الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الدكتور طاهر مولاي - سعيدة –
قسم :علوم التسيير
الشعبة: مالية و محاسبة

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص: محاسبة و تدقيق

تحت عنوان

واقع الممارسة المهنية للمعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

دراسة استقصائية لعينة من ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر

من إعداد الطلبة :

***مباركي محمد اسلام**
***ديداوي محمد فاروق**

تحت اشراف الدكتورة:

*** حرمل سليمة**

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ : 2021/07/14 أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ/ .....مسكين الحاج..... رئـــيـــســـا

الأستاذة/ ..... حرمل سليمة.....مشرفا ومقررا

الأستاذة/ ..... قدوري هدى سلطان.....مـــنـــاقـــشا

السنة الجامعية 2021/2020

شكر وتقدير

الحمد لله الذي تواضع كل شيء لعظمته، و الحمد لله الذي أذل كل شيء لعزته.

الحمد لله الذي خضع كل شيء لملكه، والحمد لله الذي استسلم كل شيء لقدرته.

الحمد لله وحده لاشريك له، والصلاة والسلام على نبينا محمدا صلى الله عليه وسلم وعلى أله وصحبه أجمعين.

لا يسعني في هذا المقام الى أن أتقدم بشكري الجزيل و العرفان الى الأستاذة حرمل سليمة على هذه المذكرة، وملاحظاتها وتوجيهاتها المستمرة والقيمة.

و كل الأساتذة الذين حرصوا على تلقيننا العلم والمعرفة.

وإلى الوالدين الحبيبين الممتن لهما بمساندتهما بحبهما وعطفهما لنا

وفي الأخير أسأل الله العظيم رب العرش

الكريم أن يرزقنا العلم النافع ويمحوا عنا الجهل

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

اللهم صلي وسلم على سيدنا محمد خاتم الأنبياء والمرسلين إلى يوم الدين

أهدي عملي هذا إلى

أغلى ما في الوجود

إليك يا من تضحي براحتك لتنير عقلي بالعلم والإيمان يا من كنت خير مربي وناصح :والدي العزيز.

إليك يا أحن وأعظم قلب في الدنيا يا من أمدني من نور قلبها لتنير دربي :أمي الحبيبة.

إلى الإخوة والأخوات واخص بالذكر الطاهر

إلى الأصدقاء

إلى كل من حملت ذاكرتي اسمه ولم تحمله مذكرتي

إلى كل من اطلع على هذا البحث

الملخص:

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على واقع الممارسة المهنية للمعايير الدولية للتدقيق في الجزائر،من خلال دراسة مدى التزام مراجعي الحسابات بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق، و دراسة مدى توافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية.

اعتمدنا في دراستنا على تحليل اراء عينة من ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر و ثم ذلك عن طريق استبيان كأداة لجمع البيانات،تضمن الاستبيان اربعة محاور يصب كل منها الى فرضية من فرضيات الدراسة كما ثم الاعتماد على برامج spss و excel لعرض البيانات وتحليلها .

و من اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة ان تبني المعايير الدولية للتدقيق يساهم على الارتقاء بمستوى مهنة التدقيق في الجزائر، كما ان ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر يطبقون المعايير المحلية التي هي مستوحاة من المعايير الدولية بشكل كبير،اضافة ان معايير التدقيق الدولية غير قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة .

الكلمات المفتاحية :

المعايير الدولية للتدقيق، المعايير المحلية، مراجعي الحسابات

Abstract:

This research aims to determine the reality of the professional practice of international auditing standards in Algeria. By analyzing the extent to which auditors are committed to the application of international standards ,and examining the compatibility of international standards of scrutiny with the Algerian environment.

In our study, we relied on a study of the opinions of a sample of audit practitioners in Algeria. Then through a questionnaire as a data collection tool., The questionnaire contained four axes, each of which was intended for a study hypothesis., It then relies on spss and excel programs for data presentation and analysis.

One of the most important findings of the study is that the adoption of international auditing standards contributes to upgrading At the level of the audit profession in

Algeria,as like as Algeria's auditing practitioners also apply local standards Which is highly inspired by international standards, International auditing standards are also inapplicable under current circumstances.

قائمة المحتويات

الفهرس

شكر و تقدير	–
الاهداء	–
الملخص	II
قائمة المحتويات	III
قائمة الجداول	VI
قائمة الاشكال	II
قائمة الملاحق	II
المقدمة العامة	أ
الفصل الاول: الاطار النظري للتدقيق ومعايير التدقيق الدولية	**1**
تمهيد	**2**
المبحث الاول: ماهية التدقيق و المعايير الدولية للتدقيق	**3**
المطلب الاول: تعريف التدقيق و التطور التاريخي للتدقيق	**3**
الفرع الاول:عموميات حول التدقيق	**3**
الفرع الثاني : اهمية التدقيق وانواعه و ماهية المدقق	**6**
المطلب الثاني: ماهية المعايير الدولية للتدقيق	**11**
الفرع الاول: التعريف بالمعايير الدولية للتدقيق	**11**
الفرع الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية	**20**
المبحث الثاني : ممارسة المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر	**33**
المطلب الاول: التدقيق في الجزائر	**33**

الفرع الاول: .مراحل تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر	**33**
الفرع الثاني: مهنة التدقيق و محافظة الحسابات في الجزائر	**37**
المطلب الثاني: المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر	**41**
الفرع الاول: إصدار معايير جزائرية للتدقيق بالاعتماد على المعايير الدولية	**41**
الفرع الثاني: الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في الجزائر	**45**
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	**49**
المطلب الأول: عرض للدراسات السابقة	**49**
المطلب الثاني:اوجه الاختلاف و التشابه مع الدراسات السابقة	**52**
خلاصة الفصل الاول	**54**
الفصل الثاني : دراسة ميدانية لواقع الممارسة المهنية للمعايير الدولية للتدقيق في الجزائر	**55**
تمهيد	**56**
المبحث الأول: الاجراءات المنهجية للدراسة	**57**
المطلب الاول : منهج الدراسة	**57**
المطلب الثاني : طرق جمع البيانات	**58**
المطلب الثالث :الأدوات و الاساليب المستعملة	**59**
المبحث الثاني : عرض و تحليل النتائج	**61**
المطلب الاول: عرض معلومات عينة الدراسة	**61**
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة	**66**
المطلب الثالث:مناقشة و تحليل نتائج الدراسة	**86**
خلاصة الفصل الثاني	**88**
خاتمة	**89**
قائمة المصادر	**92**
الملاحق	**97**

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
الجدول رقم (1-1)	معايير التدقيق المتعارف عليها	13
جدول رقم (1-2)	عرض المعايير الدولية للتدقيق	31
جدول رقم (1-3)	المقارنة مقارنة المعايير الدولية مع المعايير الجزائرية	45
الجدول رقم (2-1)	يوضح توزيع الاستبيانات على العينة	56
الجدول رقم (2-2)	درجات ليكارت الخماسي لتحديد الاهمية	58
جدول رقم (2-3)	يبين مجالات تحديد درجة الاهمية	59
جدول رقم (2-4)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	60
جدول رقم (2-5)	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	61
جدول رقم (2-6)	توزيع أفراد العينة حسب المهنة:	62
جدول رقم (2-7)	معامل ألفا كرونباخ cronbach Alpha لقياس ثبات الاستبيان	63
الجدول رقم (2-8)	يبين اختبار التوزيع الطبيعي test of normalité	64
الجدول رقم (2-9)	عرض اجابات المستجوبين حول المحور الأول	65
الجدول رقم (2- 10)	يبين عرض اجابات المستجوبين حول المحور الثاني	67
الجدول رقم(2-11)	يبين عرض اجابات المستجوبين حول المحور الثالث	70
الجدول رقم(2- 12)	عرض اجابات المستجوبين حول المحور الرابع	72
الجدول رقم (2-13)	معاملات الارتباط بين عبارات المحور الاول	73
الجدول رقم (2-14)	معاملات الارتباط بين عبارات المحور الثاني	74

الجدول رقم (2- 15)	معاملات الارتباط بين عبارات المحور الثالث	**75**
الجدول رقم (2-16)	معاملات الارتباط بين عبارات المحور الرابع	**75**
الجدول رقم (2-17)	يوضح نتائج إختبارTest-Tالأحادي العينة لاجابات المستجوبين حول الفرضية الاولى	**76**
الجدول رقم (2-18)	يوضح نتائج إختبارTest-Tالأحادي العينة لاجابات المستجوبين حول الفرضية الثانية	**78**
الجدول رقم (2-19)	يوضح نتائج إختبارTest-Tالأحادي العينة لاجابات المستجوبين حول الفرضية الثانية	**82**
الجدول رقم (2-20)	يوضح نتائج إختبارTest-Tالأحادي العينة لاجابات المستجوبين حول الفرضية الرابعة	**84**

قائمة الاشكال

الرقم	العنوان	_
الشكل رقم (2-1)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	**60**
الشكل رقم (2-2)	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	**61**
الشكل رقم(2-3)	توزيع أفراد العينة حسب المهنة	**62**
الشكل رقم (2-4)	درجة الموافقة على المحور الأول: انعكاس تبني المعايير الدولية للتدقيق على مهنة التدقيق في الجزائر	**66**
الشكل رقم (2-5)	درجة الموافقة على المحور الثاني: تطبيق ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر للمعايير المحلية	**69**
الشكل رقم(2-6)	درجة الموافقة على المحور الثالث: تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية	**71**
الشكل رقم(7- 2)	يوضح درجة الموافقة على المحور الرابع: صعوبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر	**72**

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	_
1	استمارة استبيان	**97**
2	مقررات اصدار معايير التدقيق الجزائرية	**100**
3	مخرجات spss	**103**

المقدمة العامة

توطئة:

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا كبيرا في مختلف المجالات خاصة في المجال الاقتصادي و التجاري من حيث توسع المبادلات التجارية، و من حيث حجم و نشاط المؤسسات فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات كبيرة الحجم تنفصل الملكية فيها عن التسيير، و في بيئة دولية تتميز بالانفتاح الاقتصادي و العولمة بما يسمح بانتقال الشركات والمستثمرين بين الدول بحثا عن أسواق وفرص استثمارية، ينبغي توفر بيئة ملائمة تساعد على طمأنة المستثمرين عند نقل أموالهم خارج حدود بلدانهم الأصلية، ومن بين هذه العوامل توفير معلومة مالية ذات مصداقية يثق بها المستثمر باعتبار أن لهذه المعلومة دور هام في دعم اتخاذ قرارات رشيدة على أسس صحيحة ، وبما أن هذه المعلومة هي نتاج قوائم مالية يعدها المسيرون والذين قد تتضارب مصالحهم مع مصالح المستثمرين في المؤسسة في ظل انفصال الملكية عن الإدارة, فإنه ينبغي تدخل طرف آخر مستقل ومحايد يزيد من موثوقية المعلومة من طرف مستخدميها ويتمثل في المدقق, او بشكل عام التدقيق .

وتزداد فعالية التدقيق الخارجي كأداة للرقابة إذ كان يعتمد على قواعد وأخلاقيات ومعايير ذات جودة ومتعارف عليها دوليا,حيث اقدمت الهيئات الدولية و الاقليمية الى محاولة توحيد اساليب و ممارسات مهنة التدقيق بين مختلف دول العالم، و على رأسهم الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلا بلجنة التدقيق الدولية IAPCوغيرها من اللجان المنبثقة عنة والتي اهتدت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما تعلق بالقائمين بمهنة التدقيق (متطلبات التعليم والخبرة ، السلوك المهني)، أو بوضع اسس لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير دولية للتدقيق، حيث سعت العديد من الدول الى تبني المعايير الدولية للتدقيق لمواكبة التطورات في العالم.

وتظهر أهمية معايير التدقيق في ضوء الهدف الأساسي لمهنة التدقيق والذي يتمثل في إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية ألمنشورة، وتعبر هذه المعايير على جانب كبير من الأهمية بالنسبة لمستخدمي التقارير والمعلومات المالية.

ان الجزائر تعسى جاهدة لمواكبة التطورات في المجال الاقتصادي خاصة لرغبتها في الانضمام لمنظمة التجارة العالمية,فكان لا بد من تنظيم مهنة التدقيق محليا و مواكبتها مع الواقع الدولي المهني، و على السلطات المالية الجزائرية إعادة النظر في ممارسة مهنة المراجعة والتدقيق المحاسبي بما يتوافق ومعايير التدقيق الدولية (Isa) ,حيث تسعى هذه الأخيرة من خلال القانون رقم 10_01 المتعلق بمهن" خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد"، الى تنظيم مهنة التدقيق و الارتقاء بالمهنة و السعي الى ايجاد توافق مع معايير التدقيق الدولية .

- **اشكالية الدراسة:**

وفي ظل المتغيرات الاقتصادية العالمية العديدة و المتلاحقة فرضت على السلطات الجزائرية القيام بعدة اصلاحات من اجل الخروج من عزلتها والاندماج في الاقتصاد العالمي، فبعدما قامت بتبني نظام محاسبي مستمد بدرجة كبيرة من معايير المحاسبة الدولية، فلعل خطوة التقارب نحو معايير التدقيق الدولية (ISA) باتت واقعا حتميا ، ولعل إدراج معايير التدقيق الدولية(ISA) ضمن التشريعات المحلية التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر أصبح أمرا ضروريا، وذلك لتطوير مهنة التدقيق والرفع من أداء مستوى المدقق بالجزائر،وعليه فالسؤال الرئيسي يصاغ كالتالي:

- **ما هو واقع الممارسة المهنية للمعايير الدولية للتدقيق في الجزائر ؟**

الأسئلة الفرعية:

للإجابة على هذه الإشكالية ، تم تقسيمها إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما انعكاس تبني المعايير الدولية للتدقيق على مهنة التدقيق في الجزائر ؟
- ما مدى اعتماد ممارسي المهنة (محافظي الحسابات و الخبير المحاسبي) على المعايير الدولية للتدقيق في اداء عملهم ؟
- هل تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية ؟
- هل توجد صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر؟

الفرضيات:

- تساعد المعايير الدولية للتدقيق على الارتقاء بمهنة التدقيق الى مستوى اعلى.
- يعتمد ممارسي مهنة التدقيق على المعايير الدولية للتدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق المحلية .
- تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية.
- توجد صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.

مبررات اختيار الموضوع:

- لعل اختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:
- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر.
- أهمية البحث في الوقت الراهن، حيث يتزامن مع حداثة اعتماد معايير التدقيق الجزائرية.
- الميول الشخصي للطالبين لمواضيع التدقيق ورغبة منه في الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع.
- معرفة الاساليب و الجهود المنتهجه من طرف الجزائر لتبني المعايير الدولية للتدقيق .

هدف الدراسة:

يتمثل الهدف من هذه الدراسة في:

- الاجابة على الاشكالية و الاسئلة الفرعية التي قمنا بإعدادها و كذالك الوقوف على صحة الفرضيات و التعريف بالمعايير الدولية للتدقيق، و مدى ممارستها في الجزائر و التعرف على اخر التطورات او التشريعات او النصوص التي سطرتها الدولة لتطبيق و تبني هته المعايير
- التعرف على الإصلاحات التي يشهدها تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر بعد صدور القانون رقم 10_01 المتعلق بمهن" خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد"
- تحديد مدى انسجام التشريعات الحالية المحلية التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية
- معرفة اراء المهنيين و الاكاديميين حول مدى ممارسة معايير التدقيق الدولية في الجزائر
- تحديد مدى لجوء المدققين بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية.

اهمية الدراسة:

- تتجلى اهمية الدراسة في ابراز مدى تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر من جهة و من جهة اخرى الوقوف على اخر التطورات و الاصلاحات التي تقوم بها الجزائر في مجال التدقيق و كذلك انعكاس تطبيق المعايير الدولية للتدقيق على اصحاب المهنة و الاكاديميين، وذلك بغرض تكييف ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع الواقع الاقتصادي الذي يتميز بالانفتاح الدولي، وكذا تنسيق هذه الممارسة مع الممارسة المحاسبية المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية. .

حدود الدراسة:

- للاجابة على الإشكالية فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمانية
- الحدود المكانية: في هذه الدراسة حاولنا استقصاء آراء المدققين والمتمرسين في مهنة التدقيق و بعض الاكادميين لذا فتتمثل الحدود المكانية في الجزائر .
- الحدود الزمانية: تمثلت في الفَترة الممتدة من تاريخ توزيع إستمارة الاستبيان وتاريخ إستلام آخر إستمارة (بين 25 ابريل الى 25 ماي).

منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية واثبات الفرضيات، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي دراسة الحالة، اعتمدنا على المنهج التحليلي حيث ثم اعداد استبيان موجه إلى المختصين في المراجعة ، للاستطلاع على آرائهم فيما يخص جوانب الدراسة واختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية spss.

صعوبات الدراسة:

- نقص المراجع خاصة الكتب.
- عدم الاستجابة من طرف المهنيين خاصة في جانب الدراسة الميدانية.

هيكل الدراسة :قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين كما يلي :

الفصل الأول: في الفصل الأول تناولنا الاطار النظري للدراسة حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث تطرقنا في المبحث الأول للتدقيق بشكل عام و لمعايير التدقيق الدولية ، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه الى مهنة محافظة الحسابات في الجزائر و الى ممارسة المعايير الدولية للتدقيق اما المبحث الثالث فتطرقنا إلى أهم الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع دراستنا وذكر اوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات السابقة و دراستنا الحالية .

الفصل الثاني: تضمن الدراسة الميدانية المتمثلة في استبيان موجه إلى عينة من المختصين في التدقيق ، من أجل استقصاء آراءهم في الموضوع، ومن خلال نتائج الاستبيان ثم تحليل وتقييم مدى استجابتهم للمشكل موضوع الدراسة.

الفصل الاول: معايير التدقيق الدولية و ممارستها في الجزائر

تمهيد:

يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب,حيث يقوم بمراجعة العمليات التي سجلت من طرف المحاسب للتاكد من صحة العمليات و خلوها من الاخطاء و التلاعبات التي تؤثر على عدة اطراف بشكل سلبي كمستخدمي القوائم المالية,كما ان ظهور التدقيق وتطوره ووصوله الى ما هو عليه الآن كان أمرا حتميا ، بسبب انفتاح الاقتصاد العالمي في ظل انفتاح أسواق المال عالميا، ومن أجل تقريب وتوحيد هذه الممارسات جاءت فكرة وضع أسس دولية لمهنة التدقيق، أدت بعد ذلك تدريجيا إلى نشأة ما يعرف بمعايير التدقيق الدولية تهدف إلى استعمال لغة واحدة في التدقيق,و الجزائر بدورها تسعى لجعل مختلف التقنيات الموصلة للمعلومات كالمحاسبة والتدقيق أكثر ملائمة مع الواقع الدولي حيث تسعى الجزائر إلى إيجاد توافق مع المعايير الدولية للتدقيق.

و من اجل التعمق اكثر في الموضوع قمنا بتقسيم الفصل الى ثلاث مباحث :

المبحث الاول: الاطار النظري للتدقيق و المعايير الدولية للتدقيق

المبحث الثاني: ممارسة المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الاول:الاطار النظري للتدقيق و المعايير الدولية للتدقيق

سنتناول في هذا المبحث ماهية التدقيق و معايير التدقيق و عرض لمعايير التدقيق الصادرة الى يومنا هذا

المطلب الاول: تعريف التدقيق و التطور التاريخي للتدقيق

الفرع الاول:عموميات حول التدقيق

1- تعريف التدقيق

لغة: تدقيق: مصدر دَقَّقَ تدقيق اسم مصدر دَقَّقَ كَانَ عَلَيْهِ تَدْقِيقُ الحِسَابِ: ضَبْطُهُ بِإِمْعَانٍ

بِالتَّدْقِيقِ: بِالضَّبْطِ، بِإِحْكَام بتدقيق وتحقيق: بإحكام وإتقان . (معجم الجامع، 2021)

إصطلاحا: هناك عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما ،بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ،و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة. (خالد امين، 2014، صفحة 7).

هو عبارة عن مجموعة النظريات و المبادئ التي تنظم فحص البيانات المسجلة بالدفاتر و السجلات و المستندات للتأكد من صحة هذه البيانات و درجة الاعتماد عليها ، و مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع و مركزه المالي . (خالد امين، 2014، صفحة 8)

التدقيق هو نظام تم تطويره بمرور الوقت من خلال تطوير أهدافه و الهدف الأساسي للتدقيق وهو الكشف عن الاحتيال لحماية الاصول من خلال إدارة المصادقة على الصورة الحقيقية لحسابات الشركة. هذا الأخير هو شكل التدقيق المالي الحالي والحديث ، وهذا نتيجة تطورات التي حدثت بالتوازي مع ظهور الشركات الحديثة.(KAZOUZ, 2018)

2- التطور التاريخي للتدقيق

عندما اتسعت الأعمال ، و لم يعد باستطاعة صاحب العمل أن يقوم به منفردا ، صار لا بد من الاستعانة بالآخر للمساعدة في اتمام العمل ، و كان لا بد لهذا الآخر أن يطلب أجرا ، و اتسعت شبكة العمل من موظفين يساعدون في القيام بالعمل ، الى موردين لمواد أولية ، و كذلك موظفي مبيعات و من ثم وسطاء و

هكذا ، فصار لزاما أن تنشأ المحاسبة كوظيفة موازية لتقدم و اتساع شبكة الأعمال ، لتتسع هذه الوظيفة و تصبح علما له مقاييسه و متطلباته .

و سارت الأمور هكذا ، مشاريع و مؤسسات تعمل و هناك من يقوم بقيد ما يطرأ عليها من تغييرات ، إلى أن أصبحت تلك المشاريع ذات أحجام أكبر من ذي قبل ، و هنا كان لا بد من دخول الممولون ، و صار هناك دائنون و ممولون ، فكان لا بد من إعطاء هؤلاء الممولون و الدائنون ملخصات محاسبية تبين و تعلن عن أنشطة المؤسسة أو المشروع الذين هم شركاء في أصوله من خلال ديونهم و تمويلهم . (الحدرب، 2010، صفحة 20)

و بقي هنالك أن تلك الملخصات يتم وضعها من قبل أشخاص (محاسبون) هم في الحقيقة موظفون لدى تلك المؤسسة و يتبعون لمالكيها و مدراء تلك المؤسسة ،أي أنهم في تبعيتهم ، و من هنا كان التفكير في إيجاد طرف ثالث محايد ليس بذي مصلحة يقوم بإبداء رأيه بما هو موجود في سجلات و من ثم القوائم المالية لتلك المؤسسة و هكذا نشأت فكرة التدقيق .

و في القرن السادس عشر وتحديدا في إيطاليا ظهرت أول منظمة لمهنة تدقيق الحسابات ، حيث تأسست كلية (روكسوناتي roxonati) ومن تم اصبحت العضوية لهذه الكلية شرط من شروط مزاولة مهنة التدقيق ومن ثم جاءت بعض الدول الاخرى و في مقدمتها بريطانيا حيث ثم ممارسة هده المهنة في النصف الثاني من القرن الثامن عشر ، و من ثم أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين في أواسط القرن التاسع عشر . (الحدرب، 2010، صفحة 20)

و في العام 1862 م جاء قانون الشركات البريطاني من أجل حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم لينص على وجوب وجود مدققين ، ومن هنا أصبح الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات ضروريا من أجل تطويرها و التقدم بها . فكانت فرنسا ومن ثم الولايات المتحدة الأمريكية ، ومن ثم ألمانيا و هكذا بحيث أصبحت شاملة لمعظم إن لم يكن لجميع دول العالم بدون استثناء (الحدرب، 2010، صفحة 20).

أما في العالم العربي ، فقد كانت مصر هي السباقة في هذا المضمار ، و في بداية القرن العشرين و تحديدا في عام 1909 م صدر القانون رقم (1) الذي نظم مهنة تدقيق الحسابات ، و في عام 1946 ثم إنشاء (جمعية المحاسبين و المراجعين) الذي كان من جملة أغراضها تنظيم مهنة التدقيق و الاحتفاظ بالمستوى الذي يليق بها ، و قد تحولت الجمعية الى نقابة في العام 1955. (الحدرب، 2010، صفحة 22)

إلا أنه و تحديدا بين عامي 1950 و 1955 حصل تطور كبير ومن خلال خطوات قامت بها السلطات في مصر في ذلك الوقت: أولى هذه الخطوات كان إصدار قانون التدقيق لسنة 1952 ، الذي قنن مهنة التدقيق و اشترط لدخول هذه المهنة حدا أدنى من المؤهلات ، و الخطوة الثانية كان سنة 1953 حيث تم تعديل قانون ضريبة الدخل لينص على اشتراط مصادقة مدقق مستقل على معظم إقرارات ضريبة الدخل . و في العام 1958 أصدر نقابة المحاسبين و المراجعين دستورا لهذه المهنة ينظم أعمال و واجبات و حقوق هذه المهنة . (الحدرب، 2010، صفحة 22)

3- أهداف التدقيق:

قديما كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من اخطاء او غش وتلاعب ولكن تغيرت هذه النظرة لعملية التدقيق عندما قرر القضاء الانجليزي صراحة عام 1897 ان اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا من اهداف عملية التدقيق وانه ليس مفروضا في المدقق ان يكون جاسوسا او بوليسا سريا ويجب على المدقق ألا يبدأ عمله و هو يشك فيما يقدم إليه من بيانات .

كذلك كان هدف التدقيق قاصرا على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر و السجلات و ما تحويه من بيانات ، و مطابقة القوائم المالية مع تلك الدفاتر و السجلات دون إبداء رأي فني محايد ، و لكن هذا الهدف أيضا قد تغير حيث أصبح من واجب المدقق القيام بمراجعة انتقادية منظمة للدفاتر و السجلات ، و إصدار فني محايد يضمنه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين (أو من قام بتعيينه) عن نتيجة فحصه . (خالد امين، 2014، صفحة 7)

ويمكن حصر الاهداف التقليدية للتدقيق من نواحي عند اهمها:

- التأكد من دقة البيانات المحاسبية وصحتها المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته ، وتقرير مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش .
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمشروع .
- اما اليوم فقط تعدت عملية التدقيق هذه الاهداف الى اهداف واغراض اخرى اهمها:
- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها .
- تقييم نتائج اعمال المشروع بالنسبة الى الاهداف المرسومة .

تحقيق اقصى قدر ممكن من الكفاية الانتاجية عن طريق محو الاسراف في جميع نواحي نشاط المشروع .
تحقيق اقصى قدر ممكن من الرفاهية لافراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع . ويأتي هذا الهدف الأخير نتيجة التحول الذي طرأ على اهداف المشاريع بصورة عامة حيث لم يعد تحقيق أكبر قدر من الربح الهدف الأهم بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها العمل على رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع (خالد امين، 2014، صفحة 8).

الفرع الثاني: اهمية التدقيق وانواعه و ماهية المدقق

1- أهمية التدقيق:

تعود أهمية التدقيق الى كونه و سيلة لا غاية ، و تهدف هذه الوسيلة الى خدمة عدة فئات تستخدم القوائم المالية المدققة و تعتمدها في اتخاذ قراراتها و رسم سياساتها من الامثلة على هذه الفئات فئة المديرين والمستثمرين الحاليين والمستقبلين والبنوك ورجال الاعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرها .

ان إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ، ومراقبة الاداء وتقييمه ، ومن هنا تحرص ان تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة . كذلك نجد فئات المستثمرين تعتمد على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات و الاستثمارات الموجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة .

أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها. كذلك نجد رجال اقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي و في التخطيط الاقتصادي .

أما الهيئات الحكومية و أجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط و الرقابة ، و فرض الضرائب ، و تحديد الأسعار ، و تقرير الإعانات لبعض الصناعات ..الخ كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور و المشاركة في الأرباح و ما شابه .

و مجمل القول ان المحاسبة قد اصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة ، حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة . و لكن لن تتسنى الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد ، بفحص تلك البيانات فحصا انتقاديا منظما و دقيقا ، و إبداء رأي فني محايد حول

مدى صحة تلك البيانات و درجة الاعتماد عليها ، و مدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي و صحة تبيانها لنتيجة العمل من الربح و الخسارة (خالد امين، 2014، صفحة 9) .

2- أنواع التدقيق

اولا: من حيث القائم بعملية التدقيق:

يقسم التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق إلى نوعين:

أ. **تدقيق خارجي (مستقل):** وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف خارج الوحدة الاقتصادية حيث يكون مستقلا عن إدارة الوحدة .

ب. **التدقيق الداخلي:** وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من داخل الوحدة الاقتصادية ويهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظم الرقابة الداخلية فعالة وتقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة . ويمثل احد فروع الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة بهدف اكتشاف الأخطاء والتلاعب والانحراف عن السياسات المرسومة . (صالح، 2008)

ثانيا: من حيث الإلزام في تنفيذ التدقيق:

يقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

أ. **تدقيق إجباري:** وهو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به، حيث الزم القانون عددا كبيرا من المؤسسات بتدقيق حساباتهم واهم هذه المؤسسات شركات الاموال .

ب. **تدقيق اختياري:** وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، وإنما تطلبه الوحدة الاقتصادية وبخاصة الوحدات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص . (صالح، 2008)

ثالثا: من حيث النطاق والغرض:

أنواع التدقيق من حيث نطاق الفحص والغرض تتمثل فيما يلي:-

أ. التدقيق المالي أي مراجعة القوائم المالية. Review Of Financial Statements.

ويقصد به لإبداء الرأي في مدى عدالة ما تعبر عنه البيانات الحسابية الختامية فيما يتعلق بالمركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للجهة العائدة إليها تلك البيانات وذلك بما يتفق وأصول المحاسبة المقبولة قبولا عاما أي أنه و بمعنى آخر ارتباط مع مدقق الحسابات الخارجي للاستفسار وإجراء الخطوات

الضرورية التي تمكن مدقق الحسابات من إبداء تأكيد محدود بأن القوائم المالية لا تحتاج إلى تعديلات جوهرية حتى تتمشى مع المبادئ المحاسبية المعترف بها . (صالح، 2008)

ب. التدقيق لأغراض ضريبية و قانونية .

التدقيق لأغراض الوقوف على مدى التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والتشريعات ، كما الالتزام بتدقيق قواعد المحاسبة المقبولة قبولا عاما في إعداد البيانات الحسابية الختامية ، ومدى التزام المكلفين بدفع الضريبة للقوانين والأنظمة الضريبية لها احتساب الضريبة المستحقة عليها ، ومدى التزام الدوائر الحكومية في التشريعات المحلية والفدرالية في تجهيز موازنات الدورة والصرف منها . (صالح، 2008)

ج. تدقيق لغرض تقييم الكفاءة الإنتاجية .

هذا النوع من التدقيق يتم القيام به من قبل المدقق الداخلي لغرض تقييم النتائج المتحققة مع النتائج المتوقعة لأي نشاط من أنشطة المؤسسة وفي مثل هذه الحالات يقوم المدقق الداخلي بتضمين تقريره توصيات الى الإدارة من شأن الأخذ بها ، تحسين الكفاءة الإنتاجية للجهة موضوع التقرير (صالح، 2008)

رابعا: من حيث حجم الاختبارات: يقسم التدقيق من حيث حجم الاختبارات إلى:

أ. تدقيق شامل:

ويقصد به ان يقوم المدقق بفحص كل العمليات وهذا النوع يصلح للوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم، حيث يكون حجم وعدد عملياتها قليلة نسبيا . (صالح، 2008)

ب. تدقيق اختباري:

هو تدقيق عينة من العمليات فحسب .

خامسا: من حيث توقيت التدقيق: يقسم التدقيق من حيث توقيت التدقيق إلى:

أ. تدقيق نهائي:

وهو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية . (صالح، 2008)

ب. تدقيق مستمر:

وهو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية وغالبا ما يتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق أخر بعد إقفال الحسابات للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد التقارير المالية النهائية . (صالح، 2008)

3- تعريف المدقق و حقوق وواجبات المدقق

- **تعريف المدقق:**

لغة:

دَقَّقَ "دَقَّقَ في الحِسابِ": أَمْعَنَ فيهِ النَّظَرَ لِيَكونَ خالِياً مِنَ الخَطَإِ. "يُدَقِّقُ في مَعْلوماتِهِ": يُراجِعُها بِدِقَّةٍ وَيُمْعِنُ النَّظَرَ فيها. "دَقَّقَ النَّظَرَ في القَضِيَّةِ." (معجم المعاني، 2021)

حقوق المدقق:

- حق طلب موافاته بما يراه ضروريا للقيام بعمله من الاشخاص الذين يتعامل معهم .
- حق الاطلاع في أي وقت على الدفاتر و السجلات و المستندات الالزامية و الاختيارية في الشركة لإبداء رأيه .
- حق تحديد و قت الجرد للتأكد من عدالة تصوير البيانات المالية للشركة .
- حق الحصول على صورة من الاستفسارات و البيانات التي يوجهها مجلس الادارة للمساهمين لحضور الجلسات .
- حق دعوة الهيئة العامة للانعقاد في حالات الضرورة القصوى .
- حق حضور اجتماع الهيئة العامة و اعتبار الاجتماع باطل إذا لم يحضره .
- حق المدقق في مناقشة عزله مع حق حبس المستندات و الاوراق حتى يحصل على أتعابه .
- حق الاعتذار و الامتناع عن العمل بعد انتخابه . (الحدرب، 2010، صفحة 104)

واجبات المدقق:

- القيام بفحص الحسابات والتحقق من القيود وكشف الاخطاء.
- التحقق من قيم الاصول والخصوم ومطابقتها للاسس المحاسبية.
- تقديم الاقتراحات التى تكون صالحة لحسن سير العمل.
- حسن اختيار الاختبارات للعمليات المثبتة في الدفاتر.

- حيث ان الميزانية تصور ملخصا هاما لمراكز الحسابات فمن واجبات المدقق التحقق من سلامة هذا التصوير.
- مراعاة سلامة تطبيق نصوص القوانين والانظمة والعقود .
- حضور الجمعية العمومية والتأكد من صحة الاجراءات التى اتبعت.
- تلاوة التقرير على الجمعية العمومية
- فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية.
- التحقق من موجودات الشركة ،وملكيتها لها،والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة. (ميشا، 2021)

صفات المدقق:

يجب أن تتوافر في المدقق صفات شخصية و خلقية بالإضافة إلى المؤهلات العلمية منها:

- الإلمام التام و التفهم العميق بأصول المحاسبة و فروعها و متتبعا لاتجاهاتها .
- أن يكون كتوما و أمينا يحافظ على أسرار المشاريع التي يطلع عليها .
- أن يكون ملما بالقوانين و الأنظمة و التشريعات المتصلة بعمله .
- أن يكون سيد نفسه ، لا سلطان عليه لغير ضميره .
- أن يكون صبورا جلدا .
- أن لا يوافق على أية عملية إلا إذا كان قد تفهم طبيعتها و اقتنع بصحتها .
- أن لا يخرج عن دائرة اختصاصه .
- أن يكون في مستوى اجتماعي و ثقافي بمستوى أعضاء مجلس الإدارة .
- أن يكون ذا ضمير حي ،هدفه الإخلاص في عمله مع التمسك بآداب سلوك المهنة.
- أن يكون متمكنا من لغته قادرا على التعبير بها كتابة و تحدثا بكل وضوح .
- أن يتحلى بالأمانة و لا يشهد إلا بعد التأكد و اليقين. (الحدرب، 2010، صفحة 102)

المطلب الثاني: ماهية المعايير الدولية للتدقيق

الفرع الاول: التعريف بالمعايير الدولية للتدقيق

1- **التعريف و النشاة:**

- **مفهوم المعيار:**

لغة: **لِكُلِّ مِقْيَاسٍ مِعْيَارٌ** :مِقْيَاسٌ أَسَاسِيٌّ، عِيَارٌ **اِتَّخَذَ عَمَلَهُ الأَوَّلَ مِعْيَاراً** :نَمُوذَجاً. "خَضَعَ اخْتِيَارُ الْمُرَشَّحِينَ لِمَعَايِيرَ دَقِيقَةٍ "**مِعْيَارُ سِلاَحٍ** :أَدَاةٌ تُسْتَخْدَمُ لِقِيَاسِ عِيَارِ سِلاَحٍ مَّا. "مِعْيارُ الذَّهَبِ أو الفِضَّةِ "**مِعْيَارُ الْهَوَاءِ** :مِقْيَاسٌ **مِعْيَارُ عُمْقٍ** :مِسْبَارُهُ (معجم الغني، 2010)

وفقا لما ورد في قاموس "اكسفورد" فأنه النمط أو المعيار أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات ، كما أن المعيار وفقا لما ورد في قاموس المعاني يعني " نموذج متحقق أو متصور لما ينبغي أن يكون عليه الشيء"،أما في معجم الغني فالمعيار هو "مقياس أساسي أو نموذج أو أداة تستخدم لقياس ما "، و"يقال عاير بين المكيالين، أي امتحنهما لمعرفة مدى تساويهما، وعاير المكيال امتحنه لمعرفة صحته ". (بهلولي، 2016، صفحة 5)

اصطلاحا: يعرف المعيار من الناحية المهنية على أنه "نموذج لأداء عملية محددة تم تحديده من قبل السلطات المهنية المختصة أو نشأ كنتيجة للعرف المهني في نفس مجال المهنة، أي أنه نموذج متوقع لما ينبغي أن تكون عليه الممارسة الفعلية. (بهلولي، 2016)

من التعاريف السابقة يمكن القول أن المعيار لغة هو القياس للحكم و تقييم ما يراد قياسه اما اصطلاحا فهو مخطط او نموذج يحدد من طرف الجهات المختصة ويلزم تطبيقه و اخذه بعين الاعتبار عند القيام بفعل محدد كما يعتبر هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه يتأسس بالعرف وعن طريق القبول العام أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو السلطات التشريعية ويهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص .

التعريف بالمعايير الدولية للتدقيق:

معاير التدقيق المتعارف عليها يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين ، أول من وضع معايير أداء معينة ضمن كتاب بعنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" مقسمة الى ثلاث مجموعات رئيسية وهي: (حداد، 2016، صفحة 37)

المعايير العامة: هي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الشخصي أو الذاتي لمن سيزاولون مهنة التدقيق و هي:

التدريب والكفاية: يتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة للدراسة و المداومة على الإطلاع على المجلات المهنية ، والنشرات والبيانات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية الرسمية ، و الاشراك بانتظام في الاجتماعات والدورات التي تعقدها المنظمات المهنية كإدارة الأعمال و الاقتصاد و الإحصاء و غيرها. (حداد، 2016، صفحة 37)

الاستقلال أو الحياد: على المدقق أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تتعلق بالمهمة المكلف بها .

العناية الواجبة اوالحذر المهني المعقول: على المدقق أن يبذل العناية الواجبة في عملية التدقيق وفي صنع القرار النهائي ، و هذه العناية تتطلب مواجهة انتقادية لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم، و تتعلق بما يؤديه من عمل ودرجة حسن أدائه .

معاير العمل الميداني: وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق، وهي:

التخطيط السليم لعملية التدقيق: يعتر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها وأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك. (ويليام و أمرسون، 1995)

معايير تقييم نظام الرقابة الداخلية: يعتر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية التدقيق المتبناة ولحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها. (حداد، 2016، صفحة 38)

معيار كفاية الأدلة: يقوم مهمة المدقق بالبحث على الأدلة الكافية عن طريق الفحص والملاحظة و الاستفسارات والمصادقات التي توفر له أساسا معقولا و قاعدة متينة يستطيع على ضوئها من إبداء رأيه فني محايد حول القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة. (حداد، 2016، صفحة 38)

معايير إعداد تقريرالمدقق : ويمكن تلخيصها في:

يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ الحاسبية.

يجب الإشارة في التقرير إلى مدى الثبات والاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، في الفترة الحالية ما إذا أعدت بنفس طريقة الفترة السابقة.

تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تكنه هذه القوائم من معلومات ، ما لم يذكر في التقرير ما يخالف ذلك. (حداد، 2016، صفحة 38)

يجب على المراجع إبداء الرأي في القوائم المالية ككل، و ألا يبدي رأيه عن بعض القوائم أو عنصر معين منها، وفي حالة عدم إبداء الرأي عليه أن يوضح أسباب ذلك.

كما يمكن تلخيص معايير التدقيق المتعارف عليها في الجدول التالي

الجدول رقم (1-1) يبين معايير التدقيق المتعارف عليها

المعايير العامة	معاير العمل الميداني	معاير إعداد تقريرالمدقق
- أن يتم الفحص بواسطة أشخاص مؤهلين علميا وعمليا لذلك . - أن يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية والحياد. - أن يبذل المدقق العناية المعقولة أو الواجبة	- تخطيط عملية المراجعة و الإشراف على مساعديه. - تقييم نطاق الرقابة الداخلية - الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة	- الإشارة إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية طبقا لأصول ، أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو المقبولة قبولا عاما . - الإشارة إلى مدى الثبات أو التماثل ، في تطبيق الأصول أو المبادئ المحاسبية. - مراعاة الإفصاح الكافي - إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة

المصدر: اسماء حداد, أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي,

من تعاريف السابقة لـ "المعيار" و"التدقيق" يمكن القول بأن "معيار التدقيق" هو كل ما يسترشد به لأداء مهنة تتطلب الخبرة والكفاءة وتهدف إلى التحقق من مدى سلامة المعلومات التي تقدمها المؤسسة، ولكن يوجد العديد من التعاريف التي تناولت معايير التدقيق نذكر منها ما يلي:

فمحمد التهامي طواهر ومسعود صديقي يعرفان معايير التدقيق على أنها "مقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق والحكم على الجدوى منها". (بهلولي، 2016، صفحة 8)

عرف **احمد نور** المعايير بانها النمط او النموذج الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات. (غراب، 2015، صفحة 3)

أما" **أليفن أرينز وجيمس لوبك"** يعرفان معايير التدقيق على أنها "إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، ومتطلبات التقرير، وأدلة التدقيق . (لوبك و اليفن، 2005، صفحة 8)

في حين **أن هادي التميمي** يرى بأن معايير التدقيق هي "قوانين وأنظمة وإجراءات موضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق. " (غراب، 2015، صفحة 8)

من التعريفات السابقة نستخلص ان المعايير الدولية للتدقيق قوانين و انظمة موضوعة من قبل الدولة او الجمعيات المهنية وتعتبر المرجع و المنهج و النموذج الملزم الذي يحدد القواعد العامة التي يجب اتباعها من طرف المدققين و المهنيين و الاكادميين في اداء عملهم، و من جهة اخرى فتعتبر معايير التدقيق مقياس للحكم على اداء المدقق ومدى اتقانه لعملية التدقيق.

نشأة معايير التدقيق الدولية و الهيئات المكلفة بها:

نشأة المعايير الدولية للمراجعة:

نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة والمراجعة تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين CAAI في 23 أكتوبر 1977 ،بموجب اتفاقية بين 63 منظمة وهيئة محاسبية تمثل 49 دولة، وانبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة المعايير الدولية للمراجعة التي تهتم بإصدار المعايير الدولية للمراجعة ISA نيابة عن الاتحاد وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف رفع جودة الممارسات المهنية وتوحيدها عبر كافة أنحاء العالم، حيث وصلت المعايير إلى 27 معيار سنة 2012 ،كما حظيت الدعوة بإيجاد معايير دولية للتدقيق باهتمام متزايد من قبل ممارسي مهنة التدقيق و المستفيدين من خدماتها على المستويين المحلي والدولي وذلك لما لها من أهمية و دور في تقليل التفاوت في الاداء بين الممارسين في معظم دول العالم للاقتراب أكثر إلى الموضوعية, فقد يرى البعض أن معايير التدقيق الدولية) ISA) ليست إلا محاولة للتنسيق بين المعايير المطبقة عبر الدول، أي هي محاولة لتقليل الاختلافات في ممارسة هذه المهنة لأنه لا يمكن وضع معايير

موحدة دوليا، ويرجع ذلك للاختلافات في الظروف البيئة والتباينات في مستويات الثقافة، لكن لابد من عدم الإنكار أن معايير التدقيق الدولية)ISA) نجحت في درجة معينة من التوحيد والتماثل وإلغاء التعارض والذي خدم الشركات متعددة الجنسية وخفض من تكاليفه . (محجوبي و حمري، 2017، صفحة 4)

لذا يرى البعض الآخر أن معايير التدقيق الدولية(ISA) تعتبر التمثيل الدولي الأعلى والأفضل كمعايير تدقيق متعارف عليها عموما(GAAS) ،وأنه على الرغم من وجود دول لا تلتزم بتطبيق معايير التدقيق الدولية) ISA) إلا انها تستخدمها بشكل أساسي في وضع معايير خاصة بها . (بهلولي، 2016، صفحة 37)

الهيئات المكلفة بها:

لإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:هو المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم. و يعمل الاتحاد مع أعضائه ومنتسبيه البالغ عددهم 157 المنتشرين في 118 دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة. يمثل أعضاء ومنتسبي الإتحاد الدولي للمحاسبين ، و أغلبهم هيئات محاسبية مهنية وطنية،2,5 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة و في القطاع العام و في مجالات الصناعة و التجارة والمجالات الحكومية والأكاديمية.

يقوم الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC من خلال مجالسه المستقلة المختصة بوضع المعايير بتطوير معايير دولية في مجالات سلوك وآداب المهنة والمراجعة والتأكيدات و التعليم و المعايير المحاسبية للقطاع العام. كما أنه يصدر وثائق إرشادية لدعم المحاسبين المهنيين الموظفين العاملين ، بالمكاتب الصغيرة و المتوسطة والمحاسبين العاملين في القطاعات التجارية ، و الدول النامية. بالإضافة إلى ذلك، يقوم IFAC بإصدار وضعيات تتعلق بالمصلحة العامة (المحاسب، 2009)

لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC :

نظرا للتغيرات العالمية وحدة المنافسة كرغبة الدول في توحيد القواعد المتعلقة بالمحاسبة كالتدقيق ظهرت الحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق كانت تصدر بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبة .

يتـم إعطاء صلاحيات ومسؤوليات محددة للجنة التدقيق الدولية وهي إصدار مسودات كأدلة التدقيق بالنيابة عن مجلس الاتحاد.

يتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة وعلى الممثل الذي تعينه المنظمة أو المنظمات الأعضاء أن يكون عضوا فيها

ضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين عن استراليا ، كندا ، فرنسا ، جمهورية ألمانيا الاتحادية ، الهند ، اليابان ، المكسيك ، هولندا ، الفلبين ، المملكة المتحدة ، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية

يفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على اكبر قدر ممكن لوجهات النظر المختلفة .

تعتبر المعايير الدولية التي تصدر عن الاتحاد الدولي IFAC بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية ، والتي لا تتعارض مطلقا مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير تدقيق خاصة بها.

تجدر الإشارة إلى أن سلطة إصدار وتعديل معايير التدقيق الدولية حاليا هي من صلاحيات مجلس المعايير. التدقيق والتأكيد الدوليةIAASB (بهلولي، 2016، صفحة 27)

2- اهمية و اهداف المعايير الدولية للتدقيق:

اهمية المعايير الدولية للتدقيق:

أصدر الاتحاد الدولي مجموعة من المعايير تساعد المدقق في أداء عمله،بحيث تمنحه الإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعد في انجاز مهامه بكفاءة والجودة اللازمة، و تتمثل أهميتها في:

تكتسي المعايير الدولية للمراجعة أهمية كبيرة بالنسبة للمدققين ومستخدمي تقارير المدققين على حد السواء، حيث تزيد هذه المعايير من ثقة المجتمع في مهنة التدقيق ويسد حاجاتهم من جهة وسد الحاجة الملحة والمستمرة من قبل الممارسين لوجود معايير تغطي كافة الجوانب المختلفة لعملهم من جهة أخرى وتستفيد عدة جهات من هذه المعايير كالجمعيات المهنية والمنظمات التي تظم المحاسبين والمراجعين والنقابات والجامعات والمعهد و مختلف المؤسسات التكوينية، المحللون الماليون، الصحف والمجالت المهنية المتخصصة، الباحثون، الطلبة في مجال المحاسبة والمراجعة، أقسام المراجعات الداخلية في مختلف المؤسسات، مصالح الضرائب. (محجوبي و حمري، 2017، صفحة 6)

- كما تلخص اهميتها في النقاط التالية: (حداد، 2016، صفحة 38)

- تمثل معايير التدقيق الدولية إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين و توجيههم في أداء العمل بشكل أمثل .
- تساعد في تحسين أداء المدقق والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمته وتنفيذها .
- تمثل أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية.
- تعتر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية .
- إن التغيرات مثل العولمة،تحريرالتجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معاييرالتدقيق ، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد .
- إن انتشار المؤسسات المتعددة الجنسيات، يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في مراجعة حسابها .
- إن وجود معايير التدقيق الدولية والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المدقق، وعن طريق إضفاء الثقة في المصداقية على عمل المدقق فإنها تمكنه من إضفاء مصداقية القوائم المالية التي يقوم إعداد تقرير عنها .
- معايير التدقيق الدولية تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية ، عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية .
- وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولاسيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية . (حداد، 2016، صفحة 38)

اهداف المعايير الدولية للتدقيق:

- تهدف المعايير الدولية إلى توفير التوافق وإحداث تنسيق والانسجام بين ممارسة المهنة عبر الدول، حيث أن تطبيقها من شأنه أن يسهل من تدقيق القوائم المالية للشركات المتعددة الجنسيات ويعزز من الثقة في التعامل بأسواق رأس المال الدولية، و لعل أهم الأهداف التي يمكن للمعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين) IFAC)بصفة عامة ومعايير التدقيق بصفة خاصة أن تحققها هي:
- دولية معايير المحاسبة والتدقيق يمكن أن يخفف إلى حد كبير من احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند إعداد وتدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية المتعددة الجنسيات
- الالتزام بقواعد الإفصاح الكاف والمناسب التي تنص عليها معايير المحاسبة الدولية(IFRS/IAS) و قواعد التدقيق المناسبة التي تنص عليها معايير التدقيق الدولية (ISA)سيوفر للقوائم المالية سمة الموثوقية .

- وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)مهمتها المتابعة المستمرة لعملية تطوير وتحديث المعايير يوفر لهذه المعايير سمة المرونة، و التي تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها .
- اشتمال معايير التدقيق الدولية) ISA) على مجموعة من معايير التقارير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية يمكن مدقق الحسابات من إصدار تقرير له شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة.
- إعداد القوائم المالية استنادا على معايير المحاسبة الدولية(IFRS/IAS) واعتماد مدقق الحسابات عند تدقيقها على معايير التدقيق الدولية(ISA) سوف يجعل من السهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة في هذه الدول .
- وجود المعايير الدولية للتدقيق يوفر للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها محلية خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، وما على الهيئات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي. (بهلولي، 2016، صفحة 39_40)
- وجود معايير التدقيق الدولية (ISA)جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية) IFRS/IAS) يؤدي إلى زيادة اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات الموجودة بالدول النامية، ومن ثم إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول
- تفيد معايير المحاسبة الدولية(IFRS/IAS) جنبا إلى جنب مع معايير التدقيق الدولية مستخدمي القوائم المالية خاصة منهم المستثمرون الذين يعتمدون عند اتخاذ قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم على الظروف البيئية المحلية. (بهلولي، 2016، صفحة 39_40)

3 خطوات إصدار معيار تدقيق دولي:

نظرا لمتغيرات العالمية وحدة المنافسة كالرغبة في توحيد القواعد المتعلقة بالمحاسبة كالتدقيق ظهرت الحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق كانت تصدر بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبة .

لجنة التدقيق الدولية:

- يتم إعطاء صلاحيات ومسؤوليات محددة للجنة التدقيق الدولية وهي إصدار مسودات كأدلة التدقيق بالنيابة عن مجلس الاتحاد

- يتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة وعلى الممثل الذي تعينه المنظمة أو المنظمات الأعضاء أن يكون عضوا فيها (مازون، 2011، صفحة 68)

كيف ولماذا تصدر معايير التدقيق الدولية: (مازون، 2011، صفحة 70)

يراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي:

- انه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى ، فانه من المهم لصدور معايير تدقيق دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا ، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين
- اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية ، إلا انه لا يمنع أن يتم ملائمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشان:
  - فحص القوائم المالية ربع السنوية .
  - اختبار القوائم المالية التقديرية .
  - تجميع القوائم المالية.
- أن معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها ، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها .
- يمكن لمدقق الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق ، ولكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج.
- القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينة ، وان حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة
- تصدر لجنة ممارسة التدقيق الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية لمدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق من ناحية ولتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى ، وغني عن القول بان مثل هذه الإصدارات لا تحل محل معايير التدقيق الدولية وبالقطع ليس لها نفس سلطة هذه المعايير . (مازون، 2011، صفحة 70)

عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق:

1) تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حوله .

2) تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار.
3) تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح .
4) تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح .
5) إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح . يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة ، لإبداء الرأي والتعليق على المسودة .
6) تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار.
7) بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية (مازون، 2011، صفحة 70)

الفرع الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية

1. معايير مبادئ ومسؤوليات وتخطيط وظيفة التدقيق المحاسبي

تضمنت معايير التدقيق الدولية معايير تخص المبادئ ممثلة في المعايير من 200 إلى 230 ، ومعايير تخص المسؤوليات من 240 إلى 260 ، ومعايير متعلقة بالتخطيط والرقابة الداخلية من 300 إلى 402 (مازون، 2011، صفحة 84)

- **أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة ISA200:**

ينص هذا المعيار على أن الهدف من تدقيق البيانات المحاسبية هو لأجل أن يتمكن المدقق من إعطاء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية محضرة ومن جميع الجوانب المادية وحسب إطار معروف ، وان التدقيق يتم حسب العينات لأجل الحصول على تأكيد معقول من أن القوائم المالية خالية من أية انحرافات مادية.

- فيما يخص المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسؤوليات المهنية للمدقق ، فتتمثل فيما يلي:

- الاستقلالية .
- الأمانة (النزاهة).
- الموضوعية.
- الكفاءة والعناية المهنية.
- السرية .
- السلوك المهني .
- المعايير التقنية (الفنية) . (مازون، 2011، صفحة 84)

- **شروط الارتباطات بمهمة التدقيق:ISA 210**

يجب على المدقق والعميل الاتفاق على طبيعة أعمال التدقيق والمسؤوليات والأتعاب وغيرها ، وهذا ما يطلق عليه بنود التعاقد أو التكليف ، ويجب تثبيت هذه البنود المتفق عليها في كتاب التعاقد بالتدقيق أو بأي شكل آخر من أشكال العقد ، ومن المفيد ولمصلحة كل من المدقق وكذلك العميل أن يرسل الأول كتاب التعاقد إلى العميل قبل البدء بمهمة التدقيق لتجنب أي سوء فهم للمهمة.

يتم في بعض الدول وضع أهداف ونطاق أعمال التدقيق ومسؤوليات المدقق بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية ، فحتى في هذه الحالة هو مطالب بكتاب التعاقد بغرض توضيحي .

تختلف المحتويات الأساسية لرسالة المهمة من عميل إلى آخر، إلا انه عموما يتضمن ما يلي:

هدف من تدقيق القوائم المالية .

مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية .

نطاق التدقيق .

شكل أي تقارير أو أية اتصالات عن نتائج مهمة التدقيق .

الحقيقة بشان طبيعة الاختبارات والحدود الجوهرية للتدقيق وأنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية ، حيث يوجد مخاطر لا يمكن تجنبها وحتى بعض الأخطاء المادية في القوائم تبقى غير مكتشفة.

حرية الوصول (الاطلاع) إلى السجلات والمستندات وأية معلومات تكون مطلوبة بشان التدقيق (مازون، 2011، صفحة 85) .

- **الرقابة على جودة أعمال التدقيقISA220 :**

تضمن هذا المعيار أنه يجب على مؤسسة التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بان كافة التدقيقات قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة ، بحيث يتم وضعها على مستويين هما:

مستوى مكتب التدقيق

مستوى كل عملية تدقيق على حدا. (مازون، 2011، صفحة 84)

- **التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق)ISA 230**

تتمثل أوراق التدقيق في الأوراق المعدة من قبل المدقق أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق ، وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الأفلام او الوسائل الالكترونية أو أية وسائل أخرى.

تكمن أهمية أوراق العمل في كونها:

- تساعد في التخطيط وفي تنفيذ عملية التدقيق
- تساعد في الإشراف ومراجعة أعمال التدقيق .
- تمثل أدلة التدقيق الناتجة عن أعمال التدقيق المنجزة والتي تدعم رأي المدقق. (مازون، 2011، صفحة 86)

- **الغش والخطأISA 240 :**

اهتم المعيار بالتفرقة بين مصطلح الغش ومصطلح الخطأ ، حيث أوضح أن الغش يمثل الأخطاء المتعمدة أو المقصودة في القوائم المالية بواسطة واحد أو أكثر من العاملين بالمؤسسة, بينما الخطأ يمثل الخطأ غير المتعمد ، والناتج عادة عن السهو أو الجهل بالأمور المحاسبية والرقابية, تقع مسؤولية منع واكتشاف الخطأ على عاتق الإدارة ، والتي من واجباتها تطبيق واستخدام وبصورة مستمرة أنظمة مناسبة للرقابة الداخلية ، ومثل هذه الأنظمة تقلل من احتمال الغش والخطأ ولكنها لا تلغي هذا الاحتمال ، وعلى الرغم من انه لا يتحمل مسؤولية منعها ، إلا أن إجراءات التدقيق السنوية التي يقوم بها المدقق قد تكون مانعا للغش والخطأ . (مازون، 2011، صفحة 90)

- **دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم الماليةISA250:**

الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية، عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق ، و تقييم نتائج التدقيق وإعداد التقرير عنها ، يجب على المدقق أن يعي أن مخالفة المؤسسة للقوانين واللوائح الحكومية قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية ، ومع ذلك لا يتوقع من عملية التدقيق تعقب المخالفات ، بصرف النظر عن أهميتها النسبية ، ويتطلب مراعاة مضمون النزاهة للإدارة والعاملين والتأثير المحتمل لنواحي أخرى من عملية التدقيق. (مازون، 2011، صفحة 91)

- **توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة ISA260:**

يجب على المدقق أن يحدد الأشخاص الملائمين الذين يتولون المسؤولية عن الحوكمة والذين يتم إبلاغهم بأمور التدقيق التي تفيدهم. في حالة عدم التوصل إلى تحديد الأشخاص الملائمين بشكل جيد ، فإن المدقق يجب أن يصل إلى اتفاق مع المؤسسة بخصوص الطرف المسؤول عن الحوكمة ، كالمؤسسات الفردية و المؤسسات الحكومية ... الخ (بهلولي، 2016، صفحة 66)

- **التخطيط ISA300 :**

يتناول هذا المعيار التخطيط لعملية التدقيق المتكررة وليس عملية التدقيق الجديدة ، والتي قد تتطلب إجراءات إضافية" . إذ على المدقق تخطيط عملية التدقيق لكي يتم انجاز التدقيق بطريقة فعالة ، ويعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداها ، ويخطط المدقق لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي التوقيت المناسب

ينبغي على المدقق إعادة النظر في خطة التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق كلما وجدت ضرورة لذلك وخلال فترة التدقيق ، ويتم تخطيط عملية التدقيق طوال مدة التكليف بالتدقيق بسبب وجود تغيرات في الشروط أو النتائج غير المتوقعة لإجراءات التدقيق ، كما يجب تسجيل أسباب التغيرات المهمة. (مازون، 2011، صفحة 95)

- **الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارهاISA315:**

يشير معيار التدقيق الدولي 315 إلى أن الرقابة الداخلية تعني: " العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشان تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بما يلي: (بهلولي، 2016، صفحة 69)

- موثوقية تقديم التقارير المالية.
- فاعلية وكفاءة العمليات .
- الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة.
- وأشار المعيار إلى انه يجب على المدقق الحصول على فهم لأسلوب المؤسسة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات بشان الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر ونتائج ذلك ، وتوصف العملية بأنها عملية تقييم مخاطر المؤسسة والتي تشكل الأساس لكيفية تحديد الإدارة للمخاطر التي تتم إدارتها .

- **الأهمية النسبية ISA320 :**

عرفت الأهمية النسبية من لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطار إعداد وعرض القوائم المالية بما يلي:" تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية ، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ظروف خاصة أو تقديمه بصورة خاطئة ، وبالتالي فان الأهمية النسبية توفر جوانب حاسمة وليس مجرد صفة نوعية يلزم توفرها في المعلومات لكي تكون مفيدة على المدقق اخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار عندما:

- يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق .
- يقيم تأثير الأخطاء الجوهرية. (مازون، 2011، صفحة 97)

- **إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة ISA 330:**

بشكل خاص ، أشار المعيار إلى الآتي:

- يجب على المدقق تحديد طبيعة ومدى أدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها من أداء إجراءات جوهرية استجابة للتقييم الخاص بمخاطر الأخطاء الجوهرية.
- بغض النظر عن المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، يجب على المدقق تصميم وأداء إجراءات جوهرية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات ، ومن الممكن أن تشمل هذه الإجراءات الجوهرية استخدام مصادقات خارجية لتأكيدات معينة. (مازون، 2011، صفحة 98)
- كلما كان تقييم المدقق للمخاطر أعلى فانه يجب أن تكون الأدلة التي يسعى المدقق للحصول عليها من الإجراءات الجوهرية موثوقة وملائمة بشكل اكبر .
- وتبعا لذلك ، وعندما تزيد المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية ، فان على المدقق تصميم إجراءات جوهرية للحصول على أدلة تدقيق موثوقة ومناسبة بشكل اكبر أو أدلة تدقيق أكثر إقناعا عند مستوى الإثبات ، وفي هذه الحالات قد يكون استخدام إجراءات المصادقة فعالا في توفير أدلة تدقيق كافية ومناسبة .
- كلما انخفض المستوى المقدر للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة كلما انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاجه المدقق من إجراءات التحقق لتكوين استنتاج بشان تأكيد خاص ببيان مالي.

- يشير المعيار إلى انه عندما يتكون الأسلوب الخاص بالمخاطر الهامة فقط من إجراءات جوهرية ، فان إجراءات التدقيق المناسبة لتناول هذه المخاطر الهامة يتكون من فحص التفاصيل فقط أو الجمع بين فحص التفاصيل والإجراءات التحليلية الجوهرية

- **التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدماتISA 402**

قد يستخدم العميل مؤسسة خدمية مثل تلك التي تقوم بانجاز المعاملات والاحتفاظ بما يتعلق بها من خدمات أو تسجيل المعاملات ذات العلاقة (مثل مؤسسة خدمية لأنظمة الحاسوب) ، وفي هذه الحالة فان بعض السياسات والإجراءات والسجلات المنظمة من قبل المؤسسة الخدمية قد تكون ذات صلة بعملية تدقيق القوائم المالية للعميل ، وقد تؤثر على هيكلة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاصة به. (مازون، 2011، صفحة 99)

2. معايير الإثبات في التدقيق المحاسبي:

- **أدلة الإثبات في التدقيISA500:**

يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة تكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني ، وتعني الكفاية قياس كمية أدلة التدقيق ،

بينما تعني الملائمة قياس نوعية أدلة التدقيق ، وبالتالي تحديد مدى الاعتماد عليها في تأكيدات معينة .

يقصد بدليل إثبات التدقيق كم ونوع المعلومات المالية التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني ، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى

- **إجراءات الحصول على أدلة الإثبات:** بين هذا المعيار الإجراءات المتبعة من قبل مدقق الحسابات للحصول على أدلة الإثبات وحصرها في الأساليب التالية:
- **الفحص**: هو أن يقوم المدقق بفحص الدفاتر والسجلات والمستندات للحصول على أدلة إثبات كافية
- **الاستفسار والمصادقة**: يعني ذلك أن يقوم المدقق بالبحث عن المعلومات من أشخاص ذوي علاقة داخل وخارج المؤسسة للحصول على دليل إثبات
- **الإجراءات التحليلية:** هي أن يحصل المدقق على نسب ومؤشرات حول عناصر معينة.
- **الملاحظة:** هي قيام المدقق بالملاحظة لعمليات الجرد وملاحظة إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

- **الاحتساب:** أن يقوم المدقق بعملية التجميع والضرب وغيرها من العمليات الحسابية بغرض التحقق. (مازون، 2011، صفحة 101_102)

- **الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدةISA 510:**

لقد اهتم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي من خلال هذا المعيار بالأرصدة الافتتاحية ، وذلك عندما تدقق القوائم المالية لأول مرة أو عندما تكون مدققة من قبل مدقق آخر، لذلك يجب على المدقق أن يأخذ هذا المعيار بعين الاعتبار ليتمكن من إدراك الالتزامات المالية الطارئة أو المحتملة الموجودة في بداية الفترة ، وأكد في نفس السياق على أنه في إطار مهمة التدقيق الأولى يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة . (جمعة، 2009، صفحة 54)

- **الإجراءات التحليليةISA 520:**

معنى الإجراءات التحليلية هو تحليل النسب والمؤشرات المهمة ، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المؤسسة المالية مع مثلا:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة .
- النتائج المرتقبة للوحدة مثل: الموازنات التقديرية أوالتنبؤات أو توقعات المدقق كتقدير الاستهلاك .
- المعلومات المتماثلة للقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة. (مازون، 2011، صفحة 103)

- **عينة التدقيق والوسائل الاختيارية ISA530 :**

يقصد بعينة التدقيق تطبيق إجراءات التدقيق على اقل من 100 % من البنود المكونة لرصيد حساب أو فئة عمليات بغرض الحصول على أدلة إثبات وتقويمها لأجل صياغة النتائج المتعلقة بالمجتمع الإحصائي الذي سحبت منه العينة ، ويجب على المدقق أن يأخذها باعتباره أهداف التدقيق التي ينبغي تحقيقها وإجراءات التدقيق التي يحتمل أن تحقق تلك الأهداف

- **تدقيق التقديرات المحاسبية isa540:**

يتضمن المعيار ضرورة تطبيق اجراءات التدقيق على التقديرات المحاسبية و التي تعتبر عناصر مالية و محاسبية،حيث ان المدقق مسؤول عن فحص و اختبار العمليات المستخدمة بواسطة الادارة لاعداد

التقديرات و في نفس الوقت المقارنة بين التقديرات و النتائج الفعلية وفي حالة وجود انحرافات على المؤسسة تصحيح هذه الانحرافات اما في حالة الرفض فعلى المدقق ان يفصح عن ذلك في التقرير . (د.حرمل، 2020)

- **الاطراف ذات العلاقة isa 550:**

هي التي لها القدرة على التاثير في اتخاد القرارات المالية و التشغيلية حيث يقع على مسؤولية المدقق اداء اجراءات تدقيق و تقييم لتحديد الاستجابة لمخاطر الاخطاء الجوهرية الناشئة من اخفاق المؤسسة في محاسبة علاقات او معاملات او ارصدة الاطراف ذات العلاقة و الافصاح عنها بالشكل المناسب (د.حرمل، 2020) .

- **الاحدات اللاحقة isa 560:**

بجب على المدقق ان يفحص العمليات المالية و الاحداث التي تقع بعد اعداد و عرض القوائم المالية للفترة الحالية و بالتالي ثوثر على تقرير المدقق. (د.حرمل، 2020)

- **المؤسسة المستمرة isa 570:**

يهدف المعيار الى وضع معايير و ارشادات عن مسؤولية المدقق اتجاه الحصول على ادلة تدقيق كافية و ملائمة حول ما اذا كان هناك شك مهم حول قدرة المؤسسة على الاستمرار او مزاولة اعمالها بفترة زمنية معقولة (د.حرمل، 2020)

- **اقرارات الادارة isa 580:**

يشير هذا المعيار الى ضرورة حصول المدقق على الاقرارت الخطية من الادارة او صور القوائم المالية المعتمدة من الادارة و ذلك لتعزيز الشفافية حول امور و قضايا حدثث بالمؤسسة محل التدقيق خاصة التي لها اهمية و تؤثر على القوائم المالية . (د.حرمل، 2020)

3. معايير اعتماد المدقق على أعمال الآخرين وتقريره النهائي.

قد يأخذ محتوى تقرير المدقق عدة اتجاهات بناءا على ما يتوصل إليه في نهاية عملية التدقيق وحتى بناءا على اطلاعه على القوائم المالية للسنوات السابقة ، والتي قد يرى المدقق أن لها تأثيرا على القوائم المالية للفترة الحالية . و قد يدعم المدقق عمله بمجموعة من الجهات قد تزيد من التخصص أو اختصار

بعض إجراءات التدقيق أو التي قد يلجا إليها بسبب جهله لبعض الأمور التـي قـد يحتاجهـا بصفة استثنائية في عملية تدقيق دون أخرى والتي لا تندرج ضمن تكوينه كمدقق (د.حرمل، 2020)

- **الاعتماد على أعمال مدقق آخر ISA600**

يجب على المدقق ان يأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمـل كمدقق أساسي، يجب على المدقق الأساسي عند قيامه بالتخطيط للاستفادة من عمل مدقق آخر ان يراعي الكفاءة المهنية للمدقق الآخر في سياق المهمة الخاصة ، وأن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بان عمـل المدقق الآخر ملائم لأغراضه في سياق المهمة المحددة, أما إذا لم يستطع المدقق الرئيسي الاستفادة من عمل المدقق الآخر ، وكان غير قادر على انجاز إجراءات إضافية كافية بخصوص المعلومات المالية للجزء المدقق من قبل المدقق الآخر، يجب عليـه أن يعبر عن رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي نظرا لوجود قيد على نطاق عملية التدقيق. (د.حرمل، 2020)

- **الاعتماد على أعمال المدقق الداخليISA 610**

يهدف هذا المعيار الى اذا كان المدقق الرئيسي عليه الاستفادة من عمل المدققين الداخليين حيث يجب عليه ان ياخد في اعتباره انشطة التدقيق الداخلي و انعكاساتها على عمله الذي سوف يقوم به و يدخل ضمن ذلك تقييم و مراقبة مدى ملائمة النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية و فعاليتها . (د.حرمل، 2020)

- **استخدام عمل الخبير isa 620**

يهدف المعيار الى توفير ارشادات حول استخدام اعمال الخبير حيث يتمثل الخبير في الاشخاص او المؤسسات تتمتع بالخبرة في مجالات غير المحاسبة او التدقيق مثل: القانون,التامين .... و ذلك يساعده في الحصول على ادلة تدقيق كافية و ملائمة . (د.حرمل، 2020)

- **تقرير المدقق عن القوائم المالية isa 700:**

يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المألوف (د.حرمل، 2020)

عنوان التقرير (من الملائم استعمال مصطلح مدقق مستقل وذلك لتمييزه عن تقارير الآخرين) .

الجهة التي يوجه إليها التقرير (المساهمين مجلس الإدارة) .

الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية:

- تحديد القوائم المالية المدققة .
- بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المدقق

فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية التدقيق):

الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة ؛

وصف العمل الذي قام المدقق بانجازه وانه تضمن "فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وافصاحات القوائم المالية ، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية ، تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل.

فقرة الرأي: أن ينص بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقا لإطار التقارير المالية ، إضافة إلى إشارته أينما كان مناسبا فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية (مازون، 2011، صفحة 117)

- **التعديلات على الراي الواردة في تقرير المدقق المستقل isa 705:**

يضع ثلاث انواع من الاراء المعدلة و هي الراي المتحفظ، الامتناع عن ابداء الراي و الراي المعاكس:

يتضمن تقرير المدقق احد الآراء الثلاث التالية:

الرأي المتحفظ: عندما يخلص المدقق إلى أن الخلاف مع الإدارة أو القيد على نطاق التدقيق ليس هاما لدرجة الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي سلبي.

عدم إبداء الرأي: في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق التدقيق جوهريا وشاملا وبدرجة لا يتمكن المدقق فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة ، وبالتالي لا يستطيع أن يبدي رأيا حول القوائم المالية (مازون، 2011، صفحة 118).

الرأي المعاكس: يجب أن يتم إبداؤه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية النسبية والشمولية للقوائم المالية لدرجة يرى فيها المدقق بان مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في القوائم المالية.

- **المعلومات المقارنة و القوائم المالية المقارنة isa 710:**

تعرض بعض المؤسسات قوائمها المالية لسنتين او ثلاث سنوات و ان تقرير المدقق عن القوائم المالية ككل يجب ان يتضمن القوائم المالية المقارنة و الملاحظات و الجداول المرفقة بها و في مثل هذه الحالة فان تقرير التدقيق يجب ان يحدد اساسا على اعادة النظر في التقارير السابقة حسب المعلومات التي حدثث خلال الفترة التي وقعت بين كتابة التقارير السابقة و التقرير الحالي. (د.حرمل، 2020)

- **المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم الماليةISA720 :**

قد تصدر المؤسسة وثيقة سنوية تتضمن قوائمها المالية المدققة وتقرير المدقق حولها ، وقد تضيف إليه معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات والملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة ، ولا بد عند ذلك من اطلاع المد قق على هذه المعلومات وما شابهها وقد يكون مسؤولا عن تدقيقها أيضا في بعض الحالات .في جميع الأحوال على المدقق أخذ هذه المعلومات الأخرى بالاعتبار، نظرا لان مصداقية القوائم المالية قد تضعف بسبب التناقضات التي قد توجد بين القوائم المالية المدققة والمعلومات الأخرى .في حال وجود مثل هذه التناقضات بشكل جوهري ، يجب أن يحدد التعديلات المطلوبة في القوائم المالية أو في المعلومات الأخرى ، وإذا طلب المدقق تعديل القوائم المالية ورفضت الإدارة ذلك عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو سالبا. (د.حرمل، 2020)

- **التقارير المالية الخاصة isa800:**

الهدف من هذا المعيار هو توضيح شكل محتوى تقارير التدقيق او التقارير المالية ذات الطابع الخاص المصممة لتلبية احتياجات المعلومات المالية لمستخدمين محددين مثل تقرير مصلحة الضرائب الذي يرافقه التصريح الضريبي للمؤسسة . (د.حرمل، 2020)

- **مراجعة القوائم المالية و العناصر المالية الخاصة لقائمة مالية خاصة isa 805:**

يهدف هذا المعيار الى تكوين تقرير او راي من خلال مراجعة قائمة مالية مفردة او حساب او بند محدد في قائمة مالية مفردة مع الاخد بعين الاعتبار مدى قبول المدقق للعملية و التخطيط لها و تنفيدها (د.حرمل، 2020)

- **عملية تدقيق القوائم المالية الملخصةisa810:**

عرف معايير التدقيق الدولية القوائم المالية الملخصة بانها "معلومات مالية ملخصة مأخوذة من القوائم المالية تحتوي على تفاصيل أقل منها، مع توفير عرض منظم متسق مع العرض الوارد في القوائم المالية " ، وقد ُطلب من المدقق تدقيق هذا النوع من القوائم، وحينها عليه أن يلتزم بمعيار التدقيق الدولي (810) "ISA عمليات إعداد القوائم، وحينها عليه أن يلتزم بمعيار التدقيق الدولي (810) "ISA عمليات إعداد القوائم، وحينها عليه أن يلتزم بمعيار التدقيق الدولي (810) "ISA عمليات إعداد القوائم، وحينها عليه أن يلتزم بمعيار التدقيق الدولي (810) "ISA عمليات إعداد القوائم، وحينها عليه أن يلتزم بمعيار التدقيق الدولي (810) "ISA . (د.حرمل، 2020)

- **جدول رقم (1-2) عرض المعايير الدولية للتدقيق:**

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
_	لمبادئ والمسؤوليات	520	الإجراءات التحليلية
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً	530	عينات التدقيق
210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة
220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية	550	الأطراف ذات العلاقة
230	وثائق التدقيق	560	الأحداث اللاحقة
240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق القوائم المالية	570	استمرارية المؤسسة
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية	580	الإقرارات الخطية
260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة	_	معايير الاستفادة من عمل الآخرين

265	**الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة**	**600**	**لاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة**
_	**معايير تقييم الخطر**	**610**	**استخدام عمل المدققين الداخليين**
300	**التخطيط لتدقيق القوائم المالية**	**620**	**استخدام عمل المدقق الخبي**
315	**تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤ سسة**	**_**	**معايير نتائج وتقارير التدقيق**
320	**الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق**	**700**	**تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية**
330	**استجابة المدقق للمخاطر المقيمة**	**705**	**لتعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل**
402	**عتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية**	**706**	**فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل**
450	**تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق**	**710**	**المعلومات المقارنة -الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة**
_	**أدلة التدقيق**	**720**	**مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات الت تحتوي على قوائم مالية**
500	**أدلة التدقيق**	**_**	**المجالات المتخصصة**
501	**أدلة التدقيق -اعتبارات محددة لبنود مختارة**	**800**	**الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة و فقاً**
505	**المصادقات الخارجية**	**805**	**لاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق قائمة مالية منفردة**
510	**عمليات التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية**	**810**	**عمليات إعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة**

- المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على اصدارات المعايير الدولية للتدقيق

المبحث الثاني: ممارسة المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

من خلال هذا المبحث سنتطرق الى واقع التدقيق في الجزائر و ممارسة المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

المطلب الاول: التدقيق في الجزائر

الفرع الاول: .مراحل تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر

إن الحاجة لمهنة التدقيق المحاسبي لم تقتصر على بعض الدول فقط بل كانت محل اهتمام معظمها، والجزائر حالها حال باقي الدول شهدت مهنة التدقيق المحاسبي لها عدة تطورات نظرا للتحولات الاقتصادية التي يشهدها البلد، وكان للإصلاحات المحاسبية التي قام بها المشرع الجزائري أثرا واضحا على تطور مهنة التدقيق المحاسبي نظرا للعلاقة التكاملية التي تربط بين المحاسبة والتدقيق.

1- المرحلة الممتدة من 1969م إلى 1988م:

يمكن القول أن تاريخ مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر بدأ بصدور القانون 69-107 لسنة 1969 والذي نص في **المادة 39** على أن " يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حسابها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، كما يجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأس مالها "، (القانون69_107، 1969)حيث يشير هذا النص إلى تحميل المسؤولية لمحافظ الحسابات من طرف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط إلى مراقبة حسابات المؤسسات التي للدولة حق في رأس مالها بغية الحفاظ على ذلك الحق.

ثم جاء المرسوم 70-173 لسنة 1970م " ان المراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية و شبه العمومية يقوم بها المندوبون للحسابات المعينون من قبل وزير المالية من بين: المراقبين العامين للمالية،مراقبي الحسابات,مفتشي المالية و يمكن بصفة استثنائية اختيار المندوبين للحسابات من بين موظفي من وزارة المالية ذوي الكفاءة " . (المرسوم70_173، 1970)

ومع إعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية ارتفع عدد المؤسسات وتعقد نمط تسييرها، فأُجبر المشرع الجزائري على سن قوانين تمكن من التحكم في النظام المحاسبي والرقابة على التسيير، فجاء الأمر 71-82 لسنة 1971 وصرح في **المادة 01** " بإمكانية مزاولة مهنة المحاسب والخبير المحاسبي سواء من طرف شخص طبيعي أو معنوي ضمن شروط مضبوطة" (الامر71_82، 1971) ، كما أُلزم بموجب

المادة 13 من هذا الأمر المحاسبين والخبراء المحاسبين "مراعاة الأحكام المنصوص عليها في هذا الأمر والقواعد الواردة في قانون الالتزامات المهنية الذي يضعه المجلس الأعلى للمحاسبة و الذي يكون موضوع مرسوم يتخذ بناء على اقتراح وزير المالية " (الامر71_82، 1971)، وبالتالي اعتبر المجلس الأعلى للمحاسبة هيئة مشرفة ومراقبة لعمل المحاسبين والخبراء المحاسبين، ثم صدر المرسوم 72-84 لسنة 1972 ووضع شروط الترشح لاختبار شهادة الخبير المحاسبي ووضع آليات وظروف سير الاختبار ، (مرسوم72_84، 1972) كما أن هذا الاختبار يخضع لإشراف المجلس الأعلى للمحاسبة وكانت هذه خطوة مهمة حول وضع الاهتمام بوضع شروط تضبط ممارسة مهنة الخبير المحاسبي، لكن المشرع الجزائري لم يكتفي بالصلاحيات التي قدمها للمجلس الأعلى للمحاسبة وسن القانون رقم 80-05 لسنة 1980 والذي شكل بموجبه مجلس المحاسبة، وأمكنه في **المادة 03** بـ"أن يجري مراقبته على المؤسسات بجميع أنواعها التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو مجموعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال أو منح أو قروض أو تسبيقات أو ضمانات " ، (القانون80_05، 1980)وبالتالي حذفت صلاحية المراقبة المالية للمؤسسات العمومية والشبه العمومية من مهمة محافظ الحسابات وأوكلت لمجلس المحاسبة.

من تتبع هذا الفترة يلاحظ أن خضوع ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في البداية إلى وصاية وزارة المالية مباشرة والمدقق في هذه الفترة كان موظف لدى الدولة، وبالتالي فالخلل في ممارسة هاته المهنة في هذه الفترة كان واضح سواء من حيث عدم استقلالية هذه المهنة أو من حيث المهام الموكلة لمحافظ الحسابات والتي لا تقتصر على التأكد من صحة الحسابات بل تتعدى إلى تقييم قرارات التسيير، ناهيك عن مدة الوكالة غير المحدودة لتدقيق الحسابات لنفس الشركة، لكن يجب الإشارة أن اقتصار التدقيق على الشركات الوطنية يرجع كون أن الجزائر أنا ذاك كانت تتبع الاقتصاد (التسيير) المخطط وكانت كل مؤسسة للدولة حق في رأس مالها سواء بشكل جزئي أو كلي. (بهلولي، 2016، صفحة 118)

2- المرحلة الممتدة من 1988م إلى 1991م

لعل ضعف تطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر يعود إلى عدم الحاجة إليها في ظل احتكار الدولة لملكية المؤسسات الاقتصادية، لكن بالتفكير وإعادة النظر في نمط التسيير المخطط تم تحرير المؤسسات العمومية من القيود الإدارية، فصدر القانونين 88-01 و88-04 لسنة 1988 حيث نص الأول منهما في المادة 03 على أن "المؤسسات العمومية الاقتصادية هي مؤسسات تتمتع بالشخصية المعنوية والتي تسري عليها قواعد القانون التجاري، إلا إذا نص(القانون88_01، 1988) ،وأكد الثاني في المادة

02 على أن "المؤسسات العمومية الاقتصادية أشخاص صراحة على احكام قانونية خاصة "معنوية تخضع لقواعد القانون التجاري، وتؤسس هذه المؤسسات في شكل شركات مساهمة أو في شكل شركة محدودة المسؤولية (القانون88_04، 1988) "، وبالتالي فإن هذين القانونين صرحا بكل وضوح بخضوع المؤسسات العمومية الاقتصادية للقانون التجاري والتي تأخذ في معظمها شكل الشركات المساهمة أو شركات ذات أسهم، مما جعل منها عرضة للإفلاس في حال تعسرها ماليا، وهذا ما استدعى إلى ضرورة الاهتمام أكثر بالتدقيق وإعادة تأهيل مهنة محافظة الحسابات، فصدر القانون 90-32 لسنة 1990 فعدل تنظيم وعمل مجلس المحاسبة ليتماشى مع التغيرات الطارئة، حيث جعل مهمة مجلس المحاسبة تنحصر "بالرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية وكل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري والمحاسبة والعمومية وكل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية، كما أن العمليات الخاصة بالأموال التي تتداولها طبقا للقانون المدني والقانون التجاري المؤسسات العمومية الاقتصادية لا تخضع لاختصاص مجلس المحاسبة " ،_(القانون90_32، 1990) وهذا ما جعل أن هذه الفترة أعادت لمهنة محافظ الحسابات اعتبارها من خلال ترك مهمة المراقبة المالية لمجلس المحاسبة للمؤسسات التي تخضع للقانون الإداري والمحاسبة العمومية، والتخلي على مراقبة الحسابات للمؤسسات التي تخضع للقانون التجاري والمدني لمحافظ الحسابات.

3- <u>المرحلة الممتدة من 1991م إلى 2010م</u>

في هذه المرحلة صدر القانون 91-08 لسنة 1991 والذي جاء ليحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات، ويعد هذا القانون تكليف من المشرع الجزائري محافظي الحسابات بالتأكد من صحة وانتظامية حسابات المؤسسات المذكورة سابقا، كما أنه تم انشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق المحاسبي، حيث كُلفت و فقا **<u>للمادة 09</u>** من نفس القانون بـ: (القانون91_08، 1991)

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة الأعضاء واستقلاليتهم؛

- اعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة .

لكن سرعان ما احتاجت مهنة التدقيق المحاسبي إلى قواعد تحكم أخلاق ممارسيها، فاصدر المشرع الجزائري المرسوم التنفيذي 96-136 لسنة 1996 ليحدد "القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين " ،(المرسوم96-136، 1996)وذلك من خلال واجبات وحقوق أعضاء النقابة عند أداء مهنتهم وفي علاقاتهم مع زبائنهم وزملائهم ومع النقابة أيضا، ثم تلاها إحداث المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي 318-96في سنة 1996 ليعمل كجهاز استشاري يقوم "بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها " ،(المرسوم96_318، 1996) والذي كان له دور فعال في تحسين ممارسة مهنة المحاسبة.

وانطلاقا من المهام الموكلة لمحافظ الحسابات يلاحظ وضوح الفرق بين هذه المرحلة والمراحل التي سبقتها و التي تتراجع في تكليف المدقق باتباع تسيير المؤسسات وتركز على حرصه في التأكد من سلامة وصحة الحسابات ومدى تطابقها مع الواقع، وتلاحظ الاهتمام في هذه المرحلة بالجهة المسؤولة عن تكليف محافظ الحسابات والمدة المسموحة له بتدقيق حسابات لدى نفس المؤسسة على عكس المراحل السابقة، بالإضافة إلى الاهتمام اكثر بتنظيم المهنة من خلال انشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وتشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وإحداث المجلس الوطني للمحاسبة. (بهلولي، 2016، صفحة 121)

4- المرحلة الممتدة ما بعد 2010م

بتبني الجزائر نظام محاسبي مالي جديد بدلا من المخطط المحاسبي الوطني من خلال إصدار القانون 07-11 لسنة 2007م، ظهر وجه جديد لممارسة مهنة المحاسبة حيث أنه عرف النظام المحاسبي المالي على أنه "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة ، صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزينة المؤسسة في السنة المالية "، ودخل هذا النظام حيز التطبيق ابتداء من بداية سنة 2010م، وفي نفس سياق اصلاح ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة تم اصدار القانون 01-10في سنة 2010م لإعادة تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذا جاء كبديل للقانون 91-08

بإلغاء لمعظم الأحكام التي جاء بها ما عدا المتعلقة بشروط الالتحاق بمهن المذكورة .أحدث صدور القانون 10-01 تغيير في كل من تعريف بالمدقق، المهام الموكلة إليه والهيئة المشرفة عليه، إذ تم إحداث تغيرات هامة في هيكلة المنظمات المشرفة على التدقيق في الجزائر، حيث صدرت مجموعة من المراسيم التنفيذية والتي تخص إعادة تنظيم المنظمات المهنية في الجزائربهدف الفصل بين مهام المهن الثلاث لمحافظ الحسابات، المحاسب المعتمد والخبير المحاسبي تحت التكفل المباشر من وزارة المالية (بهلولي، 2016، صفحة 122) ، وسيتم التفصيل أكثر بماء جاءت به هذه المرحلة في بقية عناصر هذا الفصل.

الفرع الثاني: مهنة التدقيق و محافظة الحسابات في الجزائر

1- تعريف تعريف محافظ الحسابات

عرفه القانون التجاري الجزائري في **المادة 715** مكرر4: على أنه "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية لشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها (المادة715، 2007)

يعرف أيضا حسب **المادة 22** من القانون رقم 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: " الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولياته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. (القانون10_01، 2010)

و من التعريفات السابقة يمكن القول ان محافظ الحسابات هو: شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات،و يصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة المتعارف عليها . (نونونة، 2017، صفحة 8)

2- شروط ممارسة مهنة مراجعة الحسابات

حدد المشرع الجزائري في القانون 10_01 جملة من الشروط الواجب توفرها في أي شخص في نيته ممارسة مهنة مراجعة الحسابات نذكرها في النقاط التالية:

1- الجنسية الجزائرية ؛
2- أن يكون متحصل على شهادة لممارسة المهنة أو شهادة معترف بها .

3- أن لا يكون قد سبق وصدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
4- أن يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين وفق الشروط المنصوص عليها .
5- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم.
6- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة، بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب أن يكون حائز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها، أما بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائز على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها، حيث يتم منح هذه الشهادات من معهد التعليم المتخصص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، مع العلم أنه لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص.
7- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، وذلك أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتب الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات بالعبارات التالية: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد (القانون10_01، 2010)

3- مهام و مسؤوليات مراجع الحسابات:

مهامه:

إضافة إلى المهمة الرئيسة التي كُلف بها محافظ الحسابات والتي تتمثل في المصادقة على صحة حسابات المؤسسات محل التدقيق، ألزمه المشرع الجزائري بالقيام بتأدية مهام أخرى تقع على عاتق مسؤوليته، وقد اهتم المشرع الجزائري بتلك المهام وكان يقوم بتعديلها كلما تغير القانون الذي يحكم ممارسة المهنة، وحاليا تخص هذه المهام فحص وثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة محاسبتها للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير، إذ يضطلع على محافظ الحسابات حسب المادة 23 من القانون 10-01 المهام الآتية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة. (القانون10_01، 2010)
- تم تعيين محافظ الحسابات عن طريق الجمعة العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، وذلك لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تجديدها بعد مرتين متتاليتين إلى بعد مرور 3 سنوات، و عندما يتقرر تعيين أكثر من محافظ حسابات فإن يتعين على كل واحد ممارسة مهنته طبقا لأحكام القانون (القانون10_01، 2010)

مسؤوليات محافظ الحسابات:

تتبع المهام المنوطة بمراجعي الحسابات مسؤوليات ثقيلة، فقد خص المشرع الجزائري مسؤولية مراجعي الحسابات باهتمام كبير، حيث نجد أن هذا الأخير محاط بثلاث مسؤوليات نذكرها فيما يلي:

أ- **المسؤولية المدنية**: الحصول المسؤولية المدنية يجب توفر الشروط التالية - :حصول إهمال وتقصير من جانب مراجع حسابات في أداء واجباته المهنية.
- وقوع ضرر أصحاب الغير نتيجة إهمال وتقصير مراجع الحسابات.
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير مراجع الحسابات. (محجوبي و حمري، 2017، صفحة 6)

ب- المسؤولية الجزائية:

هي التي تتمثل في ارتكاب مراجع الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات هي:

- تآمر مراجع الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح فورية على المساهمين حتى التي تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة ؛

- تآمر مراجع الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين .
- تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة.
- إغفال مراجع الحسابات وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة . (محجوبي و حمري، 2017، صفحة 7)

عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

ج- المسؤولية التأديبية:

يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخالقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم . تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في: الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر، الشطب من الجدول. (محجوبي و حمري، 2017، صفحة 31)

4- الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الجزائر:

أ- المجلس الوطني للمحاسبة:

تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة بصدور المرسوم التنفيذي 96-318 في سنة 1996 تحت سلطة الوزير المكلف المالية ، حيث حدد هذا المرسوم كلا من مهام وصلاحيات المجلس ، تشكيلته وكل الأحكام التي تسيره، وكان عمل هذا المجلس بعيدا كل البعد على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، لكن بعد الإصلاحات التي شهدتها مهنتي المحاسبة والتدقيق خاصة بعد صدور القانون 10-01 تم سن مرسوم تنفيذي 11-24 في سنة 2011 والذي ألغى بدوره المرسوم التنفيذي السابق 96-318 ،حيث أن المرسوم الجديد أعاد تشكيلة المجلس ، تنظيمه وسير عمله . (بهلولي، 2016، صفحة 125)

ب- المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

نتيجة للإصلاحات التي شهدتها مهنة المحاسبة والتدقيق ولا سيما إصدار القانون 10-01 تم إحلال المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين التي أنشأت بموجب القانون 91-01 بثلاث هيئات جديدة: المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ

الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون هذا القانون (10-01 ، (هذا الإصلاح فقد تم الفصل بين مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد من حيث التنظيم والتسيير، فكل مهنة أصبحت تخضع لسلطة هيئة خاصة بها ، مع العلم أن كل هيئة من الهيئات المذكورة تعمل بالتنسيق مع وزير المكلف بالمالية ويسير كل منها مجلس وطني خاص بها، وقد تكلفت تلك الهيئات بموجب المادة 15 من القانون 10-01 بما يأتي:

1- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
2- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
3- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.
4- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها.
5- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
6- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها. (بهلولي، 2016، صفحة 125)

المطلب الثاني: ممارسة المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

الفرع الاول: إصدار معايير جزائرية للتدقيق بالاعتماد على المعايير الدولية

1- عرض معاييرالتدقيق الجزائرية

في إطار إصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر، تم في 29 جوان 2010 إصدار القانون رقم 10-01 ،بهدف تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ومن أهم ما جاء به هذا القانون هو إعادة تنظيم مهنة المحاسبة، وإنشاء ثلاث هيئات متمثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بعدما كانت سابقا في هيئة واحدة، بالإضافة إلى إعطاء صلاحيات أكبر لوزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة في تنظيم مهنة المحاسبة. وتبع هذا القانون صدور مراسيم وقرارات تتضمن كيفيات تطبيقه . (بكيحل، 2018، صفحة 125)

وفي نفس الإطار ومن أجل زيادة فعالية إصلاح مهنة التدقيق، اتجهت الجزائر نحو إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق(NAA -Audit'd Algériennes Normes-،) مأخوذة من المعايير الدولية للتدقيق ISA) ،)الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وحملت نفس الرقم ونفس التسمية، وذلك بهدف تنظيم عملية التدقيق الخارجي على أسس دولية ومعايير متعارف عليها وذات جودة، حيث قام

المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية في هذا الإطار، باعتباره الهيئة المكلفة بالتنظيم المحاسبي، بإتباع منهجية إصدار مجموعة من المعايير عبر فترات مختلفة. وقد تم إصدار ثلاثة مقررات تتضمن 12 معيارا جزائريا للتدقيق، وبالإضافة إلى الإرشادات التي ينبغي للمدقق القانوني والتعاقدي الأخذ بها، تضمنت هذه المعايير عدة عناصر أخرى أهمها الهدف من المعيار الصادر، مجال تطبيقه، الأهداف والواجبات المطلوبة من المدقق. (بكيحل، 2018، صفحة 126)

أولا- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016:

المادة الاولى: (المقررقم002، 2016)

يهدف هذا المقرر الى وضع حيز التنفيد 4 معايير جزائرية للتدقيق الاتية:

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210":اتفاق حول أحكام مهام التدقيق

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 ":التأكيدات الخارجي

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560":الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحساب

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580":التصريحات الكتابية

ثانيا- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016:

المادة الاولى (المقررقم150، 2016)**:**

يهدف هذا المقرر الى وضع حيز التنفيد 4 معايير جزائرية للتدقيق الاتية:

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300: ":التخطيط لتدقيق القوائم المالية.

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500":العناصر المقنعة .

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510":مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية .

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700":تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية.

ثالثا- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017:

المادة الاولى: (رقم23، 2017)

يهدف هذا المقرر الى وضع حيز التنفيد 4 معايير جزائرية للتدقيق الاتية:

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520":الإجراءات التحليلية

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570":استمرارية الاستغلال"

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610":استخدام أعمال المدققين الداخليين

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

رابعا- المقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018:

المادة الاولى: (المقررقم77، 2018)

يهدف هذا المقرر الى وضع حيز التنفيد 4 معايير جزائرية للتدقيق الاتية:

المعيار الجزائري للمراجعة 230": وثائق المراجعة.

المعيار الجزائري للمراجعة:501" العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة.

المعيار الجزائري للمراجعة 530": السبر في المراجعة.

المعيار الجزائري للمراجعة 540": مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.

2- أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر:

أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر بعد خيار الجزائر بالانفتاح على البيئة الدولية للتدقيق من خلال إصدار معايير جزائرية للتدقيق(NAA) مأخوذة من المعايير الدولية للتدقيق

تحسين مستوى مهنة المحاسبة وتعزيز سمعتها:

يساعد تبني المعايير الدولية للتدقيق في تقريب ممارسات وتطبيقات المحاسبة والتدقيق في الجزائر من الممارسات العالمية المتطورة، ويزيد من الاعتراف الدولي بمخرجات مهنة المحاسبة في الجزائر، بما يؤدي

إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في بيئة دولية، كونها معايير متطورة باستمرار وتتماشى مع المستجدات الاقتصادية. (بكيحل، 2018، صفحة 127)

تحسين جودة المعلومة المالية:

عندما يتم إتباع معايير دولية معترف بجودتها في تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الصادرة في الجزائر، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الثقة في هذه المعلومات ويعزز من مصداقيتها داخل وخارج الجزائر، وخاصة بالنسبة للمستثمرين، الذين يسمح لهم ذلك بالحصول على معلومة مالية مفهومة وموثوقة وقابلة للمقارنة، وهي الخصائص الواجب توفرها في المعلومة حتى تصبح ذات جودة وتساعد في اتخاذ القرارات. (بكيحل، 2018)

معايير تساعد الشركات متعددة الجنسية

باعتبار أن الشركات متعددة الجنسية تكون مجبرة على إعداد قوائم مالية لمختلف الفروع التابعة لها عبر العالم، فإن ذلك يطرح عدة صعوبات أمامها من الناحية المحاسبية في (بكيحل، 2018)التجميع وترجمة القوائم المالية، ومن ناحية أخرى يزيد من تكاليف تدقيقها، باعتبار أن كل فرع تم تدقيقه وفق المعايير المحلية المطبقة في البلد، وعليه فإن الشركات متعددة الجنسية تستفيد من تطبيق المعايير الدولية عبر العالم، من حيث تخفيض تكاليف إعادة تدقيق القوائم المالية لفروعها، ومن ناحية أخرى تكون هناك شفافية أكبر من المؤسسة الأم على الفروع التابع

تشجيع الاستثمار الأجنبي:

المستثمر الأجنبي عند انتقاله خارج بلده بحثا عن الفرص الاستثمارية، يحتاج إلى معلومات مفهومة، ملائمة وموثوق ، تمكنه من تقييم العوائد والمخاطر، واتخاذ القرارات، ويعتمد في ذلك بالأساس على القوائم المالية المنشورة من طرف المؤسسات، وكلما كان على معايير محاسبية دولية، وتدقيقها وفق معايير إعداد هذه القوائم بناء تدقيق دولية كذلك، كلما زادت قابليتها للفهم والمقارنة دوليا بالنسبة للمستثمر الأجنبي، ويزيد ذلك من الثقة والاطمئنان على أمواله التي قام بنقلها إلى البلد الاجنبي. (بكيحل، 2018)

3- أهمية وجود معايير التدقيق المحلية في ظل وجود معايير المراجعة الدولية

معايير التدقيق المحلية هنا لا تلبي متطلبات الشركات الدولية التي تحققها معايير التدقيق الدولية التي وضعت أساسا من أجلها. أما فيما يخص المآخذ المؤشرة إزاء معايير التدقيق الدولية والتي ترجح كفة معايير التدقيق المحلية على حساب المعايير الدولية فيمكن تلخيصها في التالي:

مثلما تتضمن معايير التدقيق المحلية بعض الثغرات ونقاط الضعف تتضمن أيضا معايير التدقيق الدولية ثغرات ونقاط ضعف جعلتها عاجزة في أحيان كثيرة عن معاجلة نواحي جوهرية وهامة في الاقطار الملتزمة بتطبيقها، ولكن الانتقاد على المستوى الدولي من المؤكد أن يكون أوسع وأكثر منه على الصعيد المحلي.

درجة استجابة معايير التدقيق الدولية للتطورات الحاصلة في بيئات دول العالم أقل بكثير من درجة استجابة معايير التدقيق المحلية التي تستجيب لهذه التطورات والاحداث أول بأول مما يجعلها أكثر ملائمة وانسجاما مع معطيات البيئة المحلية من المعايير الدولية. (لقليطي، 2020، صفحة 718)

معايير التدقيق الدولية لا تعكس واقع البيئة المحلية والتي تتجسد عواملها ومتغيراتها لانها لا تنبع منها ولا تخصها بعكس معايير المراجعة المحلية التبي ينبغي أن تنبع من داخل البيئة التي تخدمها وتلبي متطلباتها

لا يمكن لمعايير التدقيق الدولية أن تنسجم وتتلاءم مع جميع القوانين والتشريعات والانظمة القائمة في كل بلدان العالم لا سيما في ظل تباينها على الصعيد العالمي طبقا لخصوصية بيئة كل بلد، إذ قد تتناقض المعايير الدولية أحيانا مع قوانين وأنظمة بعض البلدان على عكس معايير التدقيق المحلية التي تنشأ في ظل معطيات قانونية وتشريعية سائدة في بيئتها (لقليطي، 2020، صفحة 719)

الفرع الثاني: الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في الجزائر

1- مقارنة المعايير الدولية مع المعايير الجزائرية

جدول رقم (1-3) يبين المقارنة مقارنة المعايير الدولية مع المعايير الجزائرية

المعيار الدولي للتدقيق"210 "شروط التكليف بالتدقيق	المعيار الجزائري للتدقيق"210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق
يهدف هذا المعيار الى وضع معايير وتوفير إرشادات للاتفاق بين المدقق والعميل على شروط الارتباط بعملية التدقيق وكيفية استجابة المدقق للطلب الذي قد يقدمه العميل لتغيير شروط الارتباط الى شروط يتوافر فيها مستوى أقل من التأكيدات.	يهدف هذا المعيار الى وضع شروط لاتفاق بين المدقق والإدارة أو المدقق والأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهام التدقيق .كما يهدف الى مساعدة المدقق في اعداد رسالة المهمة المتعلقة بتدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية بالإضافة الى المهام الملحقة.
المعيار الدولي للتدقيق"505 "التأكيدات الخارجية	**المعيار الجزائري للتدقيق "505 "التأكيدات الخارجية**
يعالج هذا المعيار استخدام المدقق إجراءات تأكيد خارجية للحصول على أدلة الرقابة وفقا لمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق 330 والمعيار الدولي للتدقيق 500 والذي يعالج الاستفسارات المتعلقة بالمقاضاة والمطالبات التي يعالجها المعيار الدولي للتدقيق 501.	يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.
لمعيار الدولي للتدقيق"560 "الأحداث اللاحقة	**المعيار الجزائري للتدقيق"560 "الأحداث اللاحقة**
الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة وان مصطلح)الأحداث اللاحقة(في هذا المعيار يستعمل	يتطرق هذا المعيار الى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية وان مصطلح)الأحداث اللاحقة(

للإشارة الى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية و تاريخ تقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق.	التي تظهر بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقرير
المعيار الدولي للتدقيق"580 "اقرارات الادارة المعيار	**الجزائري للتدقيق "580 "التصريحات الكتابية**
: الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول استخدام اقرارات الادارة، وإلاجراءات التي يجب تطبيقها عند تقييم وتوثيق اقرارات الادارة والاجراء المتخذ في حالة رفض إلادارة تقديم القرارات المناسبة	يعالج هذا المعيار الزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الادارة في إطار الكشوف المالية.

المعيار الدولي للتدقيق"300 "التخطيط	**المعيار الجزائري للتدقيق "300 "تخطيط تدقيق الكشوف تدقيق الكشوف المالية**
الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات التخطيط عملية تدقيق البيانات المالية ان هذا المعيار وضع ليناسب التدقيق متكرر الحدوث أما في التدقيق لأول مرة فقد يحتاج المدقق لتوسيع عملية التخطيط الى حدود أبعد مما سيناقش في هذا السياق.	يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية ان هذا المعيار يخص التدقيقات المتكرر كما يعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.
المعيار الدولي للتدقيق"500 "أدلة الثبات	**المعيار الجزائري للتدقيق"500 "العناصر المقنعة**
الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات لكمية ونوعية أدلة الثبات التي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية تدقيق البيانات والمالية اجراءات و الحصول على هذه الأدلة.	يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة ومناسبة.
لمعيار الدولي للتدقيق "510 "التكليف بالتدقيق لأول مرة –الأرصدة الافتتاحية	**المعيار الجزائري للتدقيق"510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية**

الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالأرصدة الافتتاحية في حالة كون البيانات المالية تدقق لأول مرة، أو عندما تكون البيانات المالية للفترة السابقة قد دققت من قبل مدقق اخر، كما يجب أن يراعى هذا المعيار لكي يكون المدقق على علم بالامور الطارئة والالتزامات الموجودة في بداية الفترة، وبالنسبة الى إرشادات التدقيق ومتطلبات اعداد التقرير المتعلقة بالمقارنات فقد وفرها المعيار الدولي للتدقيق 710	يعالج هذا المعيار فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الاولية، كما تضاف الى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300 و710
لمعيار الدولي للتدقيق "700 "تقرير المدقق حول البيانات المالية	**لمعيار الجزائري للتدقيق"700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية**
يهدف المعيار الى وضع معايير وتوفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المدقق الصادر نتيجة التدقيق الذي تم من قبل مدقق مستقل لبيانات المؤسسة، وان كثيرا من الارشادات المتوفرة يمكن تكييفها لتقارير المدقق الأخرى حول المعلومات المالية عدا تلك التقارير الخاصة بالبيانات المالية.	يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

المصدر: أشرف بن صغير, دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA مذكرة ماستر جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي،2018

2- اعتماد ممارسي مهنة التدقيق على معايير التدقيق الدولية و الجزائرية:

لا يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر على معايير المراجعة الدولية في أداء عمله حيث أن ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية, و الجزائر من الدول حديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات التدقيق الدولي ولا تتوفر بعد على أرضية خصبة لتطبيق معايير التدقيق الدولية, كما ان التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي للضمان ممارسة جيدة للمهنة حيث انها لا تكفي للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة؛ لتقديم تقرير كاف وملائم.

كما ان هناك عدم التزام كامل بمحتوى المعايير الجزائرية للتدقيق و انما الالتزام شكلي لا غير, و يعود سبب عدم الالتزام الى عدم الفهم الجيد لمحتوى هذه المعايير سواء بسبب غموضها و تعقدها او بسبب نقص التكوين, كما أن إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق عن طريق مراسيم أو قرارات في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، حتى تكون ملزمة وإجبارية، خاصة في صيغتها الحالية صدرت في مقررات عن وزارة المالية وصدرت في الجريدة الرسمية للوزارة، حتى وإن كان في هذا الأمر فرصة لأصحاب المهنة حتى يتكيفوا مع المعايير الصادرة وهذا على عكس المعايير الدولية التي لا يمكن اجبار الالتزام لها.

الا و انه تفيد المعايير الدولية في تأهيل محاسبين ومدققين قادرين على العمل في بيئة دولية، من شأنهم تعزيز سمعة التدقيق في الجزائر. (بكيحل، 2018، صفحة 121)

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول: عرض للدراسات السابقة

هناك بعض الدراسات على المستوى الوطني التي تناولت موضوع التدقيق و في حدود علمنا فان الدراسات التي عالجت معايير التدقيق الدولية و ممارستها في الجزائر كالتالي:

1- دراسة أشرف بن صغير, دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA, جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي 2017

تمثلت اشكالية الدراسة في مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية من حيث اوجه التشابه و اوجه الاختلاف.

حيث تم استخدام المنهج التاريخي في تتبع تطور التدقيق كما استخدم المنهج الوصفي التحليلي إذ أخذ جانبا كبيرا في البحث وذلك عند دراسة الاطار الفكري لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية في الفصلين الأول و الثاني، انا في الفصل الثالث تم استخدم المنهج المقارن عند إجراء الدراسة المقارنة بين معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية.

نتائج الدراسة تمثلت في:

- معايير التدقيق الدولية جاءت لضبط عمل المدققين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثالية كما ان هاته المعايير تم اصدارها من اجل الحصول على القبول في كل دول العالم، اما بالنسبة للجزائر فان تاخر تطور التدقيق فيها جعل مهنة التدقيق تعاني قصورا و بمستوى اقل من الدول المتقدمة مهنيا .

- الملاحظ من هاته الدراسة اهتمام الباحث بالمعايير الجزائرية للتدقيق و محاولة مقارنتها مع المعايير الدولية و تجلى ذلك في اعتماده على المنهج المقارن في الفصل الثالث حيث اكتشف الباحث ان هناك تشابهات واختلافات بينها، لكن هذه الاختلافات غير واضحة المعالم وليس لها تأثير على المعايير انما هي عبارة عن تعديلات بسيطة.

2- دراسة بهلولي نور الهدى اثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر،جامعة فرحات عباس، سطيف 2017

- تمثلت اشكالية الدراسة في مدى تأثير تبني معايير التدقيق الدولية على مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر
- تستعمل الباحثة في هذا الدراسة المنهج الاستقصائي بهدف التحقق من كفاية التشريعات الحالية المحلية فضمان ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر أما في الجانب التطبيقي من هذه الدراسة فالباحثة تستعين بمنهج المسح بالعينة من خلال استعمال أداة الاستبيان باعتبارها الأداة الملائمة للإجابة على الإشكالية المطروحة. وكذا تستعين الباحثة بالمنهج المقارن في تحديد مدى انسجام التشريعات المحلية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.
- **نتائج الدراسة:**
- النتائج النظرية:
- ظهور الشركات متعددة الجنسية، تطور أسواق رأس مال وتكتل مكاتب التدقيق الدولية تعد من أبرز أسباب الطلب على معايير الدولية ليس للتدقيق فحسب بل للمحاسبة أيضا
- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تصر على خضوع ممارسة المهنة إلى سلطة المجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية وزارة المالية؛
- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تنسجم مع معايير التدقيق الدولية ولا تختلف عليها؛
- **النتائج التطبيقية** :

من خلال التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان تم اثبات الفروض الموضوعة ومن ثم الوصول إلى النتائج التالية:

1- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لمايلي:

- لا تكفي لتعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة المهنة.
- لا تكفي لتقييم الخطر والاستجابة للأخطاء الجوهرية.
- لا تكفي للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

2- لا يلجأ مدقق الحسابات بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية.

3- يمكن للعمل بمعايير التدقيق الدولية أن يرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدول

4- العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (200-299)"المبادئ والمسؤوليات" يؤثر بـ 0,212 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

5- العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (300-499) " تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء" يؤثر بـ 0,270 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

6- العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (500-599) " أدلة التدقيق " يؤثر ب 0,202 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

7- العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (600-699) "الاستفادة من عمل الآخرين " يؤثر بـ 0,274في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

8- العمل بمجموعة معايير التدقيق الدولية (700-799) " نتائج وتقرير المدقق" يؤثر بـ 0,221 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛

9- -العمل بمجموعة معايير بمجموعة معايير التدقيق الدولية (800-899) " الحالات الخاصة " يؤثر بـ 0,256 في الرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

3- <u>دراسة خلايفية ايمان و جاوحدو رضا. التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية, العدد 1(جوان 2019)</u>

و تمثلت اشكالية الدراسة في ما هو واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق, تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي, الذي يساعد على توضيح المفاهيم الاساسية دات الصلة بموضوع الدراسة

- **<u>نتائج الدراسة تمثلث في:</u>**
- مزاولي مهنة التدقيق هم الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات
- الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر هي المجلس الوطني للمحاسبة
- لا يوجد اختلاف جوهري في مضمون كل من المعايير الدولية للتدقيق و المعايير المحلية حيث هناك توافق كبير بينهما و الاختلاف بين المعايير الدولية للتدقيق و المعايير الجزائرية كان شكلي فقط
- مازال مزاولي المهنة في الجزائر يعتمدون على معايير التدقيق الدولية و هذا كون المعايير الجزائرية حديثة النشاة و هي اثنا عشر معيار فقط.

5 - دراسة Normalisation et pratqique professionnelle de : KAZOUZ Rafika l'audit comptable en algerie université sidi belabes 2018

- هدفت هذه الدراسة الى تمثل في إبراز محتوى و أهمية التدقيق و معايير التدقيق بصفة عامة، كما تم عرض نتائج الدراسة الميدانية من خلال عينة من المدققين, بهدف دراسة اهمية معايير التدقيق الجزائرية و معرفة تطبيقها في الممارسة المهنية للتدقيق.
- نتائج الدراسة:
- أن معايير التدقيق الدولية تساهم في تحسين جودة التدقيق من خلال تحسين العديد من المتغيرات ، ولا سيما أداء المدقق و جودة تقرير المراجعة.
- يواجه ممارسوا مهنة التدقيق الجزائريون عدة عقبات في الأداء المهني لمهامهم ، لكنهم لا يواجهون صعوبات في تطبيق معايير التدقيق.

6 دراسة L'efficacité du commissariat aux comptes en vertu de l'application des normes ISA Revue finance et marches 2018 : ZAAFRANE Mansouria

الهدف من هذه الدراسة هو فحص فعالية مهمة مراجعي الحسابات القانونية كونهم أداة مهمة لمراقبة القوائم المالية ، والآن لا يمكن تحقيق فعالية مهمة التدقيق الا عن طريق اعتماد وتطبيق معايير التدقيق ISA، لذلك تم إجراء دراسة حالة على الجزائر, تم إجراء الدراسة التجريبية في مستوى مكاتب مراجعي الحسابات

نتائج الدراسة:

- تطبيق معايير التدقيق يجب أن تكتمل من قبل كل مراجع ومفوض حسابات، ومع ذلك، فإن تطبيق التدقيق يصبح ضرورة رئيسية، بالنظر إلى العولمة والتنمية الاقتصادية.
- تجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية غير مطبقة حاليا، على الرغم من أن هناك تقارب كبير مع معايير التدقيق الجزائريةNAA .
- مراجعي الحسابات والخبراء المحاسبيين غير مدربين تدريبا جيدا في معايير التدقيق ISA.
- اللوائح المنظمة لمهنة التدقيق لا تتوافق مع المعايير الدولية مما يخلق صعوبات لتبني المعايير الدولية في الجزائر .

- **المطلب الثاني:اوجه الاختلاف و التشابه مع الدراسات السابقة**

تشابهت دراستنا مع الدراسات السابقة من حيث المضمون النظري و المثمثل في التعرف على ماهية التدقيق و تطوره التاريخي و كذلك التعريف بالمعايير الدولية للتدقيق و عرضها و عرض بعض معايير التدقيق الجزائرية .

اما الاختلاف بين الدراسات السابق ذكرها و دراستنا فهو التطرق الى المعايير الجزائرية الحديثة الاصدار و مقارنتها مع المعايير الدولية و الاطلاع على القوانين و التشريعات الحديثة التي اصدرتها الجزائر المهتمة بالمعايير الدولية للتدقيق كون الدراسات السابقة لم تتجاوز سنة 2018و كذلك التعرف على جهود الجزائر في تبني معايير التدقيق عن طريق الاطلاع على محتويات القانون 10_01 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر، كما ثم التطرق الى الصعوبات التي تحول دون تطبيق الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في الإطار النظري للدراسة في المبحث الأول إلى مفهوم التدقيق و تطوره على مر العصور و اهدافه و اهميته و كذلك انواع التدقيق كما تضمن المبحث مفهوم معايير المراجعة الدولية، أهدافها، أهميتها، تبويبها وخطوات اصدار معيار التدقيق الدولي وكذا عرض لمعايير التدقيق.

اما المبحث الثاني فتطرقنا الى ممارسة معايير التدقيق في الجزائر حيث تضمن المبحث الثاني مراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر و كذلك التعرف على مهنة محافظة الحسابات في الجزائر من حيث شروط ممارسة المهنة و حقوق وواجبات محافظ الحسابات حسب القانون الجزائري و تطرقنا ايضا لمعايير التدقيق الجزائرية و أهمية وجود معايير مراجعة محلية في ظل وجود معايير المراجعة الدولية و كذلك أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر و في نهاية الفصل مقارنة بين المعايير الدولية و المعايير الجزائرية و مدى اعتماد ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر على معايير المراجعة الدولية و الجزائرية .

كما تطرقنا في المبحث الثالث إلى بعض الدراسات السابقة التي تصب في نفس المجال مع دراستنا، و التي تتناول أهم الجوانب المتمثلة في إشكالية الدراسة، أهدافها و أهم النتائج المتوصل إليها بالمقارنة مع دراستنا وذكر أهم ما تميزت به دراستنا عن تلك الدراسات السابقة.

و من خلال ما سبق تبين ان مهنة المراجعة في الجزائر تسير نحو الأحسن خاصة بعد إصدار معايير تدقيق جزائرية بالاعتماد على المعايير الدولية رغم انها لم تصدر الا اثنا عشر معيارا،كما ان مهنة التدقيق في الجزائر في تطور خاصة بعد اصدار القانون 10_01 المنظم للمهنة .

الفصل الثاني : دراسة ميدانية لواقع الممارسة المهنية للمعايير الدولية للتدقيق في الجزائر

تمهيد: سنحاول في هذا الفصل انجاز الجانب التطبيقي لدراستنا ، حيث يعتبر الجانب التطبيقي محورا رئيسيا يتم عن طريقه الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي تم تفسيرها على ضوء الإطار النظري, و بالتالي نحقق الأهداف التي نسعى للوصول إليها.

لكون معايير التدقيق الدولية هي معايير نظرية بالنسبة للجزائر ، و بغرض تدعيم الدراسة النظرية و إضفاء جانب تطبيقي على الموضوع ، قمنا بإعداد استمارة استبيان تعكس نظرة المختصين في مجال المحاسبة و التدقيق في الجزائر.

تم تخصيص هذا الفصل ككل للدراسة الميدانية ، وتم بناؤه بالتسلسل وفقا للمراحل التي مر بها الباحثان ، بالتطرق إلى أدوات ووسائل الدراسة الميدانية ، مراحل بناء أداة الدراسة ، ومن ثم معالجة وتحليل النتائج ، فكان الشكل العام للفصل كالآتي:

- المبحث الاول: الاجراءات المنهجية للدراسة
- المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج الدراسة

المبحث الأول: الاجراءات المنهجية للدراسة

المطلب الاول: منهج الدراسة

يتناول هذا المطلب عرض للطريقة المتبعة في الدراسة من خلال التعرف على منهجية الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الاول: منهجية الدراسة

اعتمد الباحثان في هذه الدراسة على الاسلوب الوصفي التحليلي و ذلك من اجل معرفة واقع الممارسة المهنية للمعايير الدولية للتدقيق في الجزائر، و ثم ذلك بتسليط الضوء على ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر (محافظي الحسابات,الخبراء المحاسبين و حتى المحاسبين المعتمدين) ، حيث ثم تحليل البيانات و المعلومات المحصل عليها للوصول الى حل للإشكالية من خلال اختبار الفرضيات البحثية وصولا الى نتائج الدراسة .

الفرع الثاني: عينة الدراسة

مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة المتخصصين في مجال التدقيق (خبراء محاسبين, محافظي الحسابات ، محاسبيين) .

عينة الدراسة: تم اختيار عينة ميسرة مكونة من اكثر من 36 محافظ حسابات وخبير محاسب ومحاسب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، و جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، و جدول لمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ، المنشورة سنة 2020 من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، ثم توزيعها بشكل عادي و بشكل الكتروني والجدول التالي يوضح الإحصائيات الخاصة بالاستبيان:

- **الجدول رقم (2-1) يوضح يبين توزيع الاستبيانات على العينة**

البيان	التكرار	النسبة
الاستمارات الموزعة	200	%100
الاستمارات المسترجعة	40	%20
الاستمارات المفقودة أو المهملة	163	%81,5
الاستمارات الملغاة	4	%2
الاستمارات الصالحة للدراسة	36	%18

المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات exel

الملاحظ من خلال الجدول رقم **(2-1)** ، أن عدد الاستمارات الموزعة بلغ 200 استمارة ، و التي استخلص منها 36 استمارة صالحة للدراسة حيث كانت نسبة الاستمارات المسترجعة ضعيفة ، أما باقي الاستمارات فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل, و عدم التفاعل معنا و هذا من اهم الصعوبات التي واجهتنا في الدراسة التطبيقية ، و تزامن فترة دراستنا التطبيقية مع فترة مراجعة القوائم المالية و اعدادها اوبسبب انتهاء فترة الدراسة، كما تم إلغاء اربعة استمارات بسبب التناقض الملاحظ على مستوى الإجابات ، أو لعدم توافر هؤلاء الأفراد على الشروط العلمية و العملية المحددة في الاستمارة.

المطلب الثاني : طرق جمع البيانات :

للوصول الى نتائج صحيحة و حل للإشكالية تم الاعتماد على الاستبيان كأداة للدراسة,لأن البيانات التي يحتاجها الباحث تعبر عن وجهات نظر أو آراء المستجوبين حول الموضوع قيد البحث، و بالتالي فإن الاستبيان هو الاداة المناسبة للوصول إلى النتائج التي تحقق الهدف من الدراسة.

الفرع الاول:الاستبيان

لقد حاولنا في هاته المرحلة صياغة أسئلة الاستبيان بصفة سهلة وبسيطة و قابلة للفهم من قبل المستجوبين، حيث من المفترض أن يكونوا على دراية واسعة بالموضوع و تم صياغته اعتمادا على:

- الاطلاع على الدراسات السابقة ذات صلة بموضوع الدراسة و الاستفادة منها في بناء الاستبيان و صياغة محاوره .
- نصائح الاستاذة المشرفة و حتى بعض اساتذة المحاسبة من جامعة سعيدة .
- و بعد تحكيمه من طرف اساتذة مختصين تم اعتماده في شكله النهائي .

الفرع الثاني:هيكل الاستبيان

- تضمن الاستبيان قسمين رئيسين كالتالي:
- **القسم الأول:** هو عبارة عن معلومات عامة و بيانات شخصية للمستجوب " المهنة، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة " .
- **القسم الثاني:** هو عبارة عن اسئلة حول الدراسة و يتكون من ثمانية وعشرون سؤال مقسمة إلى اربعة محاور كالتالي :
- **المحور الأول**:انعكاس تبني المعايير الدولية للتدقيق على مهنة التدقيق في الجزائر.
- **المحور الثاني** : تطبيق ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر للمعايير المحلية .
- **المحور الثالث**: تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية .
- **المحور الرابع:** صعوبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.

المطلب الثالث:الأدوات و الاساليب المستعملة

للوصول الى النتائج و اجابة للإشكالية و تحليل لإجابات عينة الدراسة ثم استخدام مجموعة من الادوات و الاساليب الاحصائية التي تسهل عملية تحليل البيانات و الوصول الى نتائج دقيقة و تمثلث في :

- **الفرع الأول الاساليب المستعملة:**
- برنامج الجداول الالكترونية Excel لعرض و تحليل البيانات .
- تحليل البيانات و معالجتها بواسطة برنامج الحزم الإحصائية لمعالجة العلوم الاجتماعية (spss).
- تم الاعتماد على مقياس ليكارت المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الاستبيان، وذلك كما هو موضح في الجدول أدناه:
- **جدول ليكارت الخماسي لتحديد الاهمية:**
- الجدول رقم **(2-2)** يبين درجات ليكارت الخماسي لتحديد الاهمية:

الدرجة	الاهمية
01	غير موافق بشدة
02	غير موافق
03	محايد
04	موافق
05	موافق بشدة

المصدر: من اعداد الطالبين

- بعد تحديد درجات الاستبيان تم بعد ذلك تحديد الاتجاه العام لإجابات من خلال المتوسط الحسابي ، و ذلك بالنظر إلى مجال وقوعه من خلال الجدول التالي:

- **جدول رقم (2-3) يبين مجالات تحديد درجة الاهمية:**

الوسط الحسابي	الاهمية
من1 الى 1,75	موافقة منخفضة جدا
من 1,76 إلى أقل من 2,65	موافقة منخفضة
من 2,66 إلى 3,40	موافقة متوسطة
من 3,41 الى 4,30	موافقة عالية
من 4,31 الى 5	موافقة عالية جدا

المصدر: من اعداد الطالبين

الفرع الثاني الادوات المستعملة:

هناك العديد من الطرق والأساليب الإحصائية التي تستعمل في تحليل البيانات ، ومن أهم الادوات التي اعتمد عليها الباحثان في تحليل نتائج هذه الدراسة ما يلي:

- **معامل الفا كرونباخ**: عملية التحليل على التأكد من مدى ثبات و صدق آداة الدراسة و الشائع ان القيمة النظرية للقول ان الاجابات ذات مصداقية هي معامل الفا كرونباخ اكبر من 0,65.
- **اختبار التوزيع الطبيعي:** ثم الاعتماد عليه لمعرفة خصوع البيانات للتوزيع الطبيعي من اجل تطبيق الاختبارات المعلمية او الاختبارات لا المعلمية.
- **التكرارات والنسب المئوية**: بغية التفريق بين فئات العينة ، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها .
- **المتوسطات الحسابية**: باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية ، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة .
- **الانحرافات المعيارية**: لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي.

المبحث الثاني: عرض و تحليل النتائج

- تناول هذا المبحث عرضا لنتائج تحليل البيانات و ذلك بعد تفريغها في برنامج spss و برنامج excel و تطبيق الطرق الاحصائية المناسبة في تحليلها .

المطلب الاول: عرض معلومات عينة الدراسة:

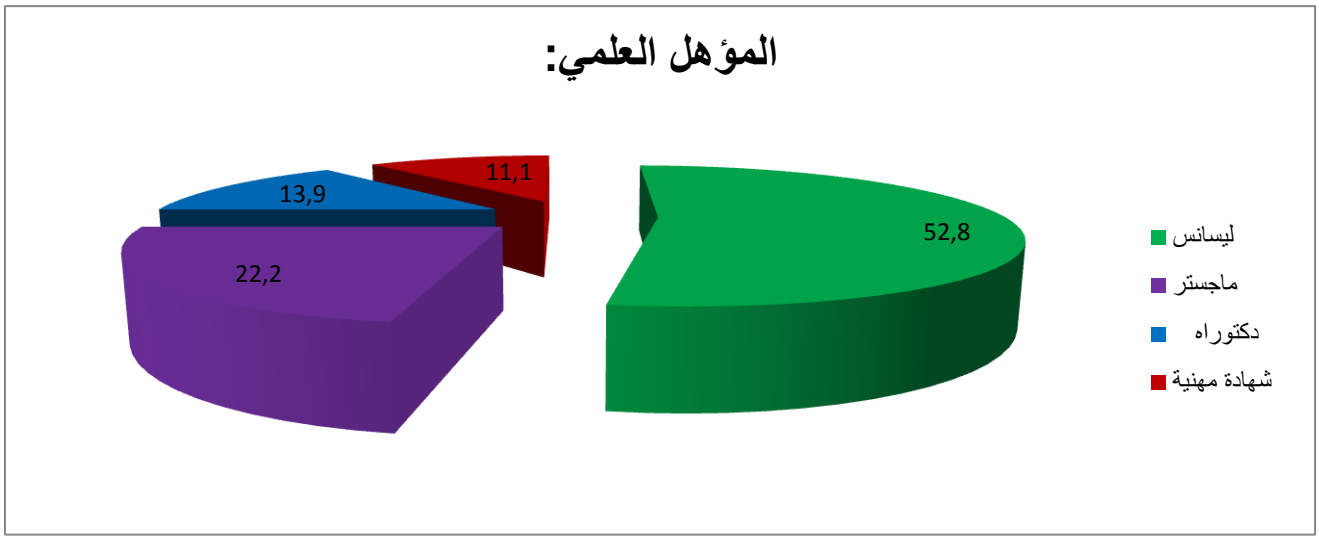
جدول رقم **(2-4)** يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

المؤهل العلمي:	التكرار	النسبة%
ليسانس	19	%52,8
ماجستر	8	%22,2
دكتوراه	5	%13,9
شهادة مهنية	4	%11,1
المجموع	36	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائجSPSS

1- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

- **الشكل رقم (2-1) يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:**



المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات excel

- **التعليق:** من الجدول رقم رقم **(2-4)** و الشكل رقم **(2-1)** البياني رقم يلاحظ أن وحدات عينة الدراسة تحمل مختلف الدرجات العلمية ، ليسانس ، ماجستير ، دكتوراه وشهادات أخرى ، كما ان ما نسبته 52,8% من العينة حاملين لشهادة ليسانس، و ما نسبته 22,2 % من العينة حاملين لشهادة الماجستر، و 13,9

%حاصلين على شهادة الدكتوراه و 11,1% لديهم شهادات مهنية اخرى كما ان تصدر شهادة ليسانس المرتبة الأولى، يرجع لقوانين ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر والتي تشترط الحصول على شهادة ليسانس في المالية و المحاسبة فقط .

من خلال ماسبق نلاحظ ان 88,9 % من عينة الدراسة حاملين لشهادات جامعية, هذا يدل ان اغلب افراد العينة يمكنهم الاجابة على اسئلة الاستبيان و هذا يعتبر مؤشرا جيدا من اجل اعتبار اجابات الافراد منطقية و ذات مصداقية و يمكن الاعتماد عليها في التحليل .

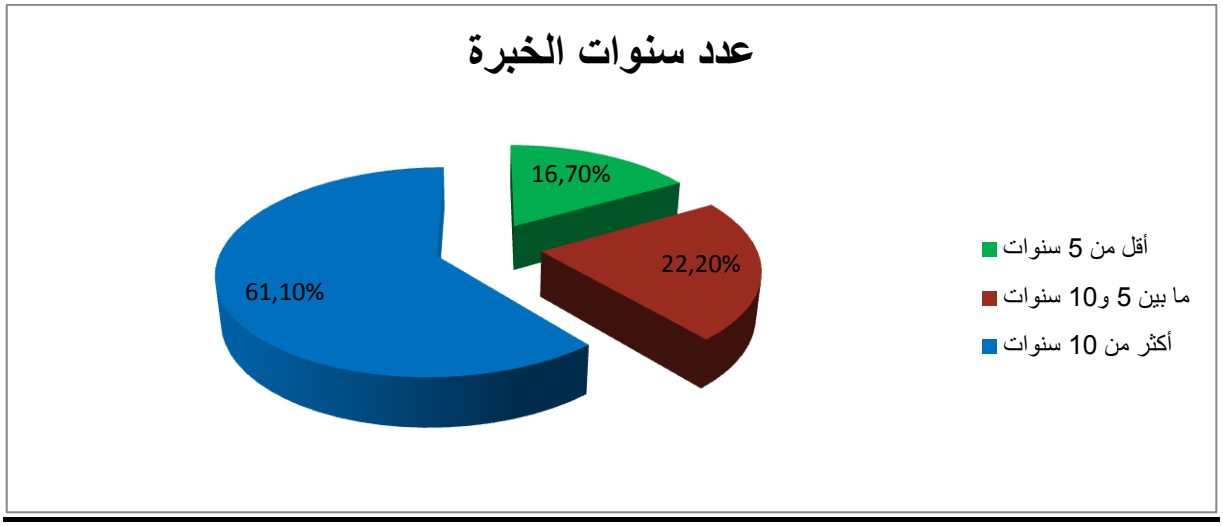
2- **توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة**

- **جدول رقم (2-5) يوضح توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة:**

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	6	%16,7
ما بين 5 و10 سنوات	8	%22,2
أكثر من 10 سنوات	22	%61,1
المجموع	36	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

- **الشكل رقم (2-2) يوضح توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة:**



- المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات excel

- **التعليق:** من خلال الجدول رقم **(2-5)** و الشكل رقم **(2-2)** الملاحظ ان عدد افراد العينة الذين يمتازون بخبرة تفوق 10 سنوات يمثلون 61,10% من العينة, و التي تعتبر اكبر نسبة اما الذين لديهم خبرة ما بين 5 و10 سنوات يمثلون 22,20%،و نسبة الافراد الدين لديهم خبرة اقل من 5سنوات يمثلون 16,70 %

و منه تستنتج ان اغلبية المستجوبين لديهم خبرة مهنية و اقدمية تفوق العشر سنوات و هذا يدل على مصداقية و موضوعية الاجابات و يزيد من ثقة النتائج التي ثم جمعها.

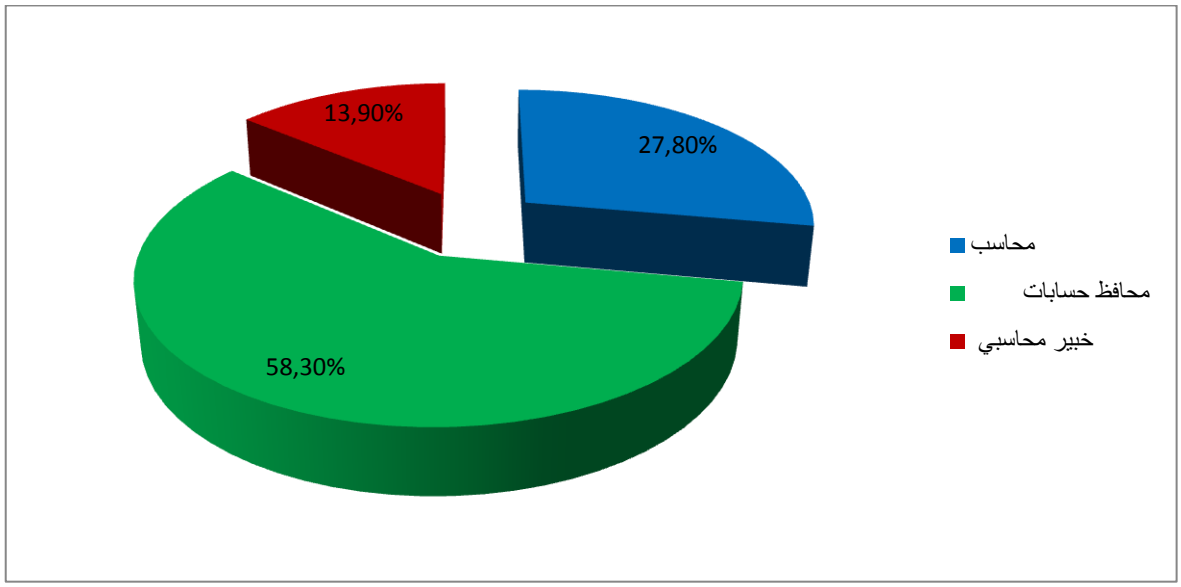
3- **توزيع أفراد العينة حسب المهنة**

جدول رقم (2-6) يوضح توزيع أفراد العينة حسب المهنة:

المهنة	التكرار	النسبة
محاسب	10	%27,8
محافظ حسابات	21	%58,3
خبير محاسبي	5	%13,9
المجموع	36	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم(2-3) يوضح توزيع أفراد العينة حسب المهنة:



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات excel

التعليق: يبين كلا من الجدول**(2-6)** والشكل**(2-3)** أن أغلبية وحدات عينة الدراسة يمارسون مهنة محافظ الحسابات بنسبة 58,30% من مجموع الافراد، في حين ان ممارسي مهنة المحاسب تمثل نسبة 27,80 %،

اما نسبة الخبراء المحاسبين تمثل 13,90 % ، و هذا الفرق يبين التفاوت في حجم طبقة محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين و المحاسبين في الجزائر .

وهذا يدل على ان جميع افراد العينة لديهم معرفة و خبرة في مجال المحاسبة و التدقيق اي ان جميع افراد العينة مؤهلون للاجابة على اسئلة الاستبيان .

2- التحقق من صدق و ثبات الاستبيان:

نحاول فيما يلي دراسة ثبات الاستبيان بواسطة المعامل α كرونباخ، وهذا المعامل عبارة عن نسبة تقيس قيمة أفراد العينة الذين يعيدون نفس الإجابات في حالة استجوابهم في نفس الظروف.

- **جدول رقم (2-7) معامل ألفا كرونباخ cronbach Alpha لقياس ثبات الاستبيان**

المحور	عدد الفقرات	α كرونباخ
انعكاس تبني المعايير الدولية للتدقيق على مهنة التدقيق في الجزائر	4	0,54
تطبيق ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر للمعايير المحلية	16	0,919
تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية	4	0,38
صعوبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر	4	0,66
جميع المحاور	**28**	**0,816**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss

- **التعليق:** الملاحظ من الجدول **رقم (2-7)** تبين ان قيمة معامل الفا كرونباخ محاور الدراسة الاربعة تتراوح بين (0,38 و 0,91) ، اما قيمة المعامل الفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبيان تساوي 0,816، حيث تعد نسبة مرتفعة لقياس ثباث و صدق الاستبيان و منه تستنتج ان الاستبيان ذو مصداقية و صالح للدراسة و تحليلها و الوصول الى النتائج .

3- اختبار التوزيع الطبيعي test of normalité:

من اجل معرفة خضوع البيانات للتوزيع الطبيعي تم الاعتماد على اختبار كولمجروف - سمرنوف Kolmogorov- Smirnov Test (K-S).

وتم اختبار الفرضيات التالية:

- الفرضية الصفرية H0: البيانات تتبع توزيع طبيعي.
- الفرضية البديلة H1: البيانات لا تتبع توزيع طبيعي .

- **الجدول رقم (2-8) يبين اختبار التوزيع الطبيعي test of normalité**

اختبار التوزيع الطبيعي	القيمة الإحصائية	مستوى المعنوية sig
Kolmogorov-Smirnov Test (K-S)	0,16	0,080

- المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS

- **التعليق**: يبين الجدول رقم **(2-8)** مستوى sig لكل المحاور حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية sig تساوي 0,080 . أكبر من 0,05،مما يعني رفض الفرضية البديلة و قبول الفرضية الصفرية،وبالتالي البيانات المتاحة تتبع توزيع طبيعي .

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

الفرع الاول:عرض اجابات المستجوبين حول كل محور

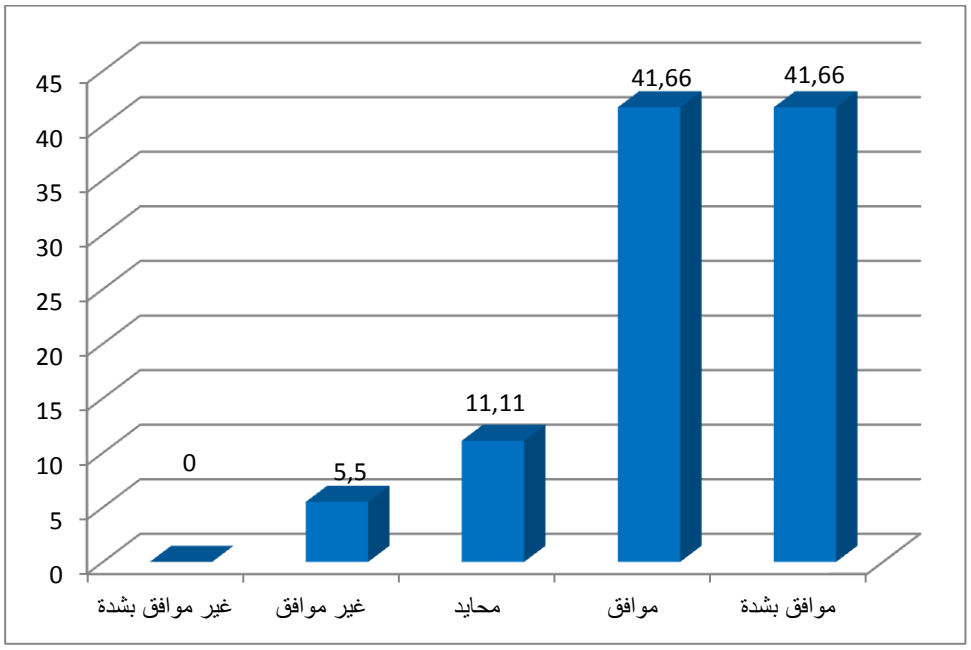
- **المحور الأول:انعكاس تبني المعايير الدولية للتدقيق على مهنة التدقيق في الجزائر**

الجدول رقم (2-9) عرض اجابات المستجوبين حول المحور الأول:

الرقم	البيان		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تبني المعايير الدولية للتدقيق يساهم على الارتقاء بمستوى مهنة التدقيق في الجزائر.	التكرار	0	0	1	15	20
		النسبة	0	0	2,8	41,7	55,6
2	تعتبر معايير التدقيق الدولية حلا مناسبا لتحسين واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر.	التكرار	0	1	4	19	12
		النسبة	0	2,8	11,1	52,8	33,3
3	يؤدي توحيد معايير التدقيق على المستوى الدولي إلى زيادة استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر.	التكرار	0	2	8	12	14
		النسبة	0	5,6	22,2	33,3	38,9
4	يساعد استخدام معايير التدقيق الدولية المؤسسة الجزائرية في الانفتاح على السوق الدولية .	التكرار	0	4	5	14	13
		النسبة	0	11,1	13,9	38,9	36,1
	انعكاس تبني المعايير الدولية للتدقيق على مهنة التدقيق في الجزائر	التكرار	0	2	4	15	15
		النسبة	0	5,5	11,1	41,66	41,66

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم (2-4) يوضح درجة الموافقة على المحور الأول



- المصدر من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات excel
- **التعليق:** من خلال الجدول رقم رقم **(2-9)** و الشكل رقم **(2-4)** تبين ان من العينة 83,22 % كانت اجاباتهم بدرجة موافق و موافق بشدة على المحور الأول، المعنون ب انعكاس تبني المعايير الدولية للتدقيق على مهنة التدقيق في الجزائر, و تعد نسبة عالية جدا تعبر ان تبني المعايير الدولية للتدقيق يساهم على الارتقاء بمستوى مهنة التدقيق في الجزائر وان معايير التدقيق الدولية تعتبر حلا مناسبا لتحسين واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر، ويزيد من استقلالية مهنة التدقيق في الجزائر و يساعد المؤسسات الجزائرية في الانفتاح على السوق الدولية، بينما كانت نسبة 16,34% بين عدم الوافقة و الحياد.

المحور الثاني : تطبيق ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر للمعايير المحلية

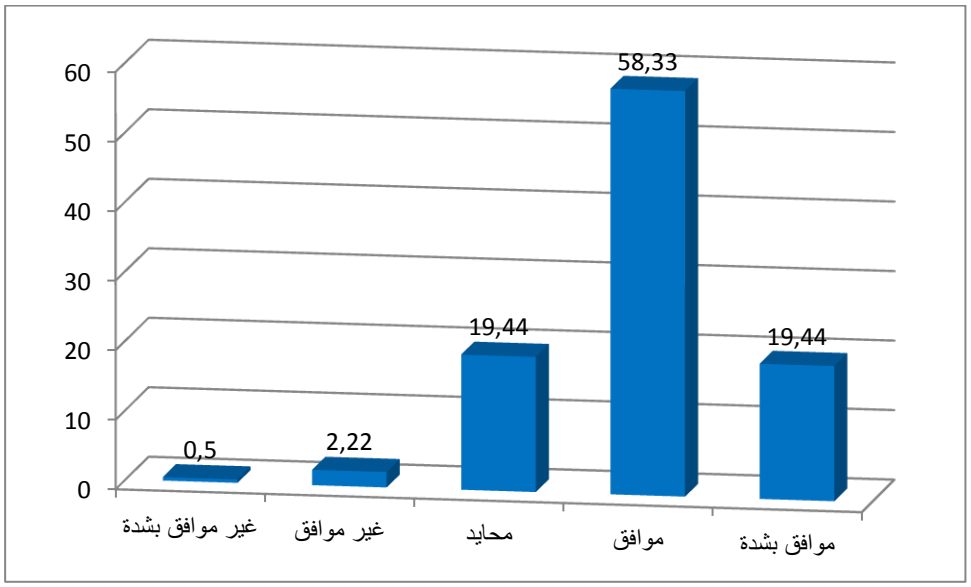
الجدول رقم (10-2) يبين عرض اجابات المستجوبين حول المحور الثاني

الرقم	البيان		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
5	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق".	التكرار	1	2	13	16	4
		النسبة	2,8	5,6	36,1	44,4	11,1
6	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 505 " التأكيدات الخارجي".	التكرار	1	1	7	23	4
		النسبة	2,8	2,8	19,4	63,9	11,1
7	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 560 "الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية " .	التكرار	1	1	9	17	8
		النسبة	2,8	2,8	25	47,2	22,2
8	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 580 التصريحات الكتابية"	التكرار	2	0	7	19	8
		النسبة	5,6	0	19,4	52,8	22,2
9	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 300 "التخطيط لتدقيق القوائم المالية"	التكرار	1	0	5	24	6
		النسبة	2,8	0	13,8	66,7	16,7
10	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 500 "العناصر المقنعة ".".	التكرار	0	0	8	20	8
		النسبة	0	0	22,2	55,6	22,2

الرقم	البيان		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
11	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية ".	التكرار	0	0	4	19	13
		النسبة	0	0	11,1	52,8	36,1
12	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية".	التكرار	0	2	3	24	7
		النسبة	0	5,6	8,3	66,7	19,4
13	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 520 "الإجراءات التحليلية".	التكرار	0	0	6	24	6
		النسبة	0	0	16,7	66,7	16,7
14	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 570 "استمرارية الاستغلال".	التكرار	0	1	4	23	8
		النسبة	0	2,8	11,1	63,9	22,2
15	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين".	التكرار	2	0	9	18	7
		النسبة	5,6	0	25	50	19,4
16	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".	التكرار	1	2	12	17	4
		النسبة	2,8	5,6	33,3	47,2	11,1
17	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 230 "وثائق المراجعة".	التكرار	0	1	3	25	7
		النسبة	0	2,8	8,3	69,4	19,4
18	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 501 " العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة".	التكرار	0	1	11	19	5
		النسبة	0	2,8	30,6	52,8	13,9
19	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 530 " السبر في المراجعة".	التكرار	0	2	10	17	7
		النسبة	0	5,6	27,8	47,2	19,4
20	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 540 " مراجعة التقديرات المحاسبية".	التكرار	1	1	3	26	5
		النسبة	2,8	2,8	8,3	72,2	13,9
	تطبيق ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر للمعايير المحلية	التكرار	0,2	0,8	7	21	7
		النسبة	0,5	2,22	19,44	58,33	19,44

المصدر: من إعداد الطالبين باالعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم (2-5) يوضح درجة الموافقة على المحور الثاني:



- المصدر من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات excel

التعليق: من خلال الجدول رقم **(2-10)**و الشكل رقم **(2 -5)** تبين ان 77,77% من اجابات افراد العيينة كانت بين درجة الموافقة و الموافقة بشدة على عبارات محور **تطبيق ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر للمعايير المحلية**، و تعد نسبة عالية حيث تعبر على ان معظم ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر يطبقون المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة حتى سنة 2021 التي عددها ستة عشر معيارا، و يعود هذا بسبب الزامية تطبيق المعايير الجزائرية، بينما كانت نسبة 22,23% بين درجة عدم الموافقة و الحياد.

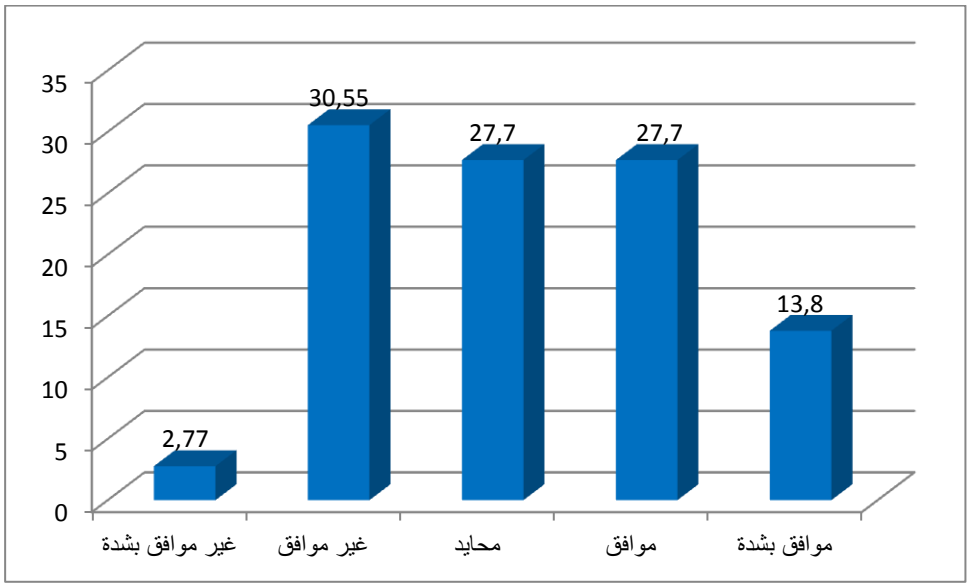
المحور الثالث تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية

الجدول رقم(11-2) يبين عرض اجابات المستجوبين حول المحور الثالث

الرقم	البيان		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
21	تلائم المعايير الدولية للتدقيق البيئة الجزائرية .	التكرار	1	14	10	7	4
		النسبة	2,8	38,9	27,8	19,4	11,1
22	هناك توافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية	التكرار	1	11	10	11	3
		النسبة	2,8	30,6	27,8	30,6	8,3
23	معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.	التكرار	2	13	12	4	5
		النسبة	5,6	36,1	33,3	11,1	13,9
24	توجد صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.	التكرار	0	4	7	16	9
		النسبة	0	11,1	19,4	44,4	25
	تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية	التكرار	1	11	10	10	5
		النسبة	2,77	30,55	27,7	27,7	13,8

ألمصدر من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم(6-2)يوضح درجة الموافقة على المحور الثالث:



- المصدر من اعداد الطلبة بناءا على مخرجات Excel
- **التعليق:** من خلال الجدول رقم**(11-2)** و الشكل رقم**(6-2)** نلاحظ ان نسبة 41,5% من المستجوبين كانت اجاباتهم بين درجة الموافقة و الموافقة بشدة على محور توافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية، و هي درجة دون الوسط و هي نسبة تعبر عن عدم توافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية و ان النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر لا تتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق, و ان معايير التدقيق غير قابلة للتطبيق في الظروف الراهنة، اما نسبة 58,5 % من الاجابات كانت بين عدم الموافقة و الحياد .

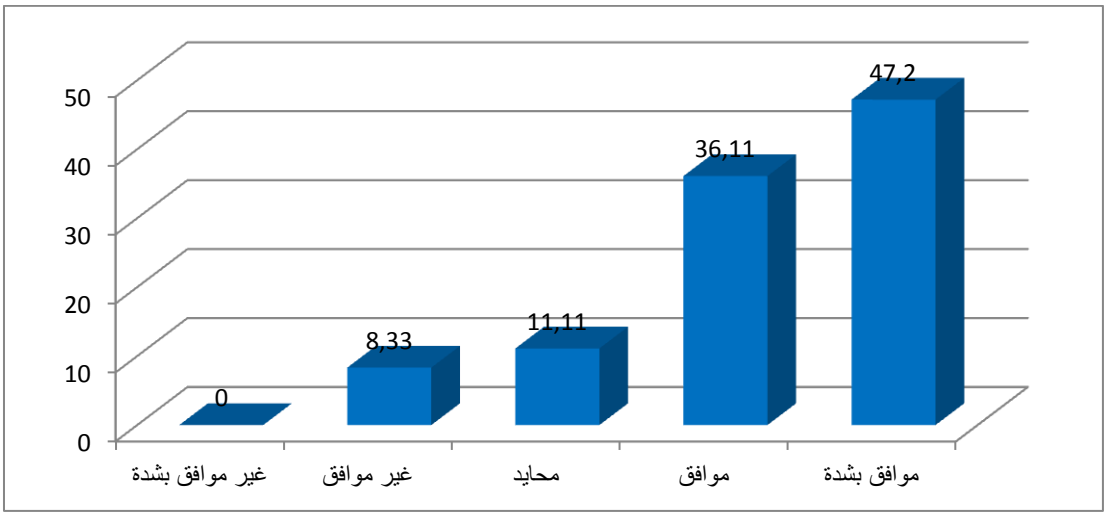
- **المحور الرابع: صعوبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر**

الجدول رقم(12-2) عرض اجابات المستجوبين حول المحور الثالث:

الرقم	البيان		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
25	نقص الاهتمام بمهنة التدقيق في الجزائر	التكرار	0	3	1	17	15
		النسبة	0	8,3	2,8	47,2	41,7
26	التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر غير مرنة ولا تتناول جميع المسائل التي تهتم بها معايير التدقيق الدولية	التكرار	0	2	9	11	14
		النسبة	0	5,6	25	30,6	38,9
27	نقص تدريب مدققي الحسابات وإكسابهم مهارات لتوظيف معايير التدقيق الدولية.	التكرار	0	2	1	14	19
		النسبة	0	5,6	2,8	38,9	52,8
28	عدم وجود الامكانيات اللازمة لتكوين المدققين في مجال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.	التكرار	0	5	4	9	18
		النسبة	0	13,9	11,1	25	50
	صعوبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر	التكرار	0	3	4	13	17
		النسبة	0	8,33	11,11	36,11	47,2

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss

- **الشكل رقم(7- 2)يوضح درجة الموافقة على المحور الرابع:**



- المصدر من اعداد الطالبين بناءا على مخرجات excel

- **التعليق:** من خلال الجدول رقم(**12-2**) و الشكل رقم(**7-2**) نلاحظ ان 83,31% من اجابات المستجوبين كانت بين درجة الموافقة و الموافقة بشدة على محور صعوبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر، و تعد نسبة مرتفعة تدل على وجود صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر، كما ان هناك نقص كبير في الاهتمام بمهنة التدقيق في الجزائر و نقص تدريب مدققي الحسابات، و عدم وجود الامكانيات اللازمة لتكوين المدققين وإكسابهم مهارات لتوظيف معايير التدقيق الدولية ، بينما كانت نسبة 16,69% من الاجابات بين عدم الموافقة و الحياد.

- **الفرع الثاني الصدق البنائي لمحاور الاستبيان:**

من أجل معرفة صدق وثبات المحاور يوضح الجدول الموالي قيم معامل الارتباط "بيرسون" بين كل جزء من أجزاء المحور والعبارات المكونة له .

الجدول رقم (13-2)معاملات الارتباط بين عبارات المحور الاول:

الرقم	العبارة	معامل الارتباط بيرسون
1	تبني المعايير الدولية للتدقيق يساهم على الارتقاء بمستوى مهنة التدقيق في الجزائر.	**0,467**
2	تعتبر معايير التدقيق الدولية حلا مناسبا لتحسين واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر.	**0,728**
3	يؤدي توحيد معايير التدقيق على المستوى الدولي إلى زيادة استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر.	**0,753**
4	يساعد استخدام معايير التدقيق الدولية المؤسسة الجزائرية في الانفتاح على السوق الدولية .	**0,672**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss

التعليق: ومن خلال نتائج الجدول رقم **(13-2)** تبين لنا أن هناك علاقة ارتباطية طردية قوية بين عبارات المحور الأول، حيث ان كان الحد لادنى لمعاملات الارتباط بيرسون 0,467 و اعلى حد للمعامل 0,753 .

- **الجدول رقم (14-2)معاملات الارتباط بين عبارات المحور الثانى:**

الرقم	العبارة	معامل الارتباط بيرسون
1	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق".	0.752
2	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 505 " التأكيدات الخارجي".	0,689
3	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 560 "الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية " .	0,773
4	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 580 التصريحات الكتابية"	0,749
5	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 300 "التخطيط لتدقيق القوائم المالية" .	0,768
6	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 500 "العناصر المقنعة ".	0,618
7	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية ".	0,692
8	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية".	0,639
9	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 520 "الإجراءات التحليلية".	0,441
10	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 570 "استمرارية الاستغلال".	0,749
11	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين".	0,706
12	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".	0,757
13	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 230 "وثائق المراجعة".	0,488
14	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 501 " العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة".	0,751
15	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 530 " السبر في المراجعة".	0,427
16	يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 540 " مراجعة التقديرات المحاسبية".	0,748

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss

- **التعليق:** ومن خلال نتائج الجدول رقم**(14-2)**تبين لنا أن هناك علاقة ارتباطيه طردية قوية بين عبارات المحور الثاني، حيث ان كان الحد لادنى لمعاملات الارتباط بيرسون 0,427 و اعلى حد للمعامل 0,753.

- **الجدول رقم (15-2)معاملات الارتباط بين عبارات المحور الثالث:**

الرقم	العبارة	معامل الارتباط بيرسون
1	تلائم المعايير الدولية للتدقيق البيئة الجزائرية .	**0,762**
2	هناك توافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية	**0,683**
3	معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.	**0,786**
4	توجد صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.	**0,073**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss

- **التعليق:** ومن خلال نتائج الجدول رقم **(15-2)** تبين لنا أن هناك علاقة ارتباطية طردية قوية بين عبارات المحور الثالث، ما عدا العبارة الرابعة كانت درجة الارتباط ضعيفة حيث ان كان الحد لادنى لمعاملات الارتباط بيرسون 0,073 و اعلى حد للمعامل 0,786.

الجدول رقم (16-2)معاملات الارتباط بين عبارات المحور الرابع:

الرقم	العبارة	معامل الارتباط بيرسون
1	نقص الاهتمام بمهنة التدقيق في الجزائر	**0,654**
2	التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر غير مرنة ولا تتناول جميع المسائل التي تهتم بها معايير التدقيق الدولية	**0,628**
3	نقص تدريب مدققي الحسابات وإكسابهم مهارات لتوظيف معايير التدقيق الدولية.	**0,780**
4	عدم وجود الامكانيات اللازمة لتكوين المدققين في مجال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.	**0,770**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss

التعليق: ومن خلال نتائج الجدول رقم **(16-2)** تبين لنا أن هناك علاقة ارتباطية طردية قوية بين عبارات المحور الرابع، حيث ان كان الحد لادنى لمعاملات الارتباط بيرسون 0,628 و اعلى حد للمعامل 0,790.

- **الفرع الثالث:اختبار فرضيات الدراسة**
- **اختبار الفرضية الاولى:**
- الفرضية الصفرية H0 :لا تساعد المعايير الدولية للتدقيق على الارتقاء بمهنة التدقيق الى مستوى اعلى.
- الفرضية البديلةH1 : تساعد المعايير الدولية للتدقيق على الارتقاء بمهنة التدقيق الى مستوى اعلى.
- تتجسد الفرضية الاولى **تساعد المعايير الدولية للتدقيق على الارتقاء بمهنة التدقيق الى مستوى اعلى** في المحور الاول المكون من اربعة عبارات، حيث قمنا بحساب المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارات و عرض نتائجها في الجدول التالي:
- **الجدول رقم (17-2) يوضح نتائج إختبارTest-Tالأحادي العينة لاجابات المستجوبين حول الفرضية الاولى تساعد المعايير الدولية للتدقيق على الارتقاء بمهنة التدقيق الى مستوى اعلى**

عبارات المحور الاول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة Sig	القرار الخاص بالفرضية	
				H0	H1
تبني المعايير الدولية للتدقيق يساهم على الارتقاء بمستوى مهنة التدق في الجزائر.	4.52	0.55	0.00	مرفوضة	مقبولة
تعتبر معايير التدقيق الدولية حلا مناسبا لتحسين واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر.	4.16	0.73	0.00	مرفوضة	مقبولة
يؤدي توحيد معايير التدقيق على المستوى الدولي إلى زيادة استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر.	4.05	0.92	0.00	مرفوضة	مقبولة
يساعد استخدام معايير التدقيق الدولية المؤسسة الجزائرية في الانفتاح على السوق الدولية .	4	0.98	0.00	مرفوضة	مقبولة
انعكاس تبني المعايير الدولية للتدقيق على مهنة التدقيق في الجزائر	4,18	0,53	0,00	مرفوضة	مقبولة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss

- **التعليق**: من خلال الجدول رقم**(17-2)** نلاحظ ان المتوسط الحسابي الكلي للمحور الاول انعكاس تبني المعايير الدولية للتدقيق على مهنة التدقيق في الجزائر بلغ 4,18 بانحراف معياري 0,53 ، و هذا يدل على الموافقة الكلية لعبارات المحور الاول من طرف المستجوبين كما ان قيمة الدلالة sig تساوي 0,00، و منه نقبل الفرضية H1 **تساعد المعايير الدولية للتدقيق على الارتقاء بمهنة التدقيق الى مستوى اعلى .**
- و من خلال تحليل كل المتوسطات الحسابية للعبارات المكونة لهذه الفرضية حيث تبين ان ترتيب العبارات كان كالتالي:

1- **جاءت العبارةالاولى**: تبني المعايير الدولية للتدقيق يساهم على الارتقاء بمستوى مهنة التدقيق في الجزائر باعلى مستوى من درجة الموافقة, حيث ان المتوسط الحسابي بلغ 4,54 و انحرافه المعياري يساوي 0,55، مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة, ومستوى دلالتها sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 ان تبني المعايير الدولية للتدقيق يساهم على الارتقاء بمستوى مهنة التدقيق في الجزائر.

2- **العبارة الثانية:** تعتبر معايير التدقيق الدولية حلا مناسبا لتحسين واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر في المرتبة الثانية،حيث بلغت درجة الموافقة 4,16 بانحراف معياري ب 0,73, مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة،و ومستوى دلالتها sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 ان تعتبر معايير التدقيق الدولية حلا مناسبا لتحسين واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر.

3- **العبارة الثالثة:** يؤدي توحيد معايير التدقيق على المستوى الدولي إلى زيادة استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر. جاءت في المرتبة الثالثة من درجة الموافقة حيث ان المتوسط الحسابي بلغ 4,05 و انحراف معياري ب 0,92 مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة، كما ان ومستوى دلالتها sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد ان توحيد معايير التدقيق على المستوى الدولي يؤدي إلى زيادة استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر.

4- **العبارة الرابعة:** يساعد استخدام معايير التدقيق الدولية المؤسسة الجزائرية في الانفتاح على السوق الدولية، جاءت بنسبة موافقة بلغت 4 و انحراف معياري ب 0,53 مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة، كما ان ومستوى دلالتها sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد ان ساعد استخدام معايير التدقيق الدولية المؤسسة الجزائرية في الانفتاح على السوق الدولية.

من خلال قراءة و تحليل النتائج السابقة نقبل صحة الفرضية الاولى التي تقول تساعد المعايير الدولية للتدقيق على الارتقاء بمهنة التدقيق الى مستوى اعلى .

اختبار الفرضية التانية:

- الفرضية الصفرية H0 : لا يعتمد ممارسي مهنة التدقيق على المعايير الدولية للتدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق المحلية .
- الفرضية البديلةH1 : يعتمد ممارسي مهنة التدقيق على المعايير الدولية للتدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق المحلية .
- تتجسد الفرضية التانية: **يعتمد ممارسي مهنة التدقيق على المعايير الدولية للتدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق المحلية،** في المحور الثاني المكون من ستة عشر عبارة حيث قمنا بحساب المتوسطات الحسابية، مستوى الدلالة Sig و الانحرافات المعيارات و عرض نتائجها في الجدول التالي:

- **الجدول رقم (18-2) يوضح نتائج إختبارTest-Tالأحادي العينة لاجابات المستجوبين حول الفرضية الثانية: يعتمد ممارسي مهنة التدقيق على المعايير الدولية للتدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق المحلية:**

عبارات المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة Sig	القرار الخاص بالفرضية	
				H0	H1
يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق".	3,55	0,87	0.00	مرفوضة	مقبولة
يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 505 " التأكيدات الخارجي".	3,77	0,79	0.00	مرفوضة	مقبولة
يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 560 "الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية " .	3,83	0,91	0.00	مرفوضة	مقبولة
يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 580 التصريحات الكتابية"	3,86	0,96	0.00	مرفوضة	مقبولة
يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 300 "التخطيط لتدقيق القوائم المالية" .	3,94	0,75	0,00	مرفوضة	مقبولة
يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 500 "العناصر المقنعة ".	4	0,67	0.00	مرفوضة	مقبولة
يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية ".	4,25	0,64	0.00	مرفوضة	مقبولة
يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية".	4	0,71	0.00	مرفوضة	مقبولة
يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 520 "الإجراءات التحليلية".	4	0,58	0.00	مرفوضة	مقبولة
يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 570 "استمرارية الاستغلال".	4,05	0,67	0,00	مرفوضة	مقبولة
يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين".	3,77	0,95	0.00	مرفوضة	مقبولة
يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".	3,58	0,87	0.00	مرفوضة	مقبولة
يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 230 "وثائق المراجعة".	4,05	0,62	0.00	مرفوضة	مقبولة
يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 501 " العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة".	3,77	0,72	0.00	مرفوضة	مقبولة
يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 530 " السبر في المراجعة".	3,80	0,82	0,00	مرفوضة	مقبولة

يطبق ممارسي مهنة التدقيق المعيار المحلي رقم 540 " مراجعة التقديرات المحاسبية".	3,91	0,76	0,00	مرفوضة	مقبولة
تطبيق ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر للمعايير المحلية	3,88	0,52	0,00	مرفوضة	مقبولة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss

- **التعليق:** من خلال الجدول رقم **(18-2)** نلاحظ ان المتوسط الحسابي الكلي للمحور الثاني **تطبيق ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر للمعايير المحلية** بلغ 3,88, و هي فوق المتوسط و بانحراف معياري 0,53، مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة, و مما سبق يتبين هذا يدل على الموافقة الكلية لعبارات المحور الثاني من طرف المستجوبين كما ان قيمة الدلالة sig تساوي 0,00، و منه نقبل الفرضية H1 .
- و من خلال تحليل كل المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للعبارات المكونة لهذه الفرضية حيث تبين ان ترتيب العبارات كان كالتالي:

1- **العبارة السابعة**: يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية ". جاءت باعلى درجة من الموافقة بمتوسط حسابي 4,25 و انحراف معياري ب 0,92 مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتها sig الأقل من قيمة αو منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد ان يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية ".

2- **العبارتان العاشرة و الثالثة عشر:** يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 570 "استمرارية الاستغلال" و يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 230 "وثائق المراجعة". جائتا ثانيا من حيث نسبة الموافقة بمتوسط حسابي 4,05 و انحراف معياري ب 0,67 و 0,62 على التوالي مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتهما sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد ان يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 570 "استمرارية الاستغلال" و يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 230 "وثائق المراجعة".

3- **العبارات السادسة و الثامنة و التاسعة:** يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 500 "العناصر المقنعة ". و ان يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم

700 "تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية". و يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 520 "الإجراءات التحليلية". جائت العبارات ثالثا من حيث نسبة الموافقة بمتوسط حسابي 4 و انحراف معياري ب 0,67 و 0,61 و 0,58 على التوالي مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتهما sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد ان يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 500 "العناصر المقنعة ". و ان يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية". و يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 520 "الإجراءات التحليلية".

4- **العبارة الخامسة:** يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 300 "التخطيط لتدقيق القوائم المالية" . جاءت رابعا من حيث نسبة الموافقة بمتوسط حسابي 3,94 و انحراف معياري ب 0,75 و و مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتهما sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 300 "التخطيط لتدقيق القوائم المالية" .

5- **العبارة السادسة عشر:** يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 540 " مراجعة التقديرات المحاسبية". جاءت خامسا من حيث نسبة الموافقة بمتوسط حسابي 3,91 و انحراف معياري ب 0,76 و مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتهما sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 540 " مراجعة التقديرات المحاسبية".

6- **العبارة الرابعة:** يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 580 التصريحات الكتابية" جاءت سادسا من حيث نسبة الموافقة بمتوسط حسابي 3,86 و انحراف معياري ب 0,96 و مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتهما sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 580 التصريحات الكتابية

7- **العبارة الثالثة**: يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 560 "الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية " . جاءت سابعا من حيث نسبة الموافقة بمتوسط حسابي 3,83 و انحراف معياري ب 0,91 و مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتهما sig

الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 560 "الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

8- **العبارة الخامسة عشر:** يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 530 " السبر في المراجعة". جاءت تامنا من حيث نسبة الموافقة بمتوسط حسابي 3,80 و انحراف معياري ب 0,82 و مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتهما sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 530 " السبر في المراجعة

9- **العبارات الثانية و الرابعة عشر و الحادية عشر:** يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 505 " التأكيدات الخارجي". و يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين".و يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 501 " العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة". جاءت تاسعا من حيث نسبة الموافقة بمتوسط حسابي 3,77 و انحراف معياري ب و 3,79 و 0,95 و 0,72 على التوالي مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتهما sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 505 " التأكيدات الخارجي". و يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين".و يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 501 " العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة".

10- **العبارة الأولى و العبارة الثانية عشر:** يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق". و يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".جاءتا عاشرا من حيث نسبة الموافقة بمتوسط حسابي 3,55 و انحراف معياري ب و 0,87و 0,86 على التوالي مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتهما sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق". و يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".

- **من خلال قراءة و تحليل النتائج السابقة نقبل صحة الفرضية الثانية التي تقول يعتمد ممارسي مهنة التدقيق على المعايير الدولية للتدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق المحلية .**
- **اختبار الفرضية التالثة:**

- الفرضية الصفرية H0 : لا تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية
- الفرضية البديلة H1 : تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية
- تتجسد الفرضية الثالثة **تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية** ، في المحور الثالث المكون من اربعة عبارات حيث قمنا بحساب المتوسطات الحسابية، مستوى الدلالة Sig و الانحرافات المعيارية و عرض نتائجها في الجدول التالي:
- **الجدول رقم (19-2) يوضح نتائج إختبارTest-Tالأحادي العينة لاجابات المستجوبين حول الفرضية الثانية: تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية:**

عبارات المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة Sig	القرار الخاص بالفرضية	
				H0	H1
تلائم المعايير الدولية للتدقيق البيئة الجزائرية .	2,97	1,08	0,092	مقبولة	مرفوضة
هناك توافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية	3,11	1,03	0,013	مرفوضة	مقبولة
معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.	2,91	1,13	0,18	مقبولة	مرفوضة
توجد صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.	3,83	0,94	0.00	مرفوضة	مقبولة
تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية	2,96	0,62	0,052	مقبولة	مرفوضة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss

التعليق: من خلال الجدول رقم (19-2) نلاحظ ان المتوسط الحسابي الكلي للمحور الثالث، تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية بلغ 2,96 و بانحراف معياري 0,62 مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة، و هذا يدل على عدم الموافقة لعبارات المحور الثالث من طرف المستجوبين و هذا يدل على وجود اختلاف في اجاباتهم كما ان قيمة الدلالة sig تساوي 0,052، و منه نقبل الفرضية H 0 لا تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية.

- و من خلال تحليل كل المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للعبارات المكونة لهذه الفرضية حيث تبين ان ترتيب العبارات كان كالتالي:

1- **العبارة الرابعة:** توجد صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر. جاءت اولا من حيث نسبة الموافقة بمتوسط حسابي 3,83 و انحراف معياري ب 0,94 و مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتهما sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد توجد صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.

2- **العبارة الثانية :** هناك توافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية, جاءت ثانيا من حيث نسبة الموافقة متوسطة بمتوسط حسابي 3,11 و انحراف معياري ب 1,03 و مما يدل على ارتفاع تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتهما sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد هناك توافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية.

3- **العبارة الاولى:** تلائم المعايير الدولية للتدقيق البيئة الجزائرية جاءت ثالثا من حيث نسبة الموافقة بدرجة موافقة متوسطة بمتوسط حسابي 2,97و انحراف معياري ب 1,13 و مما يدل على ارتفاع تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتهما sig اكبر من قيمة α و منه نقبل الفرضية H0 التي تاكد انه لا تلائم المعايير الدولية للتدقيق البيئة الجزائرية و انما يجب تكييفها مع الواقع الجزائري .

4- **العبارة الثالثة** معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة. جاءت رابعا من حيث نسبة الموافقة بدرجة موافقة متوسطة بمتوسط حسابي 2,91و انحراف معياري ب 1,13 و مما يدل على ارتفاع تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتهما sig اكبر من قيمة α و منه نقبل الفرضية H0 التي تاكد انه معايير التدقيق الدولية غير قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.

- **من خلال قراءة و تحليل النتائج السابقة نقبل الفرضية الصفرية H0 التي تقول لا تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية. و لكن نسبة الموافقة كانت متوسطة مما يدل على اختلاف في اجابات المستجوبين .**
- **اختبار الفرضية الرابعة ::**
- الفرضية الصفرية H0 : لا توجد صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.
- الفرضية البديلةH1 : توجد صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.
- تتجسد الفرضية الرابعة **توجد صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر،** في المحور الرابع المكون من اربعة عبارات حيث قمنا بحساب المتوسطات الحسابية، مستوى الدلالة Sig و الانحرافات المعيارات و عرض نتائجها في الجدول التالي:

- **الجدول رقم (20-2) يوضح نتائج إختبارTest-Tالأحادي العينة لاجابات المستجوبين حول الفرضية الرابعة الثانية توجد صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر:**

عبارات المحور الرابع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة Sig	القرار الخاص بالفرضية	
				H0	H1
نقص الاهتمام بمهنة التدقيق في الجزائر	4,22	0,86	0,000	مرفوضة	مقبولة
التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر غير مرنة ولا تتناول جميع المسائل التي تهتم بها معايير التدقيق الدولية	4,02	0,94	0,000	مرفوضة	مقبولة
نقص تدريب مدققي الحسابات وإكسابهم مهارات لتوظيف معايير التدقيق الدولية.	4,38	0,80	0,000	مرفوضة	مقبولة
عدم وجود الامكانيات اللازمة لتكوين المدققين في مجال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.	4,11	1,08	0.00	مرفوضة	مقبولة
توجد صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر	4,18	0,65	0,00	مرفوضة	مقبولة

- المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss

- **التعليق:** من خلال الجدول رقم**(20-2)** نلاخظ ان المتوسط الحسابي الكلي للمحور الثالث **تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية,** بلغ 4,18 و هي فوق المتوسط و بانحراف معياري 0,65 مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة، و هذا يدل على الموافقة الكلية لعبارات المحور الثالث من طرف المستجوبين كما ان قيمة الدلالة sig تساوي 0,00 و منه نقبل الفرضية H1.
- و من خلال تحليل كل المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للعبارات المكونة لهذه الفرضية حيث تبين ان ترتيب العبارات كان كالتالي:

1- **العبارة الثالثة**: نقص تدريب مدققي الحسابات وإكسابهم مهارات لتوظيف معايير التدقيق الدولية. جاءت اولا من حيث نسبة الموافقة بمتوسط حسابي 4,38 و انحراف معياري ب 0,80 و مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتهما sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد ان هناك نقص تدريب مدققي الحسابات وإكسابهم مهارات لتوظيف معايير التدقيق الدولية.

2- **العبارة الاولى** نقص الاهتمام بمهنة التدقيق في الجزائر جاءت ثانيا من حيث نسبة الموافقة بمتوسط حسابي 4,22 و انحراف معياري ب 0,86 و مما يدل على انخفاض تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتهما sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد ان هناك نقص الاهتمام بمهنة التدقيق في الجزائر.

3- **العبارة الرابعة:** عدم وجود الامكانيات اللازمة لتكوين المدققين في مجال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق. جاءت ثالثا من حيث نسبة الموافقة بمتوسط حسابي 4,11 و انحراف معياري ب 1,08 و مما يدل على ارتفاع تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتهما sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد ان عدم وجود الامكانيات اللازمة لتكوين المدققين في مجال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.

4- **العبارة الثانية:** التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر غير مرنة ولا تتناول جميع المسائل التي تهتم بها معايير التدقيق الدولية جاءت رابعا من حيث نسبة الموافقة بمتوسط حسابي 4,02 و انحراف معياري ب 0,94 و مما يدل على ارتفاع تشتت إجابات عينة الدراسة كما ان ومستوى دلالتهما sig الأقل من قيمة α و منه نقبل الفرضية H1 التي تاكد ان التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر غير مرنة ولا تتناول جميع المسائل التي تهتم بها معايير التدقيق الدولية.

- **من خلال قراءة و تحليل النتائج السابقة نقبل صحة الفرضية الرابعة التي تقول توجد صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.**
- **المطلب الثالث:مناقشة و تحليل نتائج الدراسة**
- من اجل معرفة **واقع الممارسة المهنية للمعايير الدولية للتدقيق الجزائر** قمنا بدراسة اجابات لعينة من ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر من خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حيث ثم دراسة و تحليل نتائج اجاباتهم و من خلال الدراسة الميدانية و التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة توصلنا إلى ما يلي:
- بينت الدراسة ان 88,9 من عينة الدراسة حاملين لشهادات جامعية،هذا يدل ان اغلب افراد العينة لهم مستوى تعليمي عالي و يمكن الاعتماد على اجباتهم.
- اشارت النتائج ان 83,20 من المستجوبين لديهم خبرة مهنية و اقدمية تفوق الخمس سنوات، و هذا يدل على ان لديهم كفاءة و حنكة في مجال التدقيق .
- تشير نتائج الدراسة ان كل العينة المختارة هم مهنيين في مجال التدقيق و المحاسبة
- و بعد اختبار فرضيات الدراسة تم التوصل الى النتائج التالية:
- اظهرت نتائج الدراسة ان تبني المعايير الدولية للتدقيق من شأنه ان يساهم على الارتقاء بمستوى مهنة التدقيق في الجزائر الى مستوى اعلى، كما ان تبني معايير التدقيق الدولية يعتبر حلا مناسبا لتحسين واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر.

- تبين نتائج الدراسة ان توحيد معايير التدقيق على المستوى الدولي يؤدي إلى زيادة استقلالية مهنة التدقيق في الجزائر التي لا تتمتع باستقلالية مطلقة في الجزائر,و ثم التوصل الى ان تبني معايير التدقيق الدولية، يساعد المؤسسات الجزائرية في الانفتاح على السوق الدولية .
- توصلت الدراسة الى ان ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر يقومون بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية و ذلك بسبب الزاميتها .
- الجزائر ونظرا لقصور مهنة التدقيق بها، بإمكانها تبني معايير التدقيق الدولية عن طريق وضع معايير محلية تكون المعايير الدولية منطلقا لها.
- اشارت نتائج الدراسة ان المعايير الدولية للتدقيق لا تلائم البيئة الجزائرية كما توصلنا الى انه هناك توافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية.
- تبين نتائج الدراسة ان معايير التدقيق الدولية غير قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة و ان هنالك صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.
- اظهرت نتائج الدراسة ان من اكثر صعوبات التي تواجه الجزائر لتطبيق معايير التدقيق هي نقص الاهتمام بمهنة التدقيق في الجزائر, و كما ان التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر غير مرنة ولا تتناول جميع المسائل التي تهتم بها معايير التدقيق الدولية.
- اظهرت نتائج الدراسة هناك نقص تدريب مدققي الحسابات وإكسابهم مهارات لتوظيف معايير التدقيق الدولية و عدم وجود الامكانيات اللازمة لتكوين المدققين في مجال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.

- **خلاصة الفصل:**

تطرقنا في هذا الفصل الى الجانب التطبيقي للدراسة و ذلك من خلال جمع و تحليل اراء و اجابات عينة من ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر, و ثم ذلك من خلال توزيع استبيان مكون من اربعة محاور .

و من خلال التحليل توصلنا ان هناك انعكاس لتبني المعايير الدولية للتدقيق على مهنة التدقيق في الجزائر، و ان ممارسي مهنة التدقيق لا يطبقون المعايير الدولية بل يعتمدون على الجزائرية التي هي مستوحاة من المعايير الدولية بشكل كبير, كما انه لا يوجد توافق للمعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية و لكن بدرجة موافقة متوسطة من عينة الدراسة، و تم التوصل الى وجود صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر اهمها نقص الاهتمام بمهنة التدقيق .

الخاتمة

- **الخاتمة:**

جاءت معايير التدقيق الدولية من أجل الحصول على القبول في جميع أنحاء العالم, وتظهر أهمية معايير التدقيق في ضوء الهدف الأساسي لمهنة التدقيق والذي يتمثل في إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية المنشورة وتعبر هذه المعايير على جانب كبير من الأهمية بالنسبة لمستخدمي التقارير والمعلومات المالية. والجزائر كباقي الدول تسعى حديثا لمواكبة التطورات التي يشهدها التدقيق الدولي حيث أبت إلا أن تحقق توافق بين التدقيق الدولي والتدقيق الوطني .

و من خلال دراستنا لموضوع الممارسة المهنية للمعايير الدولية للتدقيق في الجزائر, كان هدفنا معرفة واقع ممارسة معايير التدقيق الدولية في الجزائر، و مدى التزام ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر بالمعايير الدولية،و ابراز الصعوبات التي تحول دون تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق, كما ثم الاطلاع على المعايير المحلية الصادرة حديثا.

و من خلال ما سبق و بناءا على الدراسة النظرية و الدراسة الميدانية التي تمثلت في جمع و تحليل اراء ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر (محافظي الحسابات,الخبراء المحاسبين,المحاسبين المعتمدين) ثم التوصل الى النتائج التالية:

- اصدرت الجزائر 16 معيارا محليا لحد الساعة كما انه هناك تطلعات لإصدار مزيد من المعايير المحلية في السنوات القليلة القادمة .
- لا تطبق الجزائر المعايير الدولية للتدقيق و انما تلزم ممارسي مهنة التدقيق بتطبيق المعايير المحلية .
- من خلال المقارنة بين معايير التدقيق الدولية و المحلية ثم اكتشاف ان المعايير المحلية مستوحاة من المعايير الدولية بشكل كبير جدا و ان الاختلاف بينهم كان اختلافا شكليا لا غير .
- صحة الفرضية الاولى: تساعد المعايير الدولية للتدقيق على الارتقاء بمهنة التدقيق الى مستوى اعلى.
- تعتبر معايير التدقيق الدولية حلا مناسبا لتحسين واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر ذلك لسد ثغرات التدقيق و الممارسات الغير الاخلاقية المتعلقة بالمهنة في الجزائر .
- يؤدي توحيد معايير التدقيق على المستوى الدولي إلى زيادة استقلالية مهنة التدقيق في الجزائر حيث ان مهنة التدقيق تتطلب الاستقلالية التامة للمدقق .
- يساعد استخدام معايير التدقيق الدولية المؤسسة الجزائرية في الانفتاح على السوق الدولية وهذا في ظل سعي الجزائر للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة .
- **صحة الفرضية ألثانية** التي مفادها يعتمد ممارسي مهنة التدقيق على المعايير الدولية للتدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق المحلية .

- حيث يطبق ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر المعايير الجزائرية للتدقيق و يعوذ ذلك لفرضها في القانون من المشرع الجزائري .
- هناك أوجه تشابه بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية .
- هناك اوجه اختلاف بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية لكن هذه الاختلافات غير واضحة المعالم وليس لها تأثير على المعايير انما هي عبارة عن تعديلات بسيطة .
- **نفي الفرضية الثالثة:** تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية.
- لا تلائم المعايير الدولية للتدقيق البيئة الجزائرية .
- هناك توافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية خاصة بعد اصدار القانون 10-01 المنظم للمهنة .
- معايير التدقيق الدولية غير قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة،خاصة بسبب عدم تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية .
- **صحة الفرضية الرابعة:** التي تؤكد بوجود صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.
- نقص الاهتمام بمهنة التدقيق في الجزائر وهذا يعود للهدف الاساسي للتدقيق في الجزائر حيث يستعمل لاغراض جبائية فقط وكذالك انعدام اسواق المال في الجزائر .
- التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر غير مرنة ولا تتناول جميع المسائل التي تهتم بها معايير التدقيق الدولية حيث ان القوانين المظمة للمهنة غير كافية .
- نقص تدريب مدققي الحسابات وإكسابهم مهارات لتوظيف معايير التدقيق الدولية.
- عدم وجود الامكانيات اللازمة لتكوين المدققين في مجال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.
- **التوصيات:**

بناءا على النتائج نقدم التوصيات التالية:

- ضرورة الاهتمام بمهنة التدقيق في الجزائر .
- إقامة ملتقيات دورية للمدققين الغرض منها اطلاع المدققين بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة ، بغرض تحسين جانب الممارسة المهنية لمعايير التدقيق .
- تنظيم دورات تدريب لمدققي الحسابات وإكسابهم مهارات لتوظيف معايير التدقيق الدولية.
- ضرورة تبني المعايير الدولية للتدقيق خاصة بعد اصدار المعايير المحلية التي لا تختلف عن المعايير الدولية
- حماية مهنة التدقيق و الحرص على استقلاليتها .

- **آفاق الدراسة:**

نتيجة للظروف الراهنة و ضيق الوقت تم التوقف بالبحث عند هذا الحد حيث تناول البحث واقع الممارسة المهنية للمعايير الدولية للتدقيق في الجزائر،اذ تعتبر المعايير الدولية للتدقيق موضوع الساعة في مجال التدقيق حيث هناك ابحاث و دراسات عديدة تعالج هذا الموضوع ما يطرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة لعل من بينها:

- دراسة مقارنة بين المعايير الدولية و المعايير الجزائرية للتدقيق .
- انعكاس اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق في الجزائر .
- دراسة ميدانية حول مدى تطبيق المدققين الجزائريين للمعايير المحلية .
- دراسة نقدية للمعايير الجزائرية للتدقيق .

قائمة المصادر و المراجع

أ- الكتب:

1- أحمد حلمي جمعة ، **تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية كقواعد أخلاقيات المهنة** ،دار الصفاء للنشر،الطبعة الاولى،عمان، الاردن، 2009.

2- ألفين أرينز و جيمس لوبك .***المراجعة مدخل متكامل*** *الجزء الأول ترجمة الدكتور* محمد عبد القادرالديسطي دار المريخ للنشر الرياض ,المملكة العربية السعودية 2005 .

3- ايهاب نظمي ابراهيم, **التدقيق القائم على مخاطر الاعمال حداثة و تطور** الطبعةالاولى مكتبة المجتمع العربي عمان 2009.

4- توماس ويليام وهنكي أمرسون ،**نظم العلومات المحاسبية لاتخاذ القرار**، دار المريخ للنشر، الرياض, 1995.

5- زهير الحدرب, **علم تدقيق الحسابات**, دار البلدية عمان،الاردن2010 .

6- عبد الله خالد امين.. ***تدقيق الحسابات*** *. الطبعة الاولى,* الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات. القاهرة مصر 2014 .

ب- الرسائل و المذكرات الجامعية:

1- بونونة جليمة، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني** كلية العلوم الاقتصادية, جامعة قاصدي مرباح،ورقلة، 2017

2- حداد اسماء, **أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي**، مذكرة ماستر, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر،بسكرة2016.

3- سميحة عبد الله محجوبي، غنية حمري .**معايير المراجعة الدولية و امكانية تطبيقها في الجزائر,** مذكرة ماستر, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير, جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة, 2017

4- غراب يوسف, **المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات**، مذكرة ماستر, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة (2015) .

5- محمد امين مازون, (2011). **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و امكانية تطبيقها في الجزائر**, مذكرة ماجستر, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة الجزائر3 الجزائر,2011.

6- نور الهدى بهلولي.. **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي**،اطروحة دكتوراه, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس, سطيف, (2016).

ت- المقالات و المداخلات العلمية:

1- بوزيدة حميد و سايح فايز، **تحسين جودة تبني معايير الجزائرية للتدقيق**، مجلة الادارة و التنمية للبحوث و الدراسات، العدد 11، 2016

2- خلايفية ايمان و جاوحدو رضا، **التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية**، مجلة معارف، المجلد 14 العدد 1، جوان 2019.

3- ضويفي حمزة و عنون فؤاد, **مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق**، مجلة المحاسبة و التدقيق و المالية،المجلد 2, العدد 1، 2020

4- عبد القادر بكيحل.. **أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA في البيئة الاقتصادية الجزائرية**، مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية، *مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا*، المجلد 18 العدد 14, 2018 .

5- لقليطي لخصر, **متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية**، دارسة ميدانية، *مجلة البشائر الاقتصادية, المجلد السادس العدد الاول* 2020 .

ث- المحاضرات:

1- دكتورة حرمل سليمة, **محاضرات مقياس معايير التدقيق الدولية**. كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، سعيدة: جامعة مولاي الطاهر، 2020.

ج- **النصوص القانونية:**

1- الامر 71 -82، المؤرخ 29 ديسمبر 1971 ***المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب***، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجريدة الرسمية،العدد 50 .

2- القانون 10-01 المؤرخ 29 جوان 2010، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد**, الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, الجريدة الرسمية العدد 29.

3- القانون 80-05، المؤرخ 1 مارس 1980, ***المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة***, الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية :الجريدة الرسمية العدد 10.

4- القانون 90-32 المؤرخ 4 ديسمبر1990, ***المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره*** الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .الجريدة الرسمية, العدد 53 .

5- القانون 91-08 ، المؤرخ 27 افريل 1991، ***المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد*** الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .الجريدة الرسمية, العدد20 .

6- القانون التجاري الجزائري2007 . المادة 715 مكرر 4.

7- القانون88-01 المؤرخ 12جانفي 1988 ***المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية***. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجريدة الرسمية، العدد 2 .

8- المرسوم 96-136 المؤرخ 15افريل 1996 15 ***المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد***, الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،الجريدة الرسمية العدد.24

9- مرسوم رقم 84_72 المؤرخ 18 افريل 1972 ، ***المتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين***, الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجريدة الرسمية العدد 33 .

10- وزارة المالية الجمهورية الجزائريةالديمقراطية الشعبية المجلس الوطني للمحاسبة المقرر رقم 150المؤرخ في 11أكتوبر 2016**المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق: 300,500,510,700**.

11- وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،االمقرر رقم 23 المؤرخ في 15مارس 2017 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق: 520,570,610,620**.

12- وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية :المجلس الوطني للمحاسبة، المقررقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016**المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم: 210,505,560,580.**

13- وزارة المالية،الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, المجلس الوطني للمحاسبة المقررقم 77 المؤرخ في 24سبتمبر 2018 **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:230,501530,540 .**

ح- المواقع الالكترونية:

1- موقع المحاسب الاول: https://www.almohasb1.com/2009/05/ifac.html اطلع عليه يوم 13 مارس 2021.

2- موقع المعاني: معجم الجامع. (2021) https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/%D8%AA%D8%AF%D9%82%D9%8A%D9%82 اطلع عليه يوم 13 مارس 2021.

3- مدونة صالح: https://sqarra.wordpress.com/auditt4/ اطلع عليه يوم 13 مارس 2021.

4- عرب ديكت : معجم الغني https://www.arabdict.com/ar/%D8%B9%D8%B1%D8%A8%D9%8A-%D8%B9%D8%B1%D8%A8%D9%8A/%D9%85%D8%B9%D9%8A%D8%A7%D8%B1 اطلع عليه يوم 12 مارس 2021 .

5- *منتدى التمويل الإسلامي قسم علوم التسيير:* https://islamfin.yoo7.com/t2394-topic اطلع عليه يوم 16 مارس 2021.

6- الموقع الالكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة:

http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf

http://www.cnc.dz/fichier_regle/1230.pdf

http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf اطلع عليه يوم 20 مارس 2021.

الملاحق

ملحق رقم 1 استمارة استبيان

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الدكتور طاهر مولاي - سعيدة –

سيدي الفاضل/ سيدتي الفاضلة:

من أجل إعداد مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق و التي هي بعنوان **واقع الممارسة المهنية للمعايير الدولية للتدقيق في الجزائر،** ومن أجل تحقيق أهداف البحث نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلتنا المدونة أدناه بكل دقة و موضوعية بوضع العلامة (×) أمام كل عبارة تحت خيار واحد.

نحيطكم علما أن إجاباتكم ستحاط بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

تقبلوا منا فائق الشكر و التقدير

من اعداد الباحثين:

- ديداوي محمد فاروق
- مباركي محمد اسلام

المعلومات الشخصية:

المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐

عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات ☐ ما بين 5 و10 سنوات ☐

أكثر من 10 سنوات ☐

المهنة: محاسب ☐ استاذ جامعي ☐ خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐

الرقم	البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
	المحور الأول:انعكاس تبني المعايير الدولية للتدقيق على مهنة التدقيق في الجزائر					
1	تبني المعايير الدولية للتدقيق يساهم على الارتقاء بمستوى مهنة التدقيق في الجزائر.					
2	تعتبر معايير التدقيق الدولية حلا مناسبا لتحسين واقع مهنة مدقق الحسابات في الجزائر.					
3	يؤدي توحيد معايير التدقيق على المستوى الدولي إلى زيادة استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر.					
4	يساعد استخدام معايير التدقيق الدولية المؤسسة الجزائرية في الانفتاح على السوق الدولية .					
–	**المحور الثاني : تطبيق ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر للمعايير المحلية**					
5	يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق".					
6	يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 505 " التأكيدات الخارجي".					
7	يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 560 "الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية " .					
8	يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 580 التصريحات الكتابية"					
9	يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 300 "التخطيط لتدقيق القوائم المالية" .					
10	يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 500 "العناصر المقنعة ".					
11	يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم					

	510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية ".					
12	يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية".					
13	يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 520 "الإجراءات التحليلية".					
14	يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 570 "استمرارية الاستغلال".					
15	يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين".					
16	يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".					
17	يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 230 "وثائق المراجعة".					
18	يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 501 " العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة".					
19	يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 530 " السبر في المراجعة".					
20	يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 540 " مراجعة التقديرات المحاسبية".					
–	**المحور الثالث: تتوافق المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية**					
21	تلائم المعايير الدولية للتدقيق البيئة الجزائرية .					
22	هناك توافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية					
23	معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.					
24	توجد صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.					
–	**المحور الرابع: صعوبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر**					
25	نقص الاهتمام بمهنة التدقيق في الجزائر					
26	التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر غير مرنة ولا تتناول جميع المسائل التي تهتم بها معايير التدقيق الدولية					
27	نقص تدريب مدققي الحسابات وإكسابهم مهارات لتوظيف معايير التدقيق الدولية.					
28	عدم وجود الامكانيات اللازمة لتكوين المدققين في مجال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.					

ملحق رقم 2 مقررات

الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
------OOO------

MINISTERE DES FINANCES
LE MINISTRE

وزارة المالية
الوزيـــر

مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 MARS 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

السيد الوزير المكلّف بالمالية ،

- بمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم،
- وبمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،
- و بمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،
- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 15-125 المؤرخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو سنة 2015 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدل
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 يحدد صلاحيات وزير المالية؛
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر 2007 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية؛
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره؛
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وقواعد سيره؛
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 المحدد لنوعية الوظائف المنظمة لقواعد العمل للمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

مقرر رقم ...850... المؤرخ في 09 FEV. 2016 ... الموافق لـ ..... يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

إن وزير المالية،

- بمقتضى الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم،

- و بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،

- و بمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،

- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 15-125 المؤرخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو سنة 2015 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدل،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95- 54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11- 25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11- 26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها،

- و بمقتضى القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات،

- و بمقتضى القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات،

الجمـــهوريـــــة الجزائريـــــة الديمقراطيـــــة الشعبيـــــة

وزارة المالية

مقرر رقم ..C.SC.. المؤرخ في ..... الموافق لـ ..... يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

إن وزيـــــــــــر الماليـــــــــــــــة،

- بمقتضى الأمـر رقم 75- 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدّل و المتمّم،

- و بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدّل،

- و بمقتضى القانـون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،

- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 15-125 المؤرخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو سنة 2015 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدّل،

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- و بمقتضى المرسـوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يـنـاير سـنـة 2011 و الذي يحدد تـشكيلة المجلس الوطـني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضى المرسـوم التنفيذي رقم 11- 25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتـنظيمه وقـواعـد سيره،

- و بمقتضى المرسـوم التنفيذي رقم 11- 26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سـنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره،

- و بمقتضـى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،

- و بمقتضى المرسـوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها،

- و بمقتضى القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و الذي يحدد محتوى معايير

ملحق 3: مخرجات spss

1- صدق و ثباث الاستبيان

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	36	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	36	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,919	16

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,385	4

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,662	4

2- التوزيع الطبيعي

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
محور 1	,136	36	,090	,936	36	,038
مح3	,103	36	,200*	,980	36	,755
مح4	,183	36	,004	,922	36	,014
محور2	,165	36	,014	,949	36	,100

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

a. Lilliefors Significance Correction

يوضح نتائج إختبارTest-Tالأحادي العينة لعبارت المحور الاول

One-Sample Test

	Test Value = 2.66					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference Lower	Upper
الدولية المعايير تبني على يساهم للتدقيق مهنة بمستوى الارتقاء الجزائر في التدقيق.	20,015	35	,000	1,86778	1,6783	2,0572
التدقيق معايير تعتبر مناسبا حلا الدولية مدقق مهنة واقع لتحسين الجزائر في الحسابات.	12,269	35	,000	1,50667	1,2574	1,7560
معايير توحيد يؤدي المستوى على التدقيق استقلالية زيادة إلى الدولي في المراجعة مهنة الجزائر.	9,061	35	,000	1,39556	1,0829	1,7082
معايير استخدام يساعد المؤسسة الدولية التدقيق الانفتاح في الجزائرية الدولية السوق على .	8,157	35	,000	1,34000	1,0065	1,6735

3- يوضح نتائج إختبارTest-Tالأحادي العينة لعبارت المحور الثاني

One-Sample Test

	Test Value = 2.66					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق."	6,130	35	,000	,89556	,5990	1,1921
يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم " 505 التأكيدات الخارجي."	8,417	35	,000	1,11778	,8482	1,3874
يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 560 "الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية. "	7,734	35	,000	1,17333	,8653	1,4813
يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 580 التصريحات الكتابية"	7,501	35	,000	1,20111	,8760	1,5262
يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 300 "التخطيط لتدقيق القوائم المالية. "	10,223	35	,000	1,28444	1,0294	1,5395
يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 500 "العناصر المقنعة."	11,891	35	,000	1,34000	1,1112	1,5688
يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم" 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية."	14,696	35	,000	1,59000	1,3704	1,8096
يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير تدقيق القوائم المالية."	11,211	35	,000	1,34000	1,0974	1,5826
يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 520 "الإجراءات التحليلية."	13,731	35	,000	1,34000	1,1419	1,5381
يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 570 "استمرارية الاستغلال."	12,428	35	,000	1,39556	1,1676	1,6235

يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين."	6,990	35	,000	1,11778	,7931	1,4424
يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق."	6,337	35	,000	,92333	,6275	1,2191
يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم 230 "وثائق المراجعة."	13,292	35	,000	1,39556	1,1824	1,6087
يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم " 501 العناصر المقنعة -اعتبارات خاصة."	9,295	35	,000	1,11778	,8736	1,3619
يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم " 530 السبر في المراجعة."	8,363	35	,000	1,14556	,8675	1,4236
يطبق ممارسي مهنة التدقيق او محافظ الحسابات المعيار المحلي رقم " 540 مراجعة التقديرات المحاسبية."	9,793	35	,000	1,25667	,9961	1,5172

4- يوضح نتائج إختبارTest-Tالأحادي العينة لعبارت المحور الثالث

One-Sample Test

	Test Value = 2.66					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
تلائم المعايير الدولية للتدقيق البيئة الجزائرية.	1,731	35	,092	,31222	-,0539	,6783
هناك توافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية	2,613	35	,013	,45111	,1006	,8016
معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.	1,362	35	,182	,25667	-,1259	,6393
توجد صعوبات تحول دون تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.	7,480	35	,000	1,17333	,8549	1,4918

5- يوضح نتائج إختبارTest-Tالأحادي العينة لعبارت المحور الرابع

One-Sample Test

	Test Value = 2.66					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
نقص الاهتمام بمهنة التدقيق في الجزائر	10,829	35	,000	1,56222	1,2694	1,8551
التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر غير مرنة ولا تتناول جميع المسائل التي تهتم بها معايير التدقيق الدولية	8,724	35	,000	1,36778	1,0495	1,6861
نقص تدريب مدققي الحسابات وإكسابهم مهارات لتوظيف معايير التدقيق الدولية.	12,922	35	,000	1,72889	1,4573	2,0005
عدم وجود الامكانيات اللازمة لتكوين المدققين في مجال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.	7,990	35	,000	1,45111	1,0824	1,8198