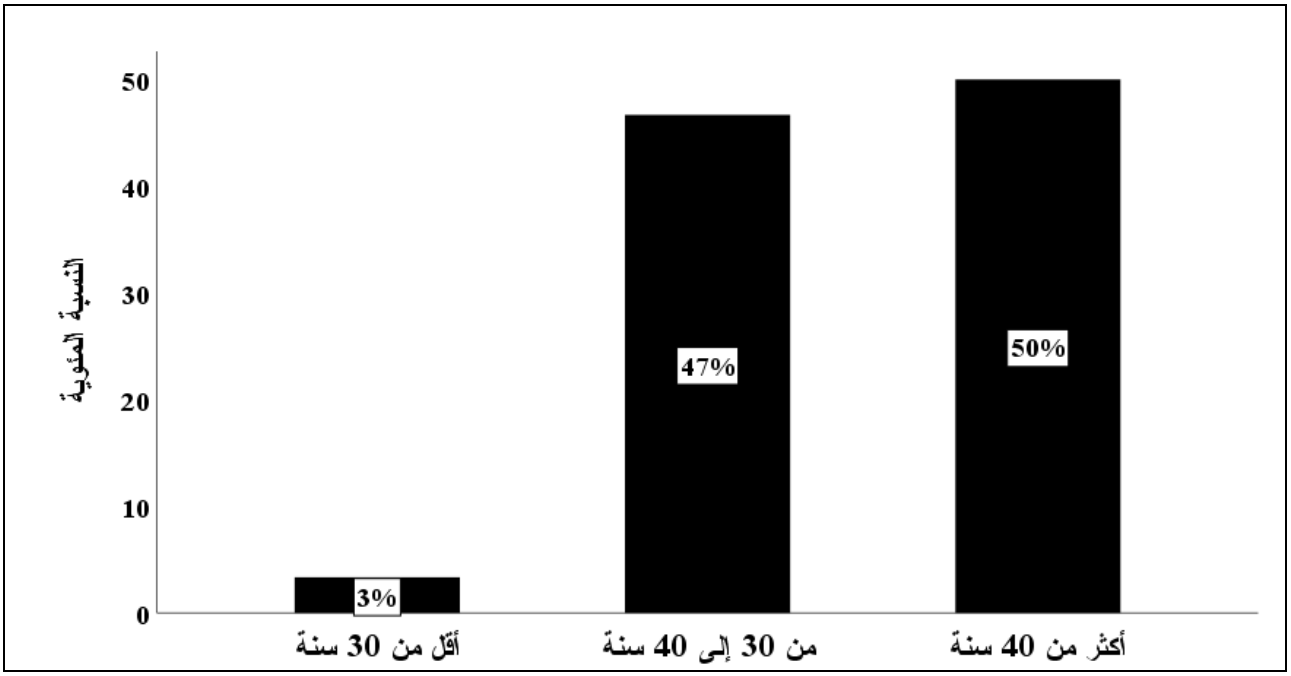
المتغير	الفئات	التكرار *f*	النسبة المئوية %
العمر	أقل من 30 سنة	01	03
	من 30 إلى 40 سنة	14	47
	أكثر من 40 سنة	15	50
	المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، أنّ معظم المدققين في عينة الدراسة هم من الفئة العمرية [أكثر من 40 سنة]، حيث بلغ عددهم (15) موظف وبنسبة مقدارها (50%)، تليها الفئة العمرية [من 30 إلى 40 سنة]،

حيث بلغ عددهم (14) موظف وبنسبة (47%)، في حين لم يتعدى مجموع المدققين الذين ينتمون إلى من الفئة العمرية [أقل من 30 سنة] سوى مدقق وحيد وبنسبة بلغت (03%)، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (03-02) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير العمر



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

ثالثا: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير المؤهل العلمي

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي:

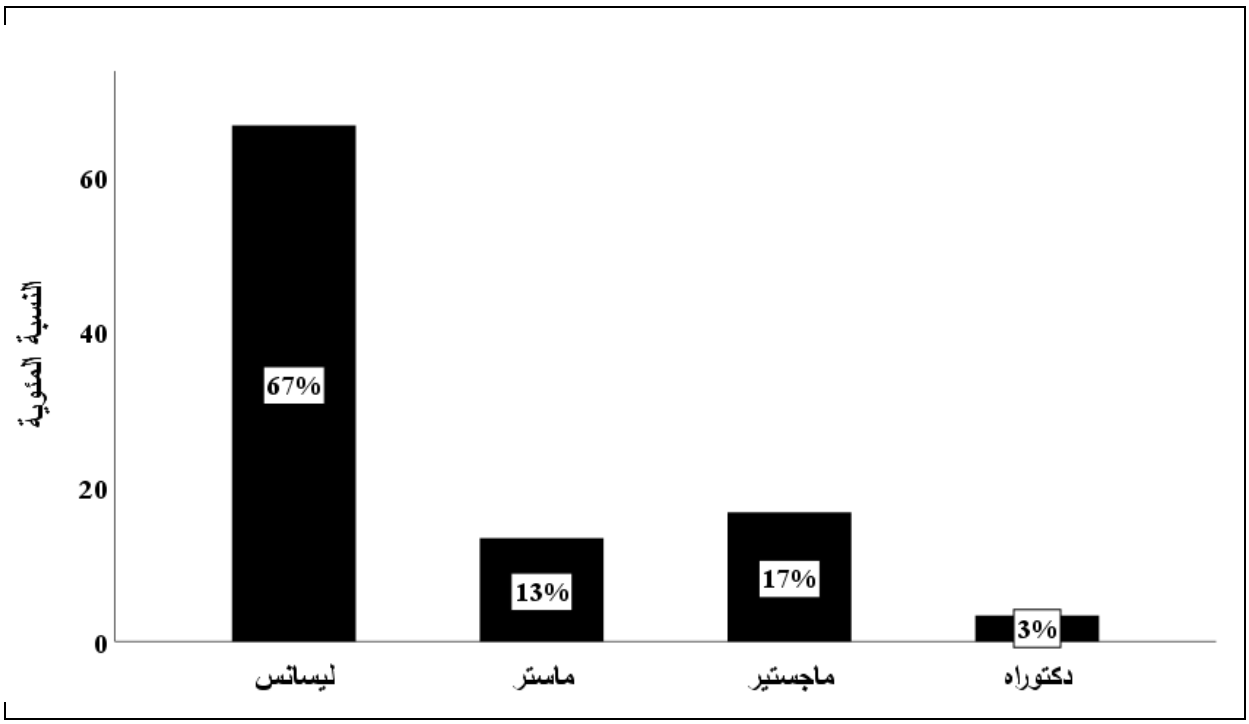
الجدول رقم (03-09) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي

المتغير	الفئات	التكرارات *f*	النسبة المئوية %
المؤهل العلمي	ليسانس	20	67
	ماستر	04	13
	ماجستير	05	17
	دكتوراه	01	03
	المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن المدققين الذين لديهم شهادة ليسانس يمثلون المؤهل العلمي الغالب في عينة الدراسة حيث بلغ عددهم (20) مدقق وبنسبة مئوية بلغت (67%)، يليهم المدققين الحاملين ماجستير بمجموع (05) مدقق وبنسبة بلغت (17%)، ثم المدققين الذي لديهم شهادة ماستر بمجموع (04) مدققين وبنسبة بلغت (13%)، وأخيرا المدققين من حملة شهادة دكتوراه بمجموع مدقق وحيد وبنسبة مقدارها (03%)، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (03-03) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

رابعا: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير الوظيفة

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة:

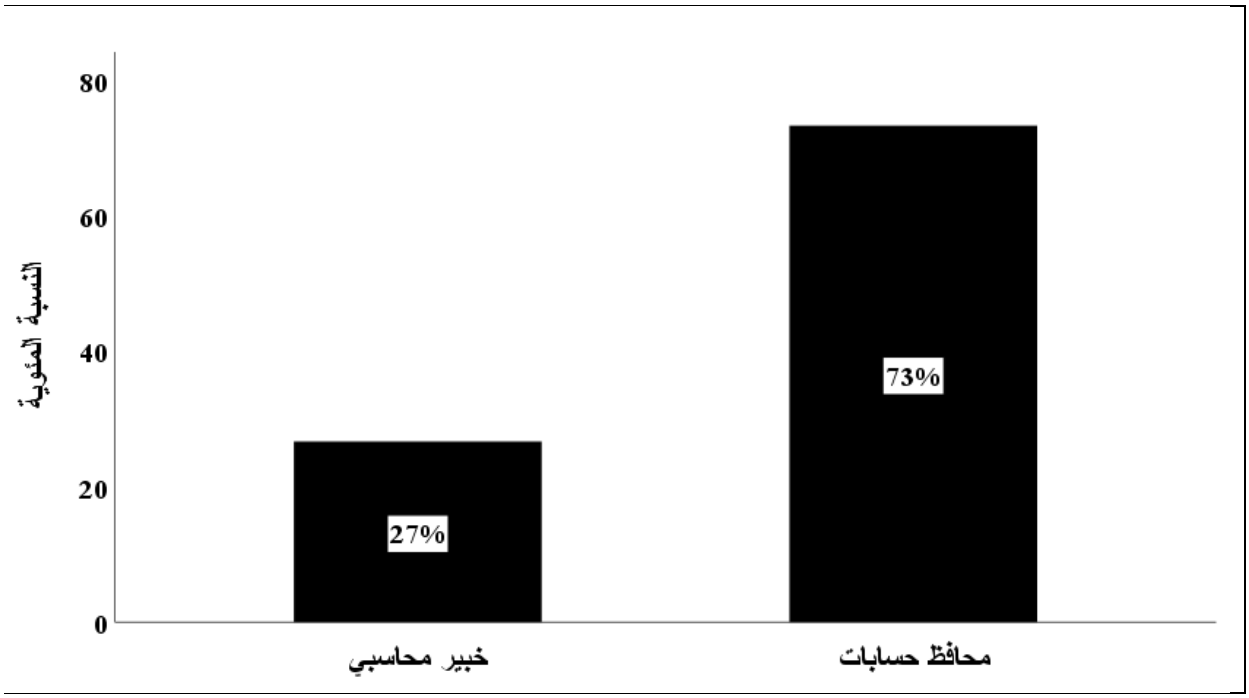
الجدول رقم (03-10) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة

المتغير	الفئات	التكرارات *f*	النسبة المئوية %
الوظيفة	خبير محاسبي	08	27
	محافظ حسابات	22	73
	المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول السابق أن المدققين من فئة محافظ الحسابات يمثلون الرتبة الغالبة في عينة الدراسة حيث بلغ عددهم (22) مدقق وبنسبة مئوية بلغت (73%)، أما أدنى نسبة فكانت للمدققين الذين ينتمون إلى فئة خبير محاسبي إذ بلغ عددهم (08) مدقق وبنسبة مقدارها (27%)، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (03-04) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الوظيفة



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS

خامسا: وصف خصائص عينة الدراسة من حيث متغير الخبرة المهنية

يوضح الجدول التالي، توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية:

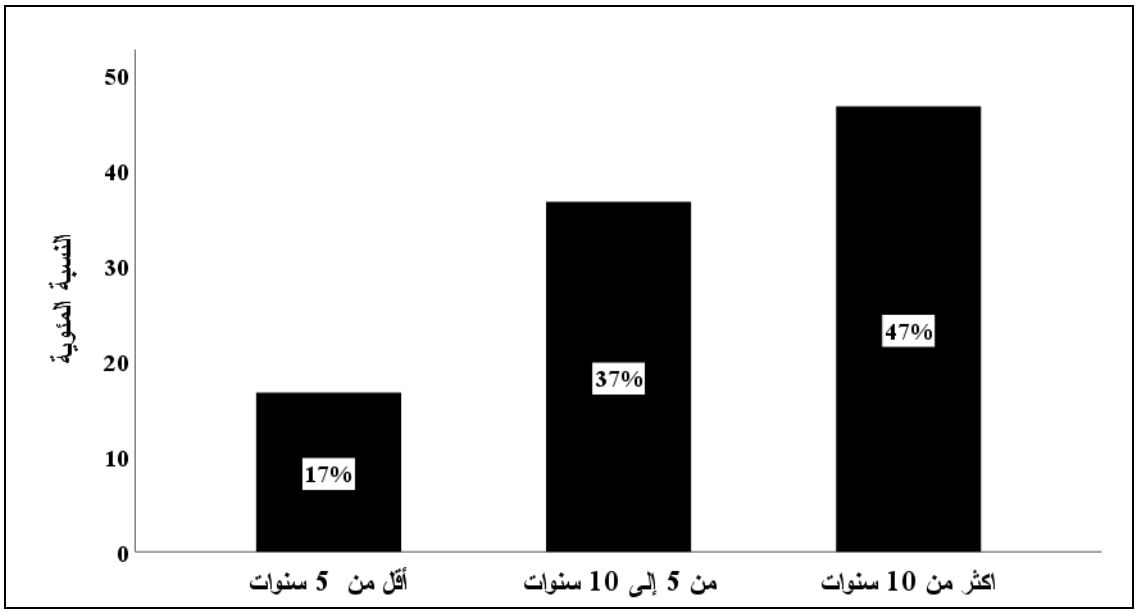
الجدول رقم (03-11) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية

المتغير	الفئات	التكرار f	النسبة المئوية %
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	05	17
	من 05 إلى 10 سنوات	11	37
	أكثر من 10 سنوات	14	47
	المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه، أنّ غالبية المدققين في عينة الدراسة لديهم خبرة مهنية [اكثر من 10 سنوات]، حيث بلغ عددهم (14) مدقق وبنسبة مقدارها (47%)، يليهم المدققين الذين لديهم خبرة مهنية [من 05 إلى 10 سنوات]، حيث بلغ عددهم (11) مدقق وبنسبة (37%)، في حين لم يشكل المدققين الذين لديهم خبرة [أقل من 5 سنوات] سوى (05) مدققين وبنسبة مقدارها (17%) من إجمالي حجم العينة. والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (03-05) توزيع أفراد العيّنة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: رسم مقتطع من مخرجات SPSS.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات موظفي عينة الدراسة

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات المكونة لكل متغير من متغيرات الدراسة وكانت النتائج كما يلي:

أولا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين اتجاه عبارات محور مدى استيعاب معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق

يوضح الجدول رقم (03-12)، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لمحور مدى استعاب معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق

الجدول رقم (03-12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات محور مدى استعاب معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق.

رمز العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	ترتيب العبارة	درجة الموافقة
A1	تعتبر التشريعات والقوانين كدليل لمعايير التدقيق الجزائرية في ضبط المهنة بين المدققين	3.70	0.75	04	موافق
A2	ساهمت معايير التدقيق الجزائرية في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر	4.27	0.69	02	موافق بشدة
A3	لاقت معايير التدقيق الجزائرية قبول واسع ميدانيا من طرف المدقيقين	2.97	0.66	06	محايد
A4	على المدقق أن يحافظ على استمرارية الإطلاع الإصدارات الخاصة بمعايير التدقيق لا سيما الجديدة منها	4.07	0.98	03	موافق
A5	اهتمت معايير التدقيق الجزائرية بالمهنة في الجزائرمن خلال التأثير على جودة تقرير المدقق	3.43	0.93	05	موافق
A6	وجوب التنسيق بين الجانب التطبيقي والنظري لتكوين المدقق لتحسين من أدائه	4.33	0.77	01	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (03-12) أن العبارة (A6) التي نصت على " **وجوب التنسيق بين الجانب التطبيقي والنظري لتكوين المدقق لتحسين من أدائه.**" كانت أكثر العبارات مساهمةً في إثراء عبارات محور مدى استعاب معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق، حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة

(***M***=4.33) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.71) يدل على عدم وجود تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة ، تليها العبارة (B2) الخاصة ب " **ساهمت معايير التدقيق الجزائرية في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.**" بمتوسط حسابي (***M***=4.27) وانحراف معياري قدره (***SD***=0.69) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (A3) المتعلقة ب " **لاقت معايير التدقيق الجزائرية قبول واسع ميدانيا من طرف المدقيقين.**" على أدنى متوسط حسابي (***M***=2.97) وبانحراف معياري بلغ (***SD***= 0.66) ما يدل على وجود تجانس في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبشكل عام يمكن القول أن إجابات أفراد عينة الدراسة انحصرت بين درجة الموافق بشدة ودرجة المحايد وفقا لترتيب مقياس (Likert)، وهذا يدل على انطباع إيجابي لدى أفراد عينة الدراسة حول أهمية عبارات محور مدى استيعاب معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق.

ثانيا: تحليل البيانات المتعلقة بإجابات الموظفين اتجاه عبارات أبعاد محور مدى التزام المدقق بمعايير التدقيق الجزائرية عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق.

1-مجموعة المعايير الصادرة في 04 فيفري 2016

يوضح الجدول رقم (03-13)، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارت مجموعة المعايير الصادرة في 04 فيفري 2016

الجدول رقم (03-13) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات مجموعة المعايير الصادرة في 04 فيفري 2016.

رمز العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	ترتيب العبارة	درجة الموافقة
B1	بعد ضمان الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة يتفق المدقق والإدارة على احكام مهمة التدقيق والتي تكون في شكل "رسالة مهمة" وفقا للمعيار رقم 210	3.37	0.85	03	محايد
B2	يلجأ المدقق في مهامه للتأكيد الخارجي فيرسل طلبات تأكيدات خارجية للغير بهدف الحصول على أدلة مثبة ذات دلالة ومصداقية وفقا للمعيار رقم 505	3.27	0.94	04	محايد
B3	على المدقق أن يعلم بالأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره وإن تطلب الأمر إحداث تعديلات على محتوى تقريره وفقا للمعيار رقم 560	4.03	0.89	02	موافق
B4	من مسؤولية الإدارة تقديم تصريحات كتابية للمدقق باعتبارها عناصر مقنعة في إطار مراجعة الكشوف المالية وفقا للمعيار 580	4.17	1.08	01	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (03-13) أن العبارة (B4) التي نصت على " **من مسؤولية الإدارة تقديم تصريحات كتابية للمدقق باعتبارها عناصر مقنعة في إطار مراجعة الكشوف المالية وفقا للمعيار 580.**"

كانت أكثر العبارات مساهمةً في إثراء عبارات **مج**موعة المعايير الصادرة في 04 فيفري 2016، حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة (***M***=4.17) وبانحراف معياري قدره (***SD***=1.08) يدل على وجود تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة ، تليها العبارة (B3) الخاصة ب " **على المدقق أن يعلم بالأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره وإن تطلب الأمر إحداث تعديلات على محتوى تقريره وفقا للمعيار رقم 560**." بمتوسط حسابي (***M***=4.03) وانحراف معياري قدره (***SD***=0.89) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (B2) المتعلقة ب " **يلجأ المدقق في مهامه للتأكيد الخارجي فيرسل طلبات تأكيدات خارجية للغير بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية وفقا للمعيار رقم 505**." على أدنى متوسط حسابي (***M***=3.27) وبانحراف معياري بلغ (***SD***= 0.94) ما يدل على وجود تجانس في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبشكل عام يمكن القول أن إجابات أفراد عينة الدراسة انحصرت بين درجة الموافق ودرجة المحايد وفقا لترتيب مقياس (Likert)، وهذا يدل على انطباع إيجابي نوعا ما أفراد عينة الدراسة حول أهمية عبارات مجموعة المعايير الصادرة في 04 فيفري 2016.

2-مجموعة المعايير الصادرة في 11 أكتوبر 2016

يوضح الجدول رقم (03-14)، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارت مجموعة المعايير الصادرة في 11 اكتوبر 2016.

الجدول رقم (03-14) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات مجموعة المعايير الصادرة في 11 اكتوبر 2016.

رمز العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	ترتيب العبارة	درجة الموافقة
B5	يقوم المدقق بوضع خطة ملائمة وبرنامج عمل قبل بداية التدقيق حتى تنجز مهمة التدقيق بفعالية وفقا للمعيار رقم 300	4.07	1.20	01	موافق
B6	يستند المدقق في تأسيسه رايه على العناصر المقدمة بعد التأكد من عدم وجود اختلالات فيها وفقا للمعيار رقم 500	4	0.98	02	موافق
B7	يجب على المدقق التأكد من أرصدة إقفال السنة المالية السابقة انها لا تحتوي على أي خلل ونقلت بشكل صحيح في الكشوفات المالية وفقا للمعيار رقم 510	3.10	1.18	04	محايد
B8	يتوجب على المدقق تأسيس رأي حول الكشوفات المالية بناءا على الاستنتاجات المستخرجة من العناصرالمقنعة وفقا للمعيار رقم 700	3.50	0.97	03	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (03-14) أن العبارة (B5) التي نصت على " **يقوم المدقق بوضع خطة ملائمة وبرنامج عمل قبل بداية التدقيق حتى تنجز مهمة التدقيق بفعالية وفقا للمعيار رقم 300**." كانت أكثر العبارات مساهمةً في إثراء عبارات مجموعة المعايير الصادرة في 11 أكتوبر 2016، حيث حازت على أعلى

متوسط حسابي بقيمة (***M***=4.07) وبانحراف معياري قدره (***SD***=1.20) يدل على وجود تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة ، تليها العبارة (B6) الخاصة ب " **يستند المدقق في تأسيسه رايه على العناصر المقدمة بعد التأكد من عدم وجود اختلالات فيها وفقا للمعيار رقم 500**." بمتوسط حسابي (***M***=4) وانحراف معياري قدره (***SD***=0.98) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (B7) المتعلقة ب " **يجب على المدقق التأكد من أرصدة إقفال السنة المالية السابقة انها لا تحتوي على أي خلل ونقلت بشكل صحيح في الكشوفات المالية وفقا للمعيار رقم 510**." على أدنى متوسط حسابي (***M***=3.10) وبانحراف معياري بلغ (1.18 =***SD***) ما يدل على عدم وجود تجانس في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبشكل عام يمكن القول أن إجابات أفراد عينة الدراسة انحصرت بين درجة الموافق ودرجة المحايد وفقا لترتيب مقياس (Likert)، وهذا يدل على انطباع إيجابي نوعا ما لدى أفراد عينة الدراسة حول أهمية عبارات مجموعة المعايير الصادرة في 11 أكتوبر 2016.

3-مجموعة المعايير الصادرة في 15 مارس 2017

يوضح الجدول رقم (03-15)، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارت مجموعة المعايير الصادرة في 15 مارس 2017.

الجدول رقم (03-15) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات مجموعة المعايير الصادرة في 15 مارس 2017.

رمز العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	ترتيب العبارة	درجة الموافقة
B9	يضع المدقق الإجراءات التحليلية عند الاقتراب من انتهاء أعمال التدقيق للتأكد من تناسق معرفته المكتسبة من الكيان وكشوفه المالية وفقا للمعيار رقم 520	3.23	1.04	02	محايد
B10	خلو تقرير المدقق لأي ملاحظة بشأن عدم اليقين لا يعتبر كضمان للكيان بأن له الرخصة في الإستمرارية في الإستغلال وفقا للمعيار رقم 570	2.87	1	03	محايد
B11	يستخدم المدقق بأعمال المدققين الداخليين وهذا بعد التأكد من أنها ملائمة لأعمال التدقيق المطلوبة وفقا للمعيار رقم 610	4.17	0.98	01	موافق
B12	يستعين المدقق بأعمال الخبير الذي اختاره في ميدان غير المحاسبة والتدقيق حيث يتحمل المدقق المسؤولية الكاملة في رأي التدقيق المعبر عنه وفقا للمعيار رقم 620	2.83	0.87	04	محايد

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (03-15) أن العبارة (B11) التي نصت على " **يستخدم المدقق بأعمال المدققين الداخليين وهذا بعد التأكد من أنها ملائمة لأعمال التدقيق المطلوبة وفقا للمعيار رقم 610**."

كانت أكثر العبارات مساهمةً في إثراء عبارات مجموعة المعايير الصادرة في 15 مارس 2017، حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة (***M***=4.17) وبانحراف معياري قدره (***SD***=0.98) يدل على عدم وجود تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة ، تليها العبارة (B9) الخاصة ب " **يضع المدقق الإجراءات التحليلية عند الاقتراب من انتهاء أعمال التدقيق للتأكد من تناسق معرفته المكتسبة من الكيان وكشوفه المالية وفقا للمعيار رقم 520**." بمتوسط حسابي (***M***=3.23) وانحراف معياري قدره (***SD***=1.04) معبرًا عن وجود اختلاف في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (B12) المتعلقة ب " **يستعين المدقق بأعمال الخبير الذي اختاره في ميدان غير المحاسبة والتدقيق حيث يتحمل المدقق المسؤولية الكاملة في رأي التدقيق المعبر عنه وفقا للمعيار رقم 620**." على أدنى متوسط حسابي (***M***=2.83) وبانحراف معياري بلغ (***SD***= 0.87) ما يدل على وجود تجانس في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبشكل عام يمكن القول أن إجابات أفراد عينة الدراسة انحصرت بين درجة الموافق ودرجة المحايد وفقا لترتيب مقياس (Likert)، وهذا يدل على انطباع إيجابي نوعا ما لدى أفراد عينة الدراسة حول أهمية عبارات مجموعة المعايير الصادرة في 15 مارس 2017.

4-مجموعة المعايير الصادرة في 24 سبتمبر 2018

يوضح الجدول رقم (03-16)، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارت مجموعة المعايير الصادرة في 24 سبتمبر 2018.

الجدول رقم (03-16) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لعبارات مجموعة المعايير الصادرة في 24 سبتمبر 2018.

رمز العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	ترتيب العبارة	درجة الموافقة
B13	إحضار ملفات العمل من طرف المدقق يؤكد بانه قد تم التخطيط الجيد للتدقيق باعتبارها عناصر مهمة يعتمد عليها في تأسيس رأيه وفقا للمعيار رقم 230	3.43	0.85	03	موافق
B14	من الضروري أن يحصل المدقق على العناصر المقنعة الكافية والملائمة للتدقيق في المخزونات وتحديد القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان وفقا للمعيار رقم 501	3.87	0.93	02	موافق
B15	يمكن إلتجاء المدقق إلى السبر الإحصائي والغير إحصائي لإنجاز إجراءات التدقيق وفقا للمعيار رقم 530	2.87	0.73	04	محايد
B16	يجب على المدقق تغطية تدقيق التقديرات المحاسبية لكونها تتميز بعدم اليقين من استنتاجه بأن عناصر الكشوف مسجلة بعقلانية وفقا للمعيار 540	4.10	1.21	01	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (03-16) أن العبارة (B16) التي نصت على " **يجب على المدقق تغطية تدقيق التقديرات المحاسبية لكونها تتميز بعدم اليقين من استنتاجه بأن عناصر الكشوف مسجلة بعقلانية**

وفقا للمعيار 540."كانت أكثر العبارات مساهمةً في إثراء عبارات مجموعة المعايير الصادرة في 24 سبتمبر 2018 ، حيث حازت على أعلى متوسط حسابي بقيمة (***M***=4.10) وبانحراف معياري قدره (***SD***=1.21) يدل على وجود تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة ، تليها العبارة (B14) الخاصة ب " **من الضروري أن يحصل المدقق على العناصر المقنعة الكافية والملائمة للتدقيق في المخزونات وتحديد القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان وفقا للمعيار رقم 501**." بمتوسط حسابي (***M***=3.87) وانحراف معياري قدره (***SD***=0.93) معبرًا عن عدم وجود اختلاف في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة، بينما حصلت العبارة (B15) المتعلقة ب " **يمكن إلتجاء المدقق إلى السبر الإحصائي والغير إحصائي لإنجاز إجراءات التدقيق وفقا للمعيار رقم 530**." على أدنى متوسط حسابي (***M***=2.87) وبانحراف معياري بلغ (***SD***= 0.73) ما يدل على وجود تجانس في اجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

وبشكل عام يمكن القول أن إجابات أفراد عينة الدراسة انحصرت غالبيتها داخل درجة الموافق وفقا لترتيب مقياس (Likert)، وهذا يدل على انطباع إيجابي لدى أفراد عينة الدراسة حول أهمية عبارات مجموعة المعايير الصادرة في 24 سبتمبر 2018.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة الميدانية

بعد الانتهاء من مناقشة نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة، ننتقل الآن إلى اختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة الميدانية باستخدام اختبار (***t***) للعينة الواحدة (One Sample t Test) لتحليل عبارات الاستبيان، حيث تكون المحاور والمجموعات؛ بمعنى أفراد عينة الدراسة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (***t***) المحسوبة أكبر من (***t***) الجدولية أو مستوى دلالة دالة إحصائيا (*P*<0.05)، وتكون المحاور والمجموعات سلبية بمعنى أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (***t***) المحسوبة أصغر من (***t***) الجدولية أو مستوى دلالة دالة إحصائيا (*P*<0.05)، كما تكون المحاور والمجموعات حيادية إذا كان مستوى الدلالة غير دالة إحصائيا (*P*<0.05).

أولا: الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى للدراسة الحالية على ما يلي: **لا يوجد استيعاب لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق**. وللتحقق من هذه الفرضية نقوم باستخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة (One Semple t Test) والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم(03-17): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الأولى

البيان	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
الفرضية الأولى	3.79	0.36	11.82***	<0.001	مقبولة
مستوى الدلالة: *P*<0.001***					
قيمة (t) الجدولية عند درجة حرية 29 ومستوى دلالة 0.05 يساوي 2.05					

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (03-17) أن المدققين في عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على المحور الأول، حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (*t*= 11.82, *P*<0.001) و هي أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=2.05) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: "**وجود استيعاب لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق** "

ثانيا: الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية للدراسة الحالية على ما يلي: **لا يلتزم المدقق بمعايير التدقيق الجزائرية عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق**، وتتفرع من هذه الفرضية الرئيسية مجموعة من الفرضيات الفرعية:

1- الفرضية الفرعية الأولى

تنص الفرضية الفرعية الأولى للدراسة الحالية على ما يلي: **لا يلتزم المدقق بمجموعة المعايير الصادرة في 04 فيفري 2016 عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق**، وللتحقق من هذه الفرضية نقوم باستخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة (One Sample t Test) والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم(03-18): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

البيان	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
الفرضية الفرعية الأولى	3.70	0.65	05.93***	<0.001	مقبولة
مستوى الدلالة: *P*<0.001***					
قيمة (t) الجدولية عند درجة حرية 29 ومستوى دلالة 0.05 يساوي 2.05					

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (03-18) أن المدققين في عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على مجموعة المعايير الصادرة في 04 فيفري 2016، حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (*t*= 11.82, *P*<0.001) و هي أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=2.05) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول أن هذا

المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: " **المدقق يلتزم بمجموعة المعايير الصادرة في 04 فيفري 2016 عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق**".

2- الفرضية الفرعية الثانية

تنص الفرضية الفرعية الثانية للدراسة الحالية على ما يلي: **لا يلتزم المدقق بجموعة المعايير الصادرة في 11 اكتوبر 2016 عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق**، وللتحقق من هذه الفرضية نقوم باستخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة (One Sample t Test) والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم(03-19): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الفرعية الثانية

البيان	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
الفرضية الفرعية الثانية	3.66	0.76	03.66***	<0.001	مقبولة
مستوى الدلالة: *P*<0.001***					
قيمة (t) الجدولية عند درجة حرية 29 ومستوى دلالة 0.05 يساوي 2.05					

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (03-19) أن المدققين في عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على مجموعة المعايير الصادرة 11 اكتوبر 2016، حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (*t*= 3.66, *P*<0.001) و هي أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=2.05) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن "**المدقق يلتزم بمجموعة المعايير الصادرة في 11 اكتوبر 2016 عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق**".

3-الفرضية الفرعية الثالثة

تنص الفرضية الفرعية الثالثة للدراسة الحالية على ما يلي: **لا يلتزم المدقق بجموعة المعايير الصادرة في 15 مارس 2017 عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق**، وللتحقق من هذه الفرضية نقوم باستخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة (One Sample t Test) والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم(03-20): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة

البيان	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
الفرضية الفرعية الثالثة	3.27	0.55	02.71*	0.011	مقبولة
مستوى الدلالة: *P*<0.05 *					
قيمة (t) الجدولية عند درجة حرية 29 ومستوى دلالة 0.05 يساوي 2.05					

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (03-20) أن المدققين في عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على مجموعة المعايير الصادرة في 15 مارس 2017، حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار (*t*= 02.71, *P*=0.011) و هي أكبر من قيمة (***t***) الجدولية (*t*=2.05) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الفرعية الصفرية ونقبل الفرضية الفرعية البديلة التي تنص على أن " **المدقق يستند على مجموعة المعايير الصادرة في 15 مارس 2017 عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق** ".

4-الفرضية الفرعية الرابعة

تنص الفرضية الفرعية الثالثة للدراسة الحالية على ما يلي: **لا يلتزم المدقق بمجموعة المعايير الصادرة في 24 سبتمبر 2018 عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق**، وللتحقق من هذه الفرضية نقوم باستخدام اختبار (*t*) للعينة الواحدة (One Sample t Test) والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (03-21): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة

البيان	المتوسط الحسابي *M*	الإنحراف المعياري *SD*	اختبار t		القرار الخاص بالفرضية
			القيمة الإحصائية	مستوى دلالة *P*	
الفرضية الفرعية الرابعة	3.56	0.48	06.37** *	<0.00 1	مقبولة
مستوى الدلالة: ***$P<0.001$					
قيمة (t) الجدولية عند درجة حرية 29 ومستوى دلالة 0.05 يساوي 2.05					

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (03-21) أن المدققين في عينة الدراسة يميلون إلى الموافقة على مجموعة المعايير الصادرة في 24 سبتمبر 2018، حيث تشير النتائج أن قيمة اختبار ($P<0.001$,06.37 =*t*) و هي أكبر من قيمة (*t*) الجدولية (*t*=2.05) ودالة إحصائيا عند مستوى (0.05)، وبالتالي يمكن القول أن هذا المحور إيجابي وهذا ما يجعلنا ننفي الفرضية الفرعية الصفرية ونقبل الفرضية الفرعية البديلة التي تنص على أن " **المدقق يلتزم بالمعايير الصادرة في 24 سبتمبر 2018 عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق** ".

خلاصة الفصل:

تعد الدراسة الميدانية التطبيقية الجانب الجوهري لاستكمال وتعزيز الجانب النظري لأي بحث علمي، وهو ما تم تطبيقه في هذه الدراسة من خلال هذا الاستبيان الذي تم توزيعه على مجموعة من المدققين (خبراء محاسبين ومحافظي حسابات)، ومن ثم جمع البيانات وتحليلها.

انطلاقا من مختلف الاختبارات الإحصائية والنتائج المتحصل عليها من خلال تحليل الاستبانات المتحصل عليها فقد تم التوصل إلى ما يلي:

- يوجد استيعاب لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق بشكل تدريجي ميدانيا
- هناك على العموم التزام بمعايير التدقيق الجزائرية من طرف مراجعي الحسابات

خاتمة عامة

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي حجر الأساس الذي يخدم جميع الأطراف المرتبطة بالمؤسسة فهو يضمن البيانات المقدمة من طرف المؤسسة من أنها مبنية على الشفافية والمصداقية، الأمر الذي دفع بالمختصين والفاعلين في المجال بالتضافر من أجل إنشاء قواعد ومعايير واضحة وجعلها كمرجع يُعتمد عليه عند تنفيذ مهنة التدقيق.

وانطلاقا من هنا هدفت دراستنا المتواضعة تحت عنوان "مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية" إلى التحقق والكشف عن تعامل وتأقلم المدقق الخارجي في الجزائر مع واقع إصدار الجزائر لمعايير التدقيق (NAA)، حيث تطرقنا في دراستنا جانبين متكاملين الأول نظري والثاني تطبيقي، والتي من خلالها توصلنا إلى النتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة والنتائج المتوصل إليها وكذا التوصيات وآفاق الدراسة نعرضها كما يلي:

أولا: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

– فيما يخص الفرضية الأولى: فقد تم نفي الفرضية العدمية H0 التي تنص على أنه لا يوجد استيعاب لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق، واستبدالها بالفرضية البديلة H1 التي تنص على أنه يوجد استيعاب لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق

–بينما الفرضية الثانية، : فقد تم نفي الفرضية العدمية H0 التي تنص على أنه لا يوجد التزام لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق، واستبدالها بالفرضية البديلة H1 التي تنص على أنه يوجد التزام لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق

ثانيا: النتائج المتوصل إليها

في ضوء هذا البحث توصلنا لبعض النتائج نذكر منها:

- أن استيعاب المدقق لفكرة إصدار معايير التدقيق الجزائرية كانت بشكل تدريجي بحيث كان في السابق بعض المدققين يستندون على معايير التدقيق الدولية قبل إصدار معايير التدقيق الجزائرية.
- تعتبر المعايير المرجع والسند الذي يعتمد عليه المدقق خلال القيام بأعمال التدقيق التي من شأنها تساهم في تخطي الصعوبات المهنية
- أن التزام المدقق بمعايير التدقيق الجزائرية كان بشكل حتمي من الناحية القانونية وخصوصا عند إصدارها رسميا
- اهتمت معايير التدقيق الجزائرية بالمهنة في الجزائر من خلال التأثير على جودة تقرير المدقق.

ثالثا: التوصيات

أردنا التركيز بهذه التوصيات على بعض البنود المهمة التي استنتجناها خلال فترة هذه الدراسة، وتتمثل في الآتي:

– ضرورة التزام المدقق بالاطلاع المستمر على أي إصدار جديد من معايير التدقيق الجزائرية

– من المستحسن اهتمام السلطات وكذا المهنيين بنشر الوعي الأخلاقي الخاص بالالتزام بحيثيات هذه المعايير التي تعد من أساسيات تطبيقها ميدانيا.

– سعي الجامعة بربط الجانب الأكاديمي بالجانب التطبيقي لمهنة التدقيق لتكوين المدقق قبل التخرج من أجل التحسين من أدائه ميدانيا من خلال تدريس مقياس خاص بمعايير التدقيق الجزائرية.

– إلزام المؤسسات على تعيين مدقق داخلي وجعله من شروط تأسيس أي مؤسسة، الذي من شأنه مساعدة المدقق الخارجي على القيام بأعماله بكل شفافية ومصداقية.

– تحفيز الأساتذة المختصين في مجال التدقيق من أن يعملوا على تأليف أكبر عدد من الكتب المتعلقة بمهنة التدقيق في الجزائر.

–تشجيع المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار معايير أخرى جديدة.

رابعا : آفاق الدراسة

في الأخير لا ندعي بأننا قمنا بالإلمام بجميع جوانب الموضوع، بل بقيت الكثير من النقاط تستحق التوضيح والدراسة بشكل أعمق، ونرجو من أن يفتح بحثنا المتواضع آفاقا أمام الطلبة والباحثين لتقديم نظرة شاملة حول التدقيق الخارجي، لأنه موضوع يبقى البحث فيه متواصلا، حيث صادفنا مواضيع تحتاج إلى دراسة معمقة ومن الممكن أن تكون مواضيع ودراسات في المستقبل نذكر منها:

– مدى فاعلية معايير التدقيق الجزائرية في الحد من الفساد المهني.

– أثر معايير التدقيق الجزائرية على جودة تقرير المدقق.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

اولا: الكتب

1. الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات (النظري و العملي)، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن، 2009.

ثانيا: الاطروحات والمذكرات

1. آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص تسيير محاسبي و تدقيق، جامعة أدرار، أدرار، 2018/2017، ص 134، 135.
2. بن نعمة سليمة، النظام المحاسبي المالي و أثره على التدقيق و محافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة مستغانم، 2017-2018.
3. بوقرن دليلة، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في علو التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2015-2016.
4. سعيدي فارس، مدى التزام مكاتب التدقيق في الجزائر بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية في ظل معيار المراجعة الدولي رقم 220، مذكرة لنيل درجة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة البليدة، البليدة 2015/2014.

ثالثا: القوانين والمراسيم

1. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، سنة 2007، المادة 715، مكرر 11.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن معايير الجزائرية للتحقيق.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر، 2018، يتضمن معايير التدقيق الجزائرية للتحقيق.
6. ج ج د ش، العدد 20، 01 ماي 1991، قانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 أفريل 1991، المتضمن مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة05.

7. ج ج د ش، العدد 56، 29 سبتمبر 1996، المرسوم التنفيذي رقم 96-318، المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، المادة 02.
8. ج ج د ش، العدد 42، 11 يوليو 2010، القانون 10-01، 29 يوليو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 05.
9. ج ج د ش، ج ر، العدد 07، 02 فبراير 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-32، 27 يناير 2011، ويتعلق بتعيين محافظي الحسابات المادة 04.
10. ج ج د ش، العدد 07، 02 فيفري 2011، المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 27 يناير 2001، يتضمن تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره، المادة02.

رابعا: المقالات

1. عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة(ISA)، ورقة بحثية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة البليدة.

الملاحق

الملحق رقم 01: الاستبيان

الجـــمهورية الجـــزائرية الديمقراطية الشـــعبية

وزارة التعليم العلي والبحث العلمي

جامعة المدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة

بعد التحية و السلام:

في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تندرج ضمن متطلبات التخرج للحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية ولمحاسبة ، تخصص محاسبة تحت عنوان " **مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية –دراسة ميدانية–**" وبغرض إتمام هذه الدراسة نضع بين أيديكم هذا الاستبيان ملتمسين منكم التفضل بالمساعدة في إثراء هذا الموضوع بآرائكم ومقترحاتكم حول ما يتضمنه من تساؤلات.

وللعلم فإن هذا الاستبيان يعتبر جزء من البحث، وإجاباتكم ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما نرجو أن يتصف الرد على الأسئلة بالصدق والموضوعية ويحظى بالاهتمام و الجدية

وأخيرا نشكركم على تعاونكم ومساهمتكم في هذا البحث.

من إعداد الطلبة :

- ***دريس أيوب إبراهيم***
- ***موزاوي أسامة***

تحت إشراف الأستاذ :

–أ. خيرات

أولا: معلومات ديموغرافية حول عينة الدراسة

1- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2- العمر: أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 40 سنة ☐ أكثر من 40 سنة ☐

3-المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

4-الوظيفة خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐

5- الخبرة المهنية: أقل من 05سنوات ☐ من05 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

المحور الأول : مدى استيعاب معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تعتبر التشريعات والقوانين كدليل لمعايير التدقيق الجزائرية في ضبط المهنة بين المدققين					
02	ساهمت معايير التدقيق الجزائرية في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر					
03	لاقت معايير التدقيق الجزائرية قبول واسع ميدانيا من طرق المدققين					
04	على المدقق أن يحافظ على استمرارية الاطلاع على إصدارات الخاصة بمعايير التدقيق لا سيما الجديدة منها					
05	اهتمت معايير التدقيق الجزائرية بالمهنة في الجزائر من خلال التأثير على جودة تقرير المدقق					
06	وجوب التنسيق بين الجانب التطبيقي والنظري لتكوين المدقق في للتحسين من أداءه					

المحور الثاني : مدى استناد المدقق على معايير التدقيق الجزائرية عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق

1- مجموعة المعايير الصادرة في 04 فيفري 2016

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	بعد ضمان الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة يتفق المدقق والإدارة على أحكام مهمة التدقيق والتي تكون في شكل " رسالة المهمة " وفقا للمعيار رقم 210					
02	يلجأ المدقق في مهامه للتأكيد الخارجي فيرسل طلبات تأكيدات خارجية للغير بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية وفقا للمعيار رقم 505					
03	على المدقق أن يعلم بالأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره وإن تطلب الأمر إحداث تعديلات على محتوى تقريره وفقا للمعيار رقم 560					
04	من مسؤولية الإدارة تقديم تصريحات كتابية للمدقق باعتبارها عناصر مقنعة في إطار مراجعة الكشوف المالية وفقا للمعيار رقم 580					

2- مجموعة المعايير الصادرة في 11 أكتوبر 2016

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يقوم المدقق بوضع خطة ملائمة وبرنامج عمل قبل بداية التدقيق حتى تنجز مهمة التدقيق بفعالية وفقا للمعيار رقم 300					
02	يستند المدقق في تأسيس رأيه على العناصر المقنعة بعد التأكد من عدم وجود اختلالات فيها وفقا للمعيار رقم 500					
03	يجب على المدقق التأكد من أرصدة إقفال السنة المالية السابقة أنها لا تحتوي على أي خلل ونقلت بشكل صحيح في الكشوفات المالية وفقا للمعيار رقم 510					
04	يتوجب على المدقق تأسيس رأي حول الكشوفات المالية					

	بناءا على الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة وفقا للمعيار رقم 700					

3 –مجموعة المعايير الصادرة في 15 مارس 2017

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يضع المدقق الإجراءات التحليلية عند الاقتراب من انتهاء أعمال التدقيق للتأكد من تناسق معرفته المكتسبة من الكيان وكشوفه المالية وفقا للمعيار رقم 520					
0	خلو تقرير المدقق لأي ملاحظة بشأن عدم اليقين لا يعتبر كضمان للكيان بأن له الرخصة في الاستمرارية في الاستغلال وفقا للمعيار رقم 570					
03	يستخدم المدقق بأعمال المدققين الداخليين وهذا بعد التأكد من أنها ملائمة لأعمال التدقيق المطلوبة وفقا للمعيار رقم 610					
04	يستعين المدقق بأعمال الخبير الذي اختاره في ميدان غير المحاسبة والتدقيق حيث يتحمل المدقق المسؤولية الكاملة في رأي التدقيق المعبر عنه وفقا للمعيار رقم 620					

4 – المجموعة الصادرة في 24 سبتمبر 2018

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	إحضار ملفات العمل من طرف المدقق يؤكد بأنه قد تم التخطيط الجيد للتدقيق باعتبارها عناصر مهمة يَعتمد عليها في تأسيس رأيه وفقا للمعيار رقم 230					
02	من الضروري أن يحصل المدقق على العناصر المقنعة الكافية والملائمة للتدقيق في المخزونات وتحديد القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان وفقا للمعيار رقم 501					

03	يمكن التجاء المدقق إلى السبر الإحصائي والغير إحصائي لإنجاز إجراءات التدقيق وفقا للمعيار رقم 530					
04	يجب على المدقق تغطية تدقيق التقديرات المحاسبية لكونها تتميز بعدم اليقين من استنتاجه بأن عناصر الكشوف المالية مسجلة بعقلانية وفقا للمعيار 540					

الملحق رقم 02: مخرجات spss

1-جدول اختبار التوزيع الطبيعي:

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
المحور الأول	,189	30	,133	,870	30	,369
المحور الثاني	,113	30	,146	,769	30	,457
a. Correction de signification de Lilliefors						

2-ثبات الاستبيان

- مدى استعاب معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,846	6

- مدى استناد المدقق على معايير التدقيق الجزائرية عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,800	16

- الدرجة الكلية للإستبيان

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,859	22

3-البيانات الديمغرافية

Table de fréquences

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	20	66,7	66,7	66,7
	أنثى	10	33,3	33,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 30 من أقل	1	3,3	3,3	3,3
	سنة 40 إلى 30 من	14	46,7	46,7	50,0
	سنة 40 من أكثر	15	50,0	50,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العلمي المؤهل متغير حسب الدراسة عينة أفراد توزيع					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	20	66,7	66,7	66,7
	ماستر	4	13,3	13,3	80,0
	ماجستير	5	16,7	16,7	96,7
	دكتوراه	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبي خبير	8	26,7	26,7	26,7
	حسابات محافظ	22	73,3	73,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 من أقل	5	16,7	16,7	16,7
	سنوات 10 إلى 5 من	11	36,7	36,7	53,3
	سنوات 10 من اكثر	14	46,7	46,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

4-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات محور مدى استعاب معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق:

Statistiques univariées							
				Manquant		Nombre d'extrêmes[a]	
	N	Moyenne	Ecart type	Effectif	Pourcentage	Faible	Elevée
A1	30	3,70	,750	0	,0	0	0
A2	30	4,27	,691	0	,0	1	0
A3	30	2,97	,669	0	,0	.	.
A4	30	4,07	,980	0	,0	2	0
A5	30	3,43	,935	0	,0	1	0
A6	30	4,33	,711	0	,0	0	0

a. Nombre d'observations en dehors de la plage autorisée (Q1 - 1.5*IQR, Q3 + 1.5*IQR).

5-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات محور مدى استناد المدقق على معايير التدقيق الجزائرية عند القيام بأعمال الفحص والتدقيق

Statistiques univariées							
				Manquant		Nombre d'extrêmes[a]	
	N	Moyenne	Ecart type	Effectif	Pourcentage	Faible	Elevée
B1	30	3,37	,850	0	,0	0	0
B2	30	3,27	,944	0	,0	1	0
B3	30	4,03	,890	0	,0	3	0
B4	30	4,17	1,085	0	,0	2	0
B5	30	4,07	1,202	0	,0	4	0
B6	30	4,00	,983	0	,0	0	0
B7	30	3,10	1,185	0	,0	4	0
B8	30	3,50	,974	0	,0	0	0
B9	30	3,23	1,040	0	,0	0	0

B10	30	2,87	1,008	0	,0	0	0
B11	30	4,17	,986	0	,0	2	0
B12	30	2,83	,874	0	,0	0	1
B13	30	3,43	,858	0	,0	0	0
B14	30	3,87	,937	0	,0	0	0
B15	30	2,87	,730	0	,0	0	0
B16	30	4,10	1,213	0	,0	4	0

a. Nombre d'observations en dehors de la plage autorisée (Q1 - 1.5*IQR, Q3 + 1.5*IQR).

6- نتائج اختبار الفرضية الأولى

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
ما مدى استعاب معايير التدقيق الجزائرية من طرف المدقق	11,825	29	,000	,79444	,6570	,9319

7- نتائج اختبار الفرضية الثانية:

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
المجموعة_الأولى	5,937	29	,000	,70833	,4643	,9524
المجموعة_الثانية	4,799	29	,000	,66667	,3825	,9508
المجموعة_الثالثة	2,716	29	,011	,27500	,0679	,4821
المجموعة_الرابعة	6,378	29	,000	,56667	,3850	,7484