

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث (LMD) في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق

بعضوان:

تقييم الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر على ضوء معايير المراجعة المحلية
والدولية

- دراسة تطبيقية لعينة ممارسي مهنة المراجعة المحاسبة بالشرق الجزائري لسنة 2021-

من إعداد الطالب: حرشاو عبد اللطيف

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الإسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة الأصلية	الصفة
عجيلة محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	رئيسا
بوخاري عبد الحميد	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مشرفا
لسلوس مبارك	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مناقشا
بن نوي مصطفى	أستاذ محار قسم أ	جامعة غرداية	مناقشا
زرقون محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	مناقشا
عرابة الحاج	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2021-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل

لا يسعني في هذا المقام إلى التقدم بالشكر الجزيل والعرفان للأستاذ الدكتور "بوخاري عبد الحميد"

الذي لم يبخل علينا بإرشاداته ونصائحه القيمة وعلى تواضعه في المعاملة فكان نعم المشرف راجين من

المولى عز وجل له طول العمر ومزيديا من التآلق والنجاح

كما نتقدم بالشكر لأعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذا العمل كل بإسمه ومقامه

كما لا ننسى شكر أعضاء وطاقم لجنة التكوين في مشروع الدكتوراه "تسيير محاسبي وتدقيق" وكل عمال

وأساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبية في جامعة غرداية وكل أهل هذه الولاية المضيفة

إهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا إلى:

روحي جدتي الغالية رحمها الله

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما

إلى زوجتي الكريمة حفظها الله

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء وكل عائلة "حرشاؤ"

إلى كل أساتذتي الأفاضل الذين رافقوني طوال مشواري الدراسي وكل من علمني حرفا

" تقييم الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر على ضوء معايير المراجعة المحلية والدولية"
" - دراسة تطبيقية لعينة من ممارسي مهنة المراجعة المحاسبية بالشرق الجزائري لسنة 2021-"

● ملخص

تهدف الدراسة إلى معرفة درجة توافق الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر، مع معايير المراجعة المحلية (NAA)، ومدى تطابق هذه الأخيرة مع معايير المراجعة الدولية (ISA)، فضلا عن معرفة دورها في تحسين الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات في الجزائر.

ولمعالجت إشكالية الدراسة إقتضى البحث دراسة المعالم النظرية للمراجعة المحاسبية ومعايير المراجعة الدولية والجزائرية وتبسيط ضوء على واقع ممارسة المهنة في الجزائر، حيث إعتد الباحث على دراسة ميدانية من خلال إستبيان موجه لعينة من ممارسي مهنة المراجعة المحاسبية في الشرق الجزائري، ومن أجل تحليل آرائهم حول فرضيات الدراسة خضعت النتائج إلى التحليل الإحصائي وفق برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية تتوافق مع معايير المراجعة الجزائرية، هذه الأخيرة بدورها تتوافق مع معايير المراجعة الدولية إلى حد التطابق من حيث الهدف ومجال التطبيق، وأن الإختلاف بينهم لا يتعدى الحدود الشكلية من حيث الصياغة والمصطلحات وحجم التوسع والتفصيل الذي كان لصالح معايير المراجعة الدولية، كما أظهرت نتائج النموذج الإحصائي أن تطبيق معايير المراجعة الجزائرية كفيل بتحسين ممارسة المهنة، حيث أن تطبيقها يعزز من المبادئ العامة والمسؤوليات ويساعد مراجع الحسابات في تقييم الأخطار والإستجابة للأخطاء الجوهرية والحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة كما يمكنه من الإستفادة من أعمال الآخرين وتقديم تقرير كافي وملائم.

● الكلمات الدالة:

معايير المراجعة الدولية، معايير المراجعة المحلية، مراجعة محاسبية، الممارسة المهنية.

Evaluation of Auditing Professional Practices in light of Algerian Standards Auditing (NAA) et International Standards on Auditing (ISA)

"A field study of a sample of professionals in east Algeria is 2021 "

- **Abstract:**

the extent This study aims to comprehend practices of accounting auditing in Algeria with the Algerian standards auditing (NAA), as well as knowing the extent to which these local standards can contribute to improving the practice of accounting auditing and comparing it with its international counterpart (ISA).

to remedy the problematic of study the research required the study of the theoretical of accounting auditing and International Standards on Auditing (ISA) and to shed light on the reality of professional practice for auditing in Algeria, The researcher relied the study on field through a questionnaire sent to a sample of practitioners of the audit profession in the Algerian east, and their views on the assumptions of the analysis of the study's researcher on the program SPSS.

The study found that The professional practices of accounting auditing are in line with the Algerian standards auditing, which are in turn the same To the extent that the object and area of application are identical, the difference between them is only formal in that Formulation, terminology, scale of expansion and detail in favour of international standards auditing, and The study found out that the Algerian standards auditing (NAA) would develop the profession of accounting audit in algeria by strengthening the general principles, and responsibilities, It can also help the auditor to evaluate risk, gather sufficient audit evidence, use the work of other auditors to provide a sufficient and a convenient audit reporting.

- **Keywords:**

International Standards on Auditing, Algerian standards auditing Audit Accounting, practices of accounting auditing.

قائمة المحتويات

الصفحة	البيان
I	الإهداء والشكر.....
II	ملخص الدراسة.....
V	قائمة المحتويات.....
XIII	قائمة الجداول.....
XI	قائمة الأشكال.....
XIII	قائمة الملاحق.....
XV	قائمة الإختصارات.....
أ	المقدمة.....
65 - 02	الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمراجعة المحاسبية
02	تمهيد.....
03	المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة المحاسبية.....
14	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المراجعة الدولية.....
32	المبحث الثالث: الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر.....
65	خلاصة الفصل.....
95-67	الفصل الثاني: أدبيات الدراسات السابقة
67	تمهيد.....
68	المبحث الأول: عرض الدراسات باللغة العربية.....
80	المبحث الأول: عرض الدراسات باللغة الأجنبية.....
85	المبحث الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.....
95	خلاصة الفصل.....
150-97	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في بعض ولايات الشرق الجزائري
97	تمهيد.....
98	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.....
112	المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها.....
149	خلاصة الفصل.....
153	الخاتمة.....

161 قائمة المصادر والمراجع
173 الملحق
226 الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
05	التطور التاريخي لمهنة المراجعة المحاسبية	01-01
11	تطور أهداف المراجعة المحاسبية	02-01
29	تبويب معايير المراجعة الدولية (ISA)	03-01
59	مقارنة بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة الجزائرية	04-01
86	أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	01-02
103	الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الخماسي	01-03
106	ثبات وصدق الاستبيان والمحاور المكونة له	02-03
107	إختبار التوزيع الطبيعي	03-03
107	قيم معامل إرتباط بيرسون للمحور الأول	04-03
108	قيم معامل إرتباط بيرسون للمحور الثاني	05-03
109	قيم معامل إرتباط بيرسون للمحور الثالث	06-03
110	قيم معامل إرتباط بيرسون بين محاور الاستبيان ككل	07-03
112	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	08-03
113	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	09-03
114	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	10-03
114	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	11-03
115	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص	12-03
116	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مكان ممارسة النشاط	13-03
117	نتائج أفراد العينة حول مدى توافق الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر مع معايير المراجعة المحلية (NAA)	14-03
123	نتائج أفراد العينة حول توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية	15-03
127	نتائج أفراد العينة حول مدى تأثير تطبيق معايير المراجعة المحلية (NAA) على الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر	16-03
134	إختبار الفرضية الأولى	17-03
137	إختبار الفرضية الثانية	18-03

139	إختبار الفرضية الفرعية الأولى للمحور الثالث	19-03
141	إختبار الفرضية الفرعية الثانية للمحور الثالث	20-03
142	إختبار الفرضية الفرعية الثالثة للمحور الثالث	21-03
144	إختبار الفرضية الفرعية الرابعة للمحور الثالث	22-03
146	إختبار الفرضية الفرعية الخامسة للمحور الثالث	23-03
147	إختبار الفرضية الرئيسية للمحور الثالث	24-03
148	إختبار جودة نموذج الإنحدار الخطي المتعدد المعياري	25-03
149	إختبار وصياغة نموذج الإنحدار	26-03

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
20	معايير المراجعة المتعارف عليها	01-01
28	مراحل إصدار معايير المراجعة الدولية	02-01
42	تشكيلة الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر	03-01
48	أشكال مسؤوليات المراجع الخارجي	04-01
101	نموذج الدراسة	01-03
112	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	02-03
113	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	03-03
114	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	04-03
115	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	05-03
115	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	06-03
116	توزيع أفراد العينة حسب مكان ممارسة النشاط	07-03
118	نتائج أفراد العينة حول مدى توافق الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة المحلية (NAA)	08-03
123	نتائج أفراد العينة حول توافق معايير المراجعة المحلية مع معايير المراجعة الدولية	09-03
128	نتائج أفراد العينة حول مدى تأثير تطبيق معايير المراجعة المحلية (NAA) على الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر	10-03

قائمة الملحق

الرقم	عنوان الملحق
01	إستمارة الإستبيان
02	مخرجات SPSS

قائمة الإختصارات

بيان الإختصار	المصطلح
International Standards Auditing	ISA
Algerian Auditing Standards	NAA
International Auditing practice Committee	IAPC
International Federation of Accountants	IFAC
The International Auditing Practices Committee	IAPC
National Accounting council	CNC
Generally Accepted Auditing Standards	GAAS

المقدمة

1. توطئة

مع بداية القرن الواحد والعشرين وظهور النظام العالمي الجديد عرفت كل دول العالم تغيرات كبيرة في جميع المجالات، ومن بين هذه التغيرات إعادة النظر في قدرة مهنة المراجعة المحاسبية على مسايرة ومواكبة التغيرات العالمية في ظل زيادة وتعقد العمليات التجارية المحلية والدولية وظهور الشركات الضخمة المتعددة الجنسيات، وهو ما عجل بظهور الحاجة إلى تطوير المراجعة المحاسبية.

كانت بداية تطور المراجعة المحاسبية إبان النظام العالمي الجديد بظهور هيئات دولية متخصصة تهتم بما وتعمل على إيجاد حلول للمشاكل المطروحة على جميع المستويات المحلية والدولية، ساعيا منها إلى توحيد المفاهيم والمصطلحات وحتى الممارسات بين جميع دول العالم، وتكللت هذه الجهود بإصدار معايير خاصة بالمراجعة قابلة لتطبيق والتعميم من أجل توحيد الممارسة المهنية إستجابة لدعوات المتزايدة من طرف الشركات، كما حظيت هذه المعايير بإهتمام متزايد من قبل ممارسي مهنة المراجعة المحاسبية والمستفيدين من خدماتها على المستوى الدولي والمحلي وذلك لما لها من أهمية في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في كل دول العالم

والإقتصاد الجزائري على غرار باقي إقتصاديات العالم شهد عدت تغيرات فمنذ الإستقلال وإلى يومنا هذا تبنى عدت توجهات مختلفة تهدف إلى بناء إقتصاد قوي متحرر من ريع المحروقات ومرن مع التغيرات التي تحدث على مستوى الإقتصاد العالمي، ومن أهم مقومات الوصول إلى هذا الهدف هو وجود منظومة محاسبية قوية قادرة على حماية أصحاب الحقوق، وعلى هذا الأساس حاولت الجزائر جاهدة إعادة تنظيم كل من مهنة المحاسبة والمراجعة بغية تمكينها من مواكبة التطورات الإقتصادية من خلال إصدار مجموعة من القوانين والمراسيم التي تسعى إلى تطوير مهنة المراجعة المحاسبية وأهمها القانون (10-01)، الذي أضفى إلى تنظيم وتحسين ممارسة المهنة وأعاد هيكله الهيئات المنظمة لها في الجزائر، تبعه إصدار معايير المراجعة الجزائرية (NAA) من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

ولهذا جاءت هذه الدراسة في محاولة لتسليط الضوء على المراجعة المحاسبية من خلال دراسة الإطار النظري لها (تطورها التاريخي، أهميتها، أهدافها، أنواعها، الفروض القائمة عليها) ومعايير المراجعة وذلك بالتعريف بما وعرض المعايير المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية (ISA) أهميتها، أهدافها، وكيفية إصدارها، وصولا إلى واقع ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر، من خلال عرض الهيئات المشرفة على تنظيمها وكيفية ممارستها ومن ثم القيام بدراسة إستقصائية لعينة من ممارسي مهنة المراجعة المحاسبية في الشرق الجزائري لمعرفة رأيهم حول مدى تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) ومدى موافقتها لنظيرتها الدولية (ISA) وتأثيرها على تحسين ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية.

2. إشكالية الدراسة:

إنطلاقاً من أهمية وجود إرشادات وضوابط تنظم ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية يمكن إعتبار معايير المراجعة الدولية (ISA) من أهم المعايير التي تعمل على ضبط ممارسة المهنة، وفي هذا الإطار ونظراً لحاجة بيئة المراجعة في الجزائر لمعايير وتوجيهات ترشد ممارسي المهنة وتحسن من أدائهم عمد المشرع الجزائري إلى إصدار معايير جزائرية للمراجعة (NAA) بداية من 2016 وصلت حتى اليوم ستة عشر معياراً، وشدد على تطبيقها وفي ظل حداثة إصدارها ونقص الوعي لدى ممارسي المهنة بأهمية تطبيقها وتأثيرها على الممارسات المهنية تتجلى لنا أهمية تطبيق معايير المراجعة (NAA) المحلية في الجزائر وبالتالي نطرح الإشكالية الرئيسية.

على ضوء كل ما سبق يمكن لنا طرح الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

"ما مدى توافق الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية مع معايير المراجعة المحلية (NAA) المستوحاة من معايير المراجعة الدولية (ISA)؟"

تندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

- أ- ما مدى توافق الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر مع معايير المراجعة المحلية (NAA)؟
- ب- ما مدى توافق معايير المراجعة المحلية (NAA) مع معايير المراجعة الدولية (ISA)؟
- ج- كيف يمكن أن يؤثر تطبيق معايير المراجعة المحلية (NAA) في الجزائر على تحسين ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية؟

3. فرضيات البحث.

بناءً على الإشكالية المطروحة يمكن لنا صياغة فرضيات البحث على النحو التالي:

- أ- تتوافق الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر مع معايير المراجعة المحلية (NAA)؛
- ب- تتوافق معايير المراجعة المحلية (NAA) مع معايير المراجعة الدولية (ISA)؛
- ج- تطبيق معايير المراجعة المحلية (NAA) في الجزائر يحسن من ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية.

4. أهداف البحث.

يهدف البحث إلى التعرف على مدى تأثير تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) على الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر من خلال دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات في الشرق الجزائري وكذا تحقيق مجموعة من الأهداف التالية:

- الوقوف على واقع مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر وإبراز أهم الإصلاحات التي عرفتها المهنة بعد صدور القانون 10-01؛
- معرفة معايير المراجعة الجزائرية (NAA) الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة وعرضها؛
- التعرف على أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين معايير المراجعة الجزائرية (NAA) ومعايير المراجعة الدولية (ISA)؛
- معرفة مدى إلتزام مهني المراجعة المحاسبية بمعايير المراجعة الجزائرية (NAA)؛
- قياس أثر الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) على الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر؛
- الإطلاع على آراء المهنيين حول مدى فعالية معايير المراجعة المحلية ومدى مواكبتها للمعايير الدولية؛
- الخروج بنتائج وإقتراحات تساهم في تحسين أداء ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر على ضوء معايير المراجعة المحلية (NAA) والدولية (ISA) بالإضافة على تقديم بعض الإرشادات للهيئات المشرفة على المهنة.

5. أهمية البحث.

يتزامن هذا الموضوع مع توجه الجزائر نحو تبني معايير المراجعة الدولية (ISA) من خلال معايير المراجعة المحلية (NAA) بهدف جعلها أكثر توافق مع الممارسات الدولية للمهنة، خاصة في ظل تزايد التوجه نحو الإنفتاح الإقتصادي الذي يؤدي إلى دخول أكبر للشركات المتعددة الجنسيات مما يستوجب وجود ثقافة إستثمارية جديدة تضمن مصالح كل الأطراف، وتنبع أهمية هذا البحث في تقييم مدى قدرة معايير المراجعة الجزائرية على تأطير عمل مراجع الحسابات ومساهمتها في تحسين جودة الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية والإرتقاء بها إلى الممارسة الدولية.

6. مبررات إختيار موضوع البحث.

تعود دوافع إختيار الموضوع إلى دوافع ذاتية ودوافع موضوعية هذه الأخيرة التي تمثلت في:

- حداثة الموضوع المرتبط بإصدار معايير المراجعة المحلية في الجزائر والذي إنطلق مشروع إنجازها في 2016 ومازال جاري إلى يومنا هذا؛
- الإصلاحات الجارية في مجال المراجعة والمحاسبة في الجزائر؛
- محاولة إثراء موضوع معايير المراجعة المحلية (NAA) والدولية (ISA).

بينما تمثلت الدوافع الذاتية في:

- إرتباط الموضوع بتخصص الباحث في تسيير المحاسبي وتدقيق؛
- وجود نقص على مستوى المكاتب الجزائرية في الأبحاث والدراسات المتعلقة بمعايير المراجعة المحلية نظرا لحداثة إصدارها.

7. حدود الدراسة.

بهدف التحكم في الدراسة تم تحديد ثلاث حدود لدراسة الميدانية كما يلي:

- الحدود الزمنية:

تمثلت الحدود الزمنية في الفترة التي تمت فيها الدراسة الميدانية من خلال الإعتماد على إصدارات معايير المراجعة المنشورة، كانت البداية بتصميم الإستبيان ثم توزيعه على ممارسي مهنة المراجعة المحاسبية في الشرق الجزائري وجمع البيانات وتحليلها هذه الفترة التي إمتدت بين ديسمبر 2020 إلى غاية أكتوبر 2021، كما تجدر الإشارة إلى أن آخر إصدار لمعايير المراجعة الجزائرية الذي سبق إنطلاق الدراسة الميدانية كان في أكتوبر 2018.

- الحدود المكانية:

تمثلت الحدود المكانية في الموقع الجغرافي الذي تمت فيه الدراسة الميدانية حيث تم توزيع الإستبيان في الشرق الجزائري وتمثلت عينة الدراسة المستجوبة في ممارسي مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر حيث أن هذه الفئة هي المعنية بشكل مباشر بتطبيق معايير المراجعة الدولية والمحلية.

- الحدود الموضوعية

تمثلت الحدود الموضوعية للدراسة في المحاور التي لها علاقة بالموضوع، والمتمثل في معايير المراجعة الدولية (IAS) الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي دون غيرها من المعايير الصادرة عن نفس المجلس، ومعايير المراجعة الجزائرية (NAA) الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة وموضوع الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية دون التطرق للأنواع الأخرى من المراجعة.

8. تحديد إطار وعينة الدراسة:

خصصت الدراسة الميدانية لإستقصاء عينة من ممارسي مهنة المراجعة المحاسبية سواء كانوا محافظي حسابات أو خبراء محاسبين في الشرق الجزائري، حيث يبلغ عددهم 150 بهدف معرفة رأيهم حول توافق ممارساتهم المهنية للمراجعة المحاسبية مع معايير المراجعة الجزائرية (NAA) المستوحاة من معايير المراجعة الدولية (IAS)، ومدى تأثير تطبيق هذه المعايير المحلية على تحسين الممارسة المهنية للمهنة وقد تم إختبار وتحديد آرائهم من خلال برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS.22 .

9. المنهج المتبع وأدوات الدراسة.

من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية التي تطرحها الدراسة وكذا إختبار الفرضيات المعتمدة وبغية الوصول إلى الأهداف المسطرة في البحث، إعتد الباحث على المنهج الوصفي لأهم ما ورد عن معايير المراجعة الدولية والجزائرية في الكتب المقالات البحوث العلمية والدوريات الصادرة عن الهيئات الرسمية، كما إستعان الباحث بالمنهج المقارن من أجل تحديد مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية مع نظيرتها الدولية، أما في الجانب التطبيقي لدراسة فإستعان الباحث بالمنهج الإستقرائي من خلال إستقصاء ممارسي مهنة المراجعة المحاسبية فيما يتعلق بمدى تأثير تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) المستوحاة من معايير المراجعة الدولية (ISA) على الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر، بالإضافة إلى الإعتماد على أسلوب البحث المكتبي في تحليل الدراسات السابقة وإستغلال المراجع التي تحصل الباحث عليها.

أما بالنسبة للأدوات المستخدمة في الدراسة على مستوى الجانب النظري تم الإعتماد على المسح المكتبي من كتب دوريات ومقالات والأطروحات الموجودة في المكاتب الوطنية الورقية والإلكترونية والدولية بهدف التعرف

على الدراسات السابقة، أما على المستوى التطبيقي فقد تم إستعمال الإستبانة من خلال توجيهها إلى ممارسي مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر كأداة لجمع البيانات لإستقراء واقع تطبيق معايير المراجعة الجزائرية وتحليل البيانات المجمعة بواسطة أدوات التحليل الإحصائي وإختبار الفرضيات بالإعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS.22.

10. صعوبات الدراسة.

- تتمثل أهم الصعوبات التي واجهت الباحث في التجاوب السلي للعيينة في الإجابة على إستمارة الإستبيان من خلال رفض الإجابة أو التماطل في إرجاعها؛
- قلة مراجع والأبحاث والدراسات الكافية حول موضوع معايير المراجعة الجزائرية نظرا لحدائتها؛
- تزامن فترة توزيع الإستبيان مع جائحة كورونا وفترة الإغلاق الكلي "الحجر الصحي"؛
- صدور معايير جديدة تنظم مهنة المراجعة في نهاية سنة 2018 وهذا ما إستلزم وقتا لمراجعة العمل الذي قام به الباحث وفقا للمعايير السابقة؛
- عدم إلمام بعض ممارسي مهنة المراجعة المحاسبية بمعايير المراجعة الدولية والمحلية مما صعّب الوصول إلى العدد الكافي للإستمارات.

11. هيكل وأجزاء البحث:

لمعالجت هذا الموضوع بطريقة تسمح للباحث بالإلمام بجميع الجوانب التي يراها مهمة وكذا الإجابة على مختلف التسؤولات المطروحة، قسم البحث إلى ثلاث فصول منها فصلين للجانب النظري وفصل تطبيقي يتضمن الجانب الميداني لدراسة كما يلي:

* **الفصل الأول:** إشتمل هذا الفصل على الإطار النظري للمراجعة المحاسبية، معايير المراجعة الدولية والجزائرية، والممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث أستهل المبحث الأول بنشأة وتطور التاريخي للمراجعة المحاسبية، ثم عرض تعريف المراجعة المحاسبية فروضها، أهدافها، أهميتها، وأنواعها، كما خصص المبحث الثاني لتعرف على معايير المراجعة من خلال تعريفها وذكر أهميتها والتطرق لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وإنتهى المبحث بالتعريف بمعايير المراجعة الدولية وكيفية إصدارها، أما المبحث الثالث فقد تناول

الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر من خلال عرض التطور التاريخي لمهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر وأهم الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر وتبيان كيفية ممارسة هذه مهنة وإجراء مقارنة بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة الجزائرية بعد عرض إصدارتها.

* **الفصل الثاني:** تناول هذا الفصل الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث خصص المبحث الأول لعرض وتحليل الدراسات السابقة فكانت البداية بعرض لدراسات السابقة التي تناولت موضوع معايير المراجعة الدولية والمحلية والممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية باللغة العربية والأجنبية، بينما تناول المبحث الثاني موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة من خلال تحديد أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بينهما، ليتم في نهاية الفصل تحديد موقع الدراسات الحالية من الدراسات السابقة.

* **الفصل الثالث:** خصص هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية التي تمثلت في إستقصاء آراء مراجعي الحسابات في الشرق الجزائري حول مدى توافق الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة الجزائرية وأثر تطبيقها على الواقع المهني للمراجعة المحاسبية في الجزائر، حيث قسمت الدراسة إلى عرض لمجتمع وعينة الدراسة ومنهجية الدراسة طرق بناء وتصميم الإستبيان والأساليب والأدوات المستخدمة وصولاً إلى إختبار الفرضيات وعرض النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية ومناقشتها وذلك بالإعتماد على الإخبارات الإحصائية في برنامج SPSS22.

* **الخاتمة:** قدمت عرضاً لأهم النتائج المتوصل لها بالإضافة إلى مجموعة من الإقتراحات.

الفصل الأول

تمهيد:

نشأت الحاجة إلى مهنة المراجعة المحاسبية من خلال تعارض المصالح بين المستفيدين من خدمات المراجعة وأصحاب المؤسسة، وتطورت مع تطور النشاط الاقتصادي حيث ما زالت حتى الآن مجالاً للتطوير في الكثير من جوانبها وحظيت المهنة مؤخراً باهتمام كبير عقب الأزمات المالية المتكررة من خلال زيادة الضغوط على الجهات التشريعية والتنظيمية لزيادة الثقة في المهنة والعمل على التقليل من الفروقات الموجودة في الممارسات المهنية.

فعلى المستوى الدولي قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين بتطوير معايير المراجعة الدولية، بينما على المستوى المحلي سارت الجزائر في التوجه الدولي لترقية مهنة المراجعة المحاسبية من خلال إصدار مجموعة من المعايير المحلية، بغية مواكبة التطور الحاصل في باقي دول العالم وهذا ما تم التطرق إليه من خلال المباحث التالية :

- المبحث الأول: الإطار نظري للمراجعة المحاسبية؛
- المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المراجعة الدولية؛
- المبحث الثالث: الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة المحاسبية

من خلال هذا المبحث نتناول التطور التاريخي للمراجعة المحاسبية منذ ظهورها وحتى العصر الحديث في المطلب الأول، ثم نتطرق في المطلب الثاني إلى ماهية المراجعة المحاسبية من خلال مجموعة من التعاريف والمفاهيم لمختلف الدراسات السابقة والمنظمات، ثم نعرض على مبادئ وفروض المراجعة المحاسبية وأنواعها في المطلب الثالث وفي المطلب الرابع والأخير نقوم بالتعرف على أهمية وأهداف المراجعة المحاسبية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة المحاسبية

يرى أغلب الباحثين أن المراجعة المحاسبية قديمة بقدم التاريخ حيث استمدت نشأتها من حاجة الإنسان إلى التأكد من صحة البيانات التي يعتمد عليها في اتخاذ القرار، كما صاحبة نشأتها نشأة المحاسبة وتطورت بتطورها ويربط أغلبية الباحثين ظهورها بالمعاملات التجارية في أزمنة سابقة وذلك من خلال الحفريات والآثار التي تعكس وجود المبادلات التجارية في تلك الأزمنة، حيث تدل هذه الآثار على وجود حضارات ترجع إلى أكثر من 3500 سنة قبل الميلاد مثل الحضارة الأشورية، حيث تظهر أقدم عمليات التسجيل المالي في شكل مدفوعات من الحيوانات والمزروعات من طرف الملوك لجنودهم كما ظهرت على بعض الحفريات في بابل آثار لسجلات محاسبية على شكل ألواح من الطوب.¹

• الفترة قبل سنة 1700 م:

تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة المحاسبية عن طريق الاستماع حيث إن الشخص الذي يقوم بها يستمع إلى العمليات المحاسبية التي تمت ويعتمد على خبرته لتأكد من مدى دقتها فملاك الأراضي يستمعون للفلاحين لتأكد من صحة ما تم إنتاجه ومقارنته مع ما تم التصريح به، وعرفت هذه الفترة استعمال المصطلح اللاتيني Audire الذي اشتق منه مصطلح Audit والذي مازال جاري استعماله حتى يومنا هذا.²

• الفترة من 1700 إلى 1850 م:

انتعش النشاط التجاري في أوروبا وخاصة إيطاليا خلال هذه الفترة وظهرت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير للمعاملات التجارية، ومع ظهور القيد المزدوج الذي مكن من تسجيل العمليات المحاسبية بصفة

¹ LIONNEL Collins et GERARD Valin, **Audit et Control Interne Aspects financiers, opérationnels et stratégiques**, 4e Editions, Dalloz, Paris, 1992, p 04.

² إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1996، ص14.

منتظمة لجميع التعاملات الجارية تطور هدف المراجعة المحاسبية ليصل إلى تسجيل العمليات في الدفاتر والسجلات للكشف عن الغش والتلاعبات.¹

• الفترة من 1850 إلى 1900م:

عرفت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة كبيرة الحجم نسبيا وذات التعاملات الكثيرة وانفصال التام بين الملاك والإدارة، مما تطلب وجود وكلاء ممثلين لأصحاب رأس المال يقومون بالرقابة على الإدارة ويحافظون على رؤوس الأموال المستثمرة، ومع ظهور قانون الشركات البريطانية سنة 1862م ألزم الشركات المساهمة مراجعة حساباتها بمراجعين مستقلين ولقد ظل هدف المراجعة هو اكتشاف ومنع الأخطاء وكذا التلاعب والغش.²

• الفترة من 1900م إلى 1990م:

شهدت هذه الفترة تطور الهدف الرئيسي للمراجعة المحاسبية إلى التأكد من صحة وعدالة المركز المالي، حيث أصبح اكتشاف الأخطاء ومنع حالات الغش والتلاعب هدفا فرعيا مع التأكيد على أهمية نظام الرقابة الداخلية وتغيرت إجراءات المراجعة المحاسبية من أسلوب الاعتماد على المراجعة التفصيلية الشاملة إلى أسلوب استخدام العينات وتركيز على كيفية اختيار العينة وضبطها.

• الفترة ما بعد 1990م:

ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى ومتعددة الجنسيات واللجوء إلى اعتماد نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة المحاسبية، بالإضافة إلى الاعتماد على أسلوب المعاينة الإحصائية القائم على أسس علمية، بينما تطور هدف عملية المراجعة المحاسبية حيث أصبح لا يقتصر على اكتشاف الأخطاء والغش التي أصبحت من مهام الإدارة بل أصبح الهدف الأول هو تقديم تقرير للمراجعة وإبداء المراجع المحاسبي رأيه الفني المحايد فيما إذا كانت البيانات المالية تعكس عدالة المركز المالي ضمن هذا التقرير،³ وشهدت هذه المرحلة التأكيد على الاعتماد على الأساليب العلمية الرياضية بواسطة: التحليل المالي، بحوث العمليات، العينات الإحصائية، وهذا بفعل

¹ Saci Djelloul, **Comptabilité de l'entreprise et système économique l'expérience**, algérienne OPU, Alger, 1991, P23.

² إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص16.

³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل لنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص19.

التطورات التي حدثت بإستخدام الإعلام الآلي¹ ويمكن تلخيص أهم المراحل التي مرت بها المراجعة المحاسبية بالتفصيل في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-01): التطور التاريخي لمهنة المراجعة المحاسبية

الفترة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجع
قبل سنة 1700	ملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، المحاسب	حماية الأموال، معاقبة السارق في حالة إختلاسه لأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية، المساهمين	المحاسب	منع الغش، معاقبة فاعله، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في محاسبة أو القانوني	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية الكشوف المالية
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانوني	الشهادة على صدق وسلامة إنتظام القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة وإنتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والإستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المحاسبية والمراجعة
ابتداءً من 1990	الحكومة هيئات أخرى المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والإستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير ضد الغش

المصدر: محمد تلامي طاهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006،

ص ص 07- 08

نلاحظ من خلال الجدول السابق لتطور التاريخي للمراجعة المحاسبية أن الحاكم هو من كان يقوم بعملية المراجعة، ومع الوقت أصبحت الحكومة هي من تقوم بالعملية وهيئات أخرى مثل البنوك والمساهمين، بينما الهدف من المراجعة تطور عبر التاريخ من حماية الأموال ومعاقبة السارق في حالة إختلاسه لأموال إلى أن أصبح الهدف

¹ بوسماحة محمد، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2002، ص 06.

منها الحصول على شهادة توضح الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير ضد الغش.

المطلب الثاني: ماهية المراجعة المحاسبية

أصبحت المراجعة المحاسبية تحتل مكانة في الحياة الإقتصادية للمؤسسة، حيث أنها هي الأداة التي يمكن بواسطتها الحصول على ما يلزم المؤسسة من معلومات تساعد في إتخاذ قراراتها وتحقيق أهدافها، وفي هذا المطلب نتطرق إلى مفهوم المراجعة المحاسبية.

حيث عرفها GERARD Valin و lionnel collins على أنها " هي إختيار تقني صارم وبأسلوب بناء يتم من طرف شخص مهني مؤهل ومستقل بهدف إعطاء رأي مبرر حول نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ومدى الوفاء بالإلتزامات في كل الظروف وإحترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها ومدى تمثيل المعلومات لصورة الصادقة والوعية المالية ونتائج أعمال المؤسسة"¹

وتعرف المراجعة المحاسبية على أنها "عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بطريقة منهجية وموضوعية عن طريق شخص كفي ومستقل، لتحديد مدى توافق المعلومات المعدة عن الأحداث الإقتصادية مع المعايير المقررة عن النتائج ذلك للأطراف ذات المصلحة"²

كما تعرف بأنها "فحص إنتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك العمليات"³

وعرفها مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولي التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين بأنها "عملية يبدي فيها الممارس إستنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس الموضوعية مع الأخذ بعين الاعتبار هدف عملية التأكيد المعقولة، وهو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى المستوى المقبول"⁴

كما عرفها خالد الراغب ومحمد فيصل مسعد على أنها "عملية فحص منظم للمعلومات بواسطة شخص مؤهل فني ومستقل عن معدي ومستخدمي المعلومات، بقصد جمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات موثوق فيها، و

¹ LIONNEL Collins et GERARD Valin, Op cit, p21

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعملة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005 ص103.

³ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص12.

⁴ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص25.

إيصال نتيجة الفحص والتحقيق إلى مستخدم المعلومات كما تشمل عملية المراجعة حديثاً تقييم القرارات التي تتخذ على ضوء المعلومات المعدة وفقاً لمعايير مهنة المراجعة الدولية المتعارف عليها.¹

وعرفت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة بمعهد المحاسبين الأمريكي (AICPA) على أنها "عملية منظمة للحصول على أدلة إثبات، وتقييمها عن نتائج الأحداث والعمليات الاقتصادية، للتحقق من مدى مطابقة هذه النتائج لبعض المعايير المحددة من قبل، ثم توصيل هذه النتائج لأصحاب المصلحة."²

فمن خلال تعريف مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية، يتضح أن المراجعة المحاسبية يقوم بها شخص لمعرفة مدى توافق المعلومات التي قدمتها المؤسسة وفقاً للمعايير اللازمة، كل هذا من أجل تقديم إستنتاجات تزيد من درجة ثقة مستخدمي المعلومات والعمل على تقليل مخاطر عدم التأكد³، من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أنها ركزت على نقاط ذات أهمية هي:

- المراجعة المحاسبية عملية منظمة ويعني بذلك أن المراجع يعتمد على خطة تتمثل في مجموعة من الخطوات المتسلسلة تنتهي بإعداد تقرير المراجع؛
- الحصول على أدلة إثبات وتقييمها حيث تعتبر جوهر عملية المراجعة المحاسبية نظراً لتعدد وتنوع المعايير المستخدمة في التقييم؛
- تبيان مدى مطابقة النتائج للمعايير الموضوعية وعليه يتضح أن المراجعة المحاسبية تعتمد على إبداء الرأي، مما يستوجب وضع مجموعة من المعايير المحاسبية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والقواعد المحاسبية التي تحوي القوانين واللوائح السارية في المؤسسة محل المراجعة إستخدامها كأساس لإبداء الرأي؛
- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية، حيث يعمل المراجع على عرض نتائج الفحص و الدراسة وإيصالها لمختلف الأطراف التي يهمها الأمر على شكل تقرير نهائي يتضمن رأيه الفني المحايد.

من خلال كل ما تقدم يمكن صياغة تعريف شامل للمرجعة المحاسبية على أنها "عملية منظمة تعمل على التأكد من مدى مطابقة المعلومات المتحصل عليها من الأحداث المتعلقة بنشاط المؤسسة مع معايير الموضوعية و تقديمها لمستخدميها للإعتماد عليها في إتخاذ قراراتهم".

¹ خالد الراغب الخطيب ومحمد فيصل مسعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر وتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 17-18.

² Jean Charles Becour et Henri Bouquin, **Audit Opérationnel**, paris Economica, 3édition, paris, 2008, p 12.

³ عارف عبد الله عبد الكريم، المراجعة المتقدمة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 13.

المطلب الثالث: فروض المراجعة المحاسبية وأنواعها

نتطرق في هذا المطلب إلى أهم فروض المراجعة المحاسبية وأنواعها:

الفرع الأول: فروض المراجعة المحاسبية

تقوم المراجعة المحاسبية على مجموعة من الفروض، تعد هي نقطة البداية التي تساهم في إيجاد إطار نظري شامل للمراجعة المحاسبية، يمكن الرجوع إليه وإستخدامه في حل مشاكل المراجعة المحاسبية، وكذا ترشيد سلوك المراجع وفيما يلي أهم الفروض:¹

1. قابلية البيانات للفحص: يرتبط وجود مهنة المراجعة المحاسبية بقابلية القوائم المالية للفحص وينبع هذا الفرض

من المعايير المستخدمة في تقييم البيانات المحاسبية وتمثل هذه المعايير في:

- **الملائمة:** ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لإحتياجات المستخدمين لها وإرتباطها بالأحداث التي تعبر عنها؛
- **القابلية للفحص:** أي إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما يصلان إلى نفس النتائج؛
- **البعد عن التحيز:** تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية؛
- **القابلية للقياس الكمي:** يعمل القياس الكمي على تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حاسبية.

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و مصلحة الإدارة: تنشأ بين المراجع والإدارة علاقة تبادل

للمنفعة، فلا يوجد تعارض في المصالح بينهم، فلإدارة تمد المراجع بكل المعلومات التي تساعد في بناء رأي سديد ومحيد كما تستخدم البيانات التي قام بفحصها المراجع في إتخاذ القرارات.

3. خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أخطاء غير عادية أو تواطئية: لا يقل هذا

الفرض عن الفرض السابق في جعل عملية المراجعة المحاسبية إقتصادية وعملية، حيث يشير هذا الفرض نقطه هامة وهي مسؤولية المراجع في إكتشاف الأخطاء، لذلك وجب على المراجع التركيز وتوسيع نطاق إختباراته وبذل العناية المهنية اللازمة لإكتشاف الأخطاء والتلاعبات المتواطئ فيها حتى يكون الفرض ذا قيمة حقيقية.

4. وجود نظام لرقابة داخلية يبعد إحتمال حدوث الأخطاء: إن وجود نظام للرقابة يحد من إحتمال حدوث

الأخطاء، ورغم كل هذا لا يستبعد إمكانية حدوثها رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي

ونتائج الأعمال: تعتبر المبادئ المحاسبية حسب هذا الفرض معيارا يقاس عليه مدى صدق عرض القوائم

¹ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان النشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص12.

المالية، فالمراجع مطالب بتبيان ما إذا كانت هذه القوائم المالية أعدت وفق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما أن هذا الفرض يشير مشكلة تحديد مسؤولية المراجع في غياب هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة وتعوضها الأحكام الشخصية إلى حد كبير.

6. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعني هذا الفرض أنه إذا إتضح إلى مراجع الحسابات أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها، وأن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك.

7. يزاول مراجع الحسابات عمله كمراجع فقط: لحياذ عملية المراجعة المحاسبية يمارس المراجع أثناء أدائه عمله كمراجع فقط، ويعد هذا سند أساسي لحيدة عملية المراجعة.

8. يفرض المركز المهني للمراجع التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: يقوم هذا الفرض على أن المراجع يفترض أن يكون ملماً بمتطلبات والتزامات مهنة المراجعة التي حددتها المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة المراجعة المحاسبية.

الفرع الثاني: أنواع المراجعة المحاسبية

تختلف أنواع المراجعة المحاسبية باختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله إليها حيث يمكن تقسيم المراجعة إلى عدة أنواع نذكر منها:¹

1. من حيث نطاق المراجعة المحاسبية: يمكن تقسيم المراجعة المحاسبية من حيث نطاق إلى مراجعة محاسبية كاملة وجزئية وذلك كما يلي:

1.1 المراجعة الكاملة: يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص جميع السجلات والبيانات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة، من أجل الكشف عن الأخطاء من دون وضع أي قيود على نطاق المراجعة سواء من الإدارة أو الطرف المتعاقد، ويشترط أن يتضمن تقرير المراجع رأيه الفني المحايد وأن يمس كل القوائم المالية دون استثناء؛

2.1 المراجعة الجزئية: توضع في هذا النوع من المراجعة قيود حيث يقتصر عمل المراجع على بعض لعمليات دون غيرها، وتنحصر مسؤوليته في حدود نطاق المراجعة المتفق عليه كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص حسابات المخزون أو التأكد من جرد المخزون

2. من حيث الالتزام بعملية المراجعة:²

¹ تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص17.

² رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، الأردن: الطبعة الأولى، 2015، ص48.

1.2 المراجعة الإلزامية: هي المراجعة المحاسبية التي يلزم القانون بعض الشركات القيام بها؛

2.2 المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة المحاسبية التي تتم دون إلزام قانوني، فهي مراجعة إختيارية يكون

التدقيق فيها مبني على رغبة ملاك المؤسسة لما يعود عليهم من فائدة، من حيث طمئنة الشركاء على مدى صحة المعلومات المحاسبية في ما يخص نتائج الاعمال والمركز المالي، والتي على أساسها يتم تحديد حقوق الشركاء.

3. من حيث التوقيت الذي تتم فيه عملية المراجعة: 1

1.3 المراجعة المستمرة طوال السنة: يقوم فيها المراجع بفحص ومراجعة عمليات المؤسسة طوال السنة

وفق برنامج زمني متفق عليه، تقديم فيه تقارير دورية تعمل على كشف الأخطاء و الغش وفق تسلسل الزمني مناسب لتساعد المؤسسة في إتخاذ القرارات المناسبة، ويعد هذا النوع من المراجعة أكثر ملائمة مع المؤسسات الكبيرة؛

2.3 المراجعة في نهاية السنة أو عند الطلب: يقوم المراجع بعمليات الفحص والمراجعة مرة واحدة في نهاية

السنة، ويعد هذا النوع أكثر ملائمة للمؤسسات الصغيرة.

4. من حيث الجهة القائمة بعملية المراجعة:

1.4 المراجعة الداخلية: هي نشاط رقابي يقوم به أطراف داخل المؤسسة من أجل الوقوف على دقة أنظمة

الرقابة الداخلية، وكذا فحص جميع البيانات والسجلات والمستندات المحاسبية وقياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف؛

2.4 المراجعة الخارجية: هي الفحص الفني المحايد الذي يتم من طرف جهة خارجية مستقلة عن إدارة

المؤسسة بغية فحص البيانات وسجلاتها وأنظمة الرقابة الداخلية، يكون فيها المراجع الخارجي مستقل تماما عن الإدارة و لا يخضع لأوامرها ولا تربطه بها أي تبعية وظيفية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات حتى تنال قبول أصحاب المصالح والمساهمون.²

كل هذه التقسيمات للمراجعة لا تعني بالضرورة إختلاف في الفروض و الأصول التي تحكم عملية المراجعة المحاسبية في كل نوع منها فجوهر عملية المراجعة المحاسبية هي ما يجمع كل هذه الأنواع.

¹ حسين الشحاتة، أصول المراجعة والرقابة، دار المشورة، مصر، بدون سنة النشر، ص 22.

² محمد التواهي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 30.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة المحاسبية

نتناول في هذا المطلب أهداف المراجعة المحاسبية، والتي بدورها تنقسم إلى أهداف تقليدية وأهداف حديثة كما نتطرق إلى أهمية المراجعة المحاسبية النابعة من الخدمات التي تقدمها لمختلف الأطراف المستفيدة منها.

الفرع الأول: أهداف المراجعة

يقودنا التطور التاريخي لمراجعة الحسابات إلى التعرف على التغيير في أهداف ومضمون المراجعة المحاسبية، حيث لم يعد يقتصر هدف المراجعة المحاسبية على إكتشاف التلاعب والغش والإختلاسات، بل أصبحت هناك أهداف حديثة تعمل على الرفع من مستوى فعالية ومراقبة تطبيق وتنفيذ الخطط المرسومة للمؤسسة والجدول التالي يوضح التطور التاريخي لأهداف المراجعة:

الجدول رقم (01-02): تطور أهداف المراجعة المحاسبية

الفترة	الهدف من المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
1850-1500	إكتشاف عن الاختلاسات	مفصل	لا يعترف بها
1905-1850	إكتشاف الأخطاء والاختلاسات	مفصل	لا يعترف بها
1933-1905	تحديد مدى صحة القوائم المالية الكشف عن الأخطاء والغش	مفصل إختبارات قليلة	إعتراف ضعيف
1940-1933	تحديد مدى صحة القوائم المالية الكشف عن الأخطاء والغش	إختياري	بداية الاهتمام
منذ 1940.....	تحديد صحة القوائم المالية	إختياري	إهتمام كبير بها

LIONNEL Collins et GERARD Valin, Op cit, p21.

نلاحظ من خلال الجدول التطور التاريخي لأهداف المراجعة المحاسبية أنها تغيرت عبر الزمن، وتطورت بتطور المراجعة المحاسبية عبر التاريخ حيث تحول دور المراجع المحاسبي من كشف الأخطاء والغش والاختلاسات إلى التحقق من مدى صحة القوائم المالية، وتطور مدى الفحص من الفحص المفصل إلى الفحص الإختياري بالعينة وزاد الإهتمام بأهمية الرقابة الداخلية بعد أن كانت غير معترف بها سابقاً، إنطلاقاً مما سبق يمكن حصر أهداف المراجعة في أهداف تقليدية و أهداف حديثة:

1. الأهداف التقليدية:¹

- التأكد من مدى صحة البيانات المالية ومدى الإعتماد عليها؛
- إبداء الرأي في محايد بالإعتماد على الأدلة عن مدى صدق وعدالة الكشوفات المالية؛
- إكتشاف الأخطاء وحالات الغش الواردة في السجلات المحاسبية؛
- مساعدة إدارة المؤسسة على وضع الخطط وإتخاذ القرارات المناسبة؛
- التقليل من فرص الوقوع في الأخطاء من خلال التأكد من وجود نظام الرقابة الداخلية؛
- مساعدة الجهات الحكومية في تحديد الوعاء الضريبي وكذا التخطيط للإقتصاد الوطني.

2. الاهداف الحديثة:²

- مراقبة مدى تطبيق الخطط و الأهداف المسطرة وتحديد الإنحرافات وأسببها وطرق علاجها؛
- تقييم نتائج الاعمال وفقا للأهداف المرسومة مسبقا؛
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طرق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق الحد القصي لرفاهية أفراد المجتمع؛
- الحفاظ على البيئة وعدم الإسراف في استهلاك الموارد الطبيعية.

الفرع الثاني: أهمية المراجعة المحاسبية

تكمن أهمية المراجعة المحاسبية في خدمتها للعديد من الأطراف التي تستخدم القوائم المالية في إتخاذ القرارات المالية المناسبة هذه الأطراف يمكن تصنيفها إلى:³

1. **الملاك و المساهمين:** عزز إنفصال الإدارة عن الملاك أهمية المراجعة فلا بد من وجود طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين، حيث يعتمدوا في إتخاذ قراراتهم على المعلومات الواردة في تقرير مراجع الحسابات؛
2. **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة في إتخاذ القرارات والتخطيط على البيانات المالية والمحاسبية، ولذلك فهي بحاجة إلى درجة عالية من الدقة في مضمون هذه البيانات وهذا لا يمكن توفره إلا بتوفر عملية المراجعة؛
3. **البنوك:** تسعى البنوك إلى الحصول على قروض من البنوك والمؤسسات المصرفية ومنح هذه القروض يمر على مدى قدرة المؤسسة على الايفاء بالتزاماتها، حيث تقوم بفحص وتحليل المركز المالي للمؤسسة فتقرير المراجع الخارجي المستقل يساعد البنك في إتخاذ قرار منح القروض للمؤسسات؛

¹ حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 1999، ص15.

² رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011 ص26.

³ حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و الفرنسية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبيرة معمقة، جامعة سطيف، الجزائر، 2012، ص13.

4. **الدولة:** تعتمد الدول في رسم السياسات الاقتصادية للدولة ومراقبة النشاط الإقتصادي وفرض الضرائب على القوائم المالية وتقرير المراجع، لقياس مدى الالتزام بالتعليمات والإجراءات والتوجيهات وتحديد الانحرافات وأسبابها؛

5. **المجتمع:** في ظل المسؤولية الإجتماعية والبيئية، أصبح للمراجعة مسؤولية ملقاة على عاتقها في المجتمع من أجل تطبيق التنمية المستدامة وتحقيق رفاهية المجتمع.

من خلال كل ما سبق يمكن أن نستخلص أن أهمية المراجعة المحاسبية تكمن في حاجة هذه الأطراف إلى المعلومات الواردة في القوائم المالية والتي ترفع من درجة ثقتهم فيها.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المراجعة الدولية

تقدم عملية المراجعة المحاسبية لمتخذي القرار المعلومات اللازمة التي تضيء أكثر مصداقية للقوائم المالية ومع تطور النشاط الإقتصادي وزيادة حجم المؤسسات وتعقيد نظم تسييرها وظهور الشركات المتعددة الجنسيات مما صعب عملية إتخاذ القرار، وظهرت الحاجة إلى توحيد المراجعة وضرورة تبني معايير دولية للمراجعة بهدف تحسن توحيد ممارسة المهنة عالمياً، وفي هذا المبحث سوف نبرز أهم النقاط المتعلقة بمعايير المراجعة المحاسبية بداية بتعريفها بصفة عامة ثم نتطرق لمفهوم معايير المراجعة الدولية (IAS) وكيفية صدورها.

المطلب الأول: معايير المراجعة المحاسبية

نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم معايير المراجعة المحاسبية وأبرز وظائفها وأهميتها وفي الأخير نتناول معايير المراجعة المتعارف عليها.

الفرع الأول: مفهوم معايير المراجعة المحاسبية

صبت أغلب تعاريف معايير المراجعة المحاسبية في معنى واحد فمن بين التعاريف الواردة في معايير المراجعة نذكر من أهمها:

"إرشادات عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤوليتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على إعتبرات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد ومتطلبات التقرير وأدلة التدقيق"¹

كما عرفت على أنها "مقاييس الأداء التي يجب على المدققين الخارجيين الحياديين الإلتزام بها عند تنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية، وبعبارة أخرى هي المقاييس التي في ضوءها يتم تقييم العمل الذي قام به المدققين وهي تعبر عن ما هو واجب تحقيقه والوسائل المستخدمة لإتمام ذلك، وتتميز تلك المعايير بأنها تمثل مقاييس للحكم على أداء المدقق كما أنها متعارف عليها بين أعضاء المهنة وتعبر عن أداء المدقق العادي الذي يبذل العناية المهنية المعقولة"²

وتعرف على أنها "قوانين وأنظمة وإجراءات موضوعية من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو الهيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق"³

من خلال التعاريف السابقة نجد أن:

- معايير المراجعة المحاسبية هي المقياس الذي يقاس به العمل من حيث جودة القيام به؛
- تعد معايير المراجعة المحاسبية كذلك مقياس للحكم على أداء المراجع؛
- تمثل معايير المراجعة المحاسبية إرشادات تعمل على تدني دور الأحكام الشخصية.

¹ ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حامد حجاج، دار المريخ لنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2002، ص40.

² أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص43.

³ هادي التميمي، مرجع سابق، ص30.

من خلال كل ما سبق يمكن القول أن: "معايير المراجعة المحاسبية هي مجموعة من الإرشادات التي يتقيد بها المراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة المحاسبية ، ومن خلالها يمكن الحكم على أدائه".

الفرع الثاني: وظائف معايير المراجعة المحاسبية

وظائف معايير المراجعة المحاسبية هي مجموعة المهام التي تؤديها معايير المراجعة ومن بين الوظائف الأساسية

نذكر منها ما يلي:¹

- تعمل معايير المراجعة على إغلاق الفرصة أمام الحكومات التي تسن تشريعات في غياب معايير المراجعة حيث تجعل من المراجعة وظيفة حكومية؛
- تعتبر مقياس لقياس مدى إلزام المراجع بمبادئ المراجعة وفروضها؛
- تعد معايير المراجعة وسيلة لتقويم الأداء المهني للمراجع؛
- تعتبر نموذجاً يحتذى به المراجع في ممارسة مهنته؛
- تزيد من مستوى الثقة بين الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة؛
- تحدد الصفات الواجب توفرها في المراجع؛
- تعتبر وسيلة إتصال بين الأطراف المستفيدة من المراجعة؛
- تعزز من إستقلالية عملية المراجعة وإستقلالية المراجع؛
- تحدد محتوى والمواصفات الواجب توفرها في تقرير المراجع؛
- توفر للمراجع أساساً موضوعياً لتقويم الذاتي؛
- تساعد الهيئات التشريعية والمحاكم في فهم المضمون الفني لتقرير وإعطاء صورة واضحة حول درجة الأداء المهني المتوقع؛
- توضح الإطار العام لمسؤولية المراجع وتسهل تعليم المهنة للمبتدئين؛
- توفر لمستخدمي القوائم المالية الثقة في رأي المراجع وتوضح لهم الطريقة التي فحصت بها القوائم المالية.

الفرع الثالث: أهمية معايير المراجعة المحاسبية

¹ إبراهيم أحمد الصعدي، معايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، جامعة الكويت، المجلد 13، العدد 52، 1987، ص 167.

تعمل معايير المراجعة المحاسبية على ترشيد المراجع في إنجاز مهامه بكفاءة عالية، حيث تكمن أهميتها في إعتبارها إطار عمل يضبط وينظم مهنة المراجعة المحاسبية، كما تسعى إلى تلبية حاجات مستخدميها المتزايدة ومواكبة التطور الإقتصادي الذي يشهده العالم، و تعتبر معايير المراجعة وسيلة ثابتة يمكن تطبيقها على كل القوائم المالية بغض النظر عن نوعية المؤسسة وهدفها الذي تسعى إليه.

وبحكم أن المعايير غير خاضعة لسياسات الحكومات والتأثيرات السياسية والإقتصادية، وهذا ما يجعل منها أداة لزيادة فعالية وكفاءة تقرير المراجع وموثوقية القوائم المالية المعدة وفقها، والتي تعتبر أكثر قابلية للمقارنة والتحليل المالي.

الفرع الرابع: معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)

تعتمد مهنة المراجعة المحاسبية على مجموعة من المعايير المتعارف عليها كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها، فالمعايير المتعارف عليها تعتبر نموذج يستخدم للحكم على مدى جودة العمل الذي يقوم به المراجع،¹ حيث كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصفة شاملة وتم إقرار تسعة معايير في إجتماع سبتمبر 1948، ثم إقرار المعيار العاشر والمتعلق بمعايير إعداد التقرير في نوفمبر 1949 لتصدر في كتيب في سنة 1954،² وقسمت معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) إلى ثلاث مجموعات معايير عامة، معايير متعلقة بالعمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير.

1.1 المعايير العامة: تتعلق هذه المعايير بصفات الشخص القائم بعملية المراجعة، لذا وجب قبل التعاقد مع المراجع التأكد من إمكانية تحقيق هذه المعايير عند أداء المهمة وتتكون المعايير العامة من ثلاث عناصر هي:³

- تتم عملية الفحص عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علميا وعمليا يمكنهم من أداء وظيفتهم؛
- يجب الإستقلال والحياد في أي عمل يوكل للمراجع القيام به؛
- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الملائمة ويلتزم بقواعد السلوك المهني عند إعداد التقرير.

وفيما يلي نتناول هذه المعايير بشيء من التفصيل:

1.1.1 معيار التأهيل العلمي والعملية: ينص المعيار الأول من المعايير المتعارف عليها على ضرورة أن تتم عملية المراجعة بمعرفة شخص أو أشخاص مؤهلين علميا ولديهم قدر كافي من الخبرة المهنية في ممارسة مهنة المراجعة، لذلك فإن هذا المعيار يولي أهمية كبيرة إلى ضرورة أن يكون المراجع مؤهلا علميا من خلال برامج التعليم الرسمية ويواكب التطورات الحديثة للقيام بالعمل الموكل إليه بكفاءة عالية، وإمامه بمجالات أخرى كالضرائب التمويل

¹ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة مدينة الجزائر، 2007، ص 43.

² محمود السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، الجزء الثاني، الجلاء الجديدة لنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، 1992، ص 37.

³ أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص 22.

وإدارة الأعمال وتشغيل البيانات إلكترونيا بالإضافة إلى المؤهل العلمي ضرورة الإنتظام في التدريب لفترة طويلة ومحددة يكتسب من خلالها مهارات لازمة لممارسة المهنة.¹

وينقسم هذا المعيار إلى:

- **التأهيل العلمي:** على المراجع أن يكتسب تأهيل علمي في مجال المحاسبة والمراقبة من خلال الدراسة بمختلف الجامعات والمعاهد المختصة، حتى يكون قادر على القيام بممارسة مهنة المراجعة؛
 - **التأهيل المهني:** يلتزم المراجع بالتدريب المهني وإكتساب خبرة في ممارسة المراجعة، قبل ممارستها بصفة مستقلة، حتى يكون ملما بجميع المشاكل المهنية التي يمكن أن تصادفه أثناء أداء عمله؛
 - **التعليم المستمر:** يلتزم المراجع بالانخراط في برامج التكوين والتدريب المهني حتى يتسنى له تحديث معلوماته ومواكبة التطورات الحاصلة في المهنة.
- تعد هذه المتطلبات شروطا أساسية للحصول على الترخيص لمزاولة مهنة المراجعة المحاسبية، وتعمل كل دولة على تحديد الشروط اللازمة لمنح رخصة مزاولة المهنة.

2.1 معيار الإستقلالية: الإستقلالية هي القدرة على العمل بنزاهة وشفافية، فعلى مراجع الحسابات الإلتزام الدائم بإستقلال تديره لجميع الأمور المتعلقة بالمهمة المكلف بها، حيث يعد الاستقلال عنصر لا غنى عنه يعمل على زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية التي يبدي فيها المراجع رأيه، خاصة وأن جميع مستخدمي المعلومات المحاسبية يعتمدون على رأي مراجع الحسابات في إتخاذ قراراتهم ويتضمن هذا المعيار ثلاثة أبعاد:²

- **الإستقلال في إعداد برامج المراجعة:** ويقصد بها الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برامج المراجعة؛
- **الإستقلال في مجال الفحص:** ويقصد به بعد المراجع عن كل الضغوط والتدخلات في عملية إختيار السجلات والأنشطة التي تضع لعملية الفحص ويتضمن عدة جوانب أبرزها: حق المراجع الكامل في الإطلاع وفحص لجميع السجلات ودفاتر الشركة وفروعها، والتعاون الفعال بين المراجع وبين العاملين بالشركة خلال عملية المراجعة، وعدم التدخل الإدارة في تحديد المجالات والمستندات التي تخضع للفحص، والإبتعاد عن العلاقات الشخصية بالإضافة إلى خلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص و إبداء الرأي.
- **الإستقلال في مجال اعداد التقرير:** يعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم الكشف عنها خلال عملية الفحص، أو التأثير على عملية إعطاء الرأي النهائي حول القوائم المالية محل الدراسة ويتضمن ذلك مجموعة من الجوانب: عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل

¹ بديع الدين ريشو، مراجعة القوائم المالية بين مزايم الإدارة والخدمات التأكيدية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2017، ص 89.

² أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص ص 23-24.

حقائق موجودة في التقرير، وتجنب إستبعاد بعض العناصر المهمة من التقرير الرسمي للمراجع، بالإضافة إلى تجنب إستخدام العبارات التي لها أكثر من معنى في إبداء الرأي، وعدم وجود تدخل من أي طرف لتحديد محتوى التقرير المراجع عن إبداء رأيه الفني المحايد.

3.1 العناية المهنية

وفق هذا المعيار على مراجع الحسابات أن يبذل عناية المهنية خاصة تفوق عنايته الحد الأدنى من العناية المهنية المطلوبة منه، وهو ما يرجع على سمعة المراجع وسمعة المهنة بالإيجاب فيتوجب على المراجع ضرورة الإلتزام بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة المراجعة وإعطاء الإهتمام الكافي لكل خطوات عملية المراجعة، ويمكن ترجمة العناية المهنية في النقاط التالية:¹

- ✓ المحاولة بإستمرار للحصول على أي نوع من أنواع المعرفة التي تمكنه من التنبؤ بالأخطار المستقبلية؛
- ✓ الأخذ بعين الإعتبار الحالات غير العادية أثناء التخطيط وتنفيذ عملية المراجعة؛
- ✓ الإهتمام بالأخطار التي تظهرها له الخبرة المهنية؛
- ✓ تجنب الشكوك التي تؤثر على إبداء رأي؛
- ✓ العمل بإستمرار على تطوير مجال خبرته ومعرفته؛
- ✓ الإهتمام أكثر بمراجعة عمل المساعدين.

2. **معايير العمل الميداني:** ترتبط معايير العمل الميداني بتنفيذ عملية المراجعة المحاسبية، حيث تمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة أدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها عن طرق إجراءات المراجعة المحاسبية، التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من إستخدام هذه الإجراءات وتمثل خطوات معايير العمل الميداني للمراجعة في ثلاث خطوات هي:²

- يتم التخطيط لخطوات العمل الميداني بالشكل المناسب والكافي ويجب الإشراف على أعمال المساعدين بطريقة مناسبة؛
- يجب دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمها لتحديد مدى الإعتماد عليها وتحديد مدى الإختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة؛

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الأسس العملية والعلمية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص 75-77.

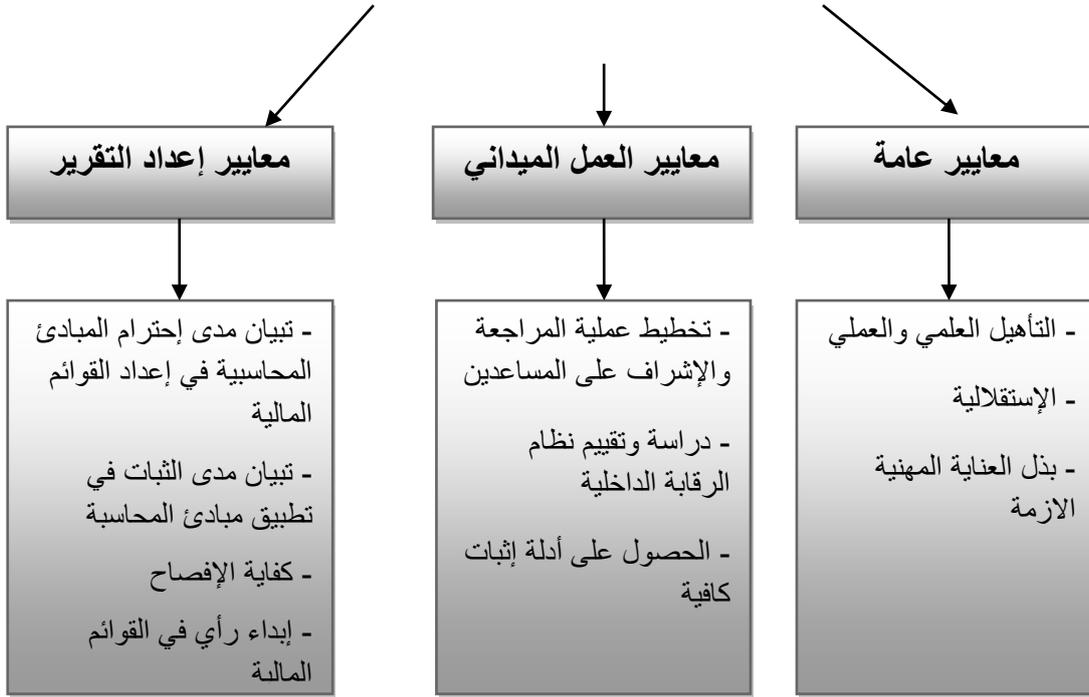
² محمد سمير صبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002، ص 75.

- يحصل المراجع على أدلة وقرائن كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة والإستفسار من أجل تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة.
- 3. **معايير إعداد التقرير:** يسترشد المراجع بمعايير التقرير أثناء إعداد تقريره سواء من الناحية الشكلية أو من ناحية المضمون وتمثل هذه المعايير في:¹
 - يجب على تقرير المراجع أن يتضمن مدى إحترام المعايير المحاسبية المتعارف عليها أثناء القيام بإعداد القوائم المالية التي تمثل المركز المالي للمؤسسة؛
 - يشمل تقرير مراجع الحسابات مدى ثبوت المؤسسة في تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها من خلال مقارنة العديد من السنوات؛
 - تعبر المعلومات المتضمنة في القوائم المالية معبرة عن المركز المالي للمؤسسة؛
 - يجب على المراجع إبداء رأيه في صحة وسلامة القوائم المالية، وفي حالة العكس عليه أن يذكر الأسباب، كما يجب على المراجع توضيح طريقة الفحص الذي يقوم به ودرجة مسؤوليته.

الشكل رقم(01-01): معايير المراجعة المتعارف عليها

معايير المراجعة المتعارف عليها

¹ علي بن قطيب، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية، دراسة عينية من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017، ص41.



المصدر: ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص72

المطلب الثاني: المعايير الدولية للمراجعة (IAS)

نتناول في هذا المطلب نشأة معايير المراجعة الدولية (IAS) وتعريفها وأهميتها وأبرز الأهداف التي تسعى هذه المعايير إلى تحقيقها

الفرع الأول: نشأة معايير المراجعة الدولية (IAS)

بدأت المحاولات لوضع معايير موحدة دولية للمراجعة في بداية القرن العشرين، حيث تعتبر محاولات التوفيق بين الممارسات المهنية في مجال المراجعة بمثابة إستجابة ضرورية بعد تعالي الدعاوي المتزايدة إلى وضع معايير لضبط الممارسة المهنة، حيث ظهرت نتائج التباين في الممارسات على مستوى أسواق المال وذلك عندما تحاول منشأة معينة دخول سوق أموال أجنبي، ومن بين الأمثلة على ذلك شركة دايمرنز الألمانية التي كانت تنفق ما بين 15 و20 دولار أمريكي سنويا حتى تستطيع إعداد تقاريرها المالية وفق معايير المحاسبة والمراجعة حسب إحتياجات بورصة نيويورك تمهيدا لتسجيل اسمها فيها.¹

وعقد المؤتمر الأول لوضع معايير موحدة دولية في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1904، ومن ذلك التاريخ بدأت الدراسات والأبحاث المختلفة في مجالات مهنة المراجعة المحاسبية من خلال تقديم مجموعة من المعايير

¹ Christopher Nobes, **The causes of Financial Reporting Differences, Issues in Multinational Accounting**, Oxford University, England 2000, P.192

كإقتراحات، وكان السبق في ذلك للجنة إجراءات مراجعة الحسابات بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، فقد أصدرت في عام 1947 كتيب بعنوان مقترحات لمعايير أداء مهنة المراجعة الحسابية هدفها العام المتفق عليه ومجالها، وأعتمد المقترح عام 1948 ومنذ ذلك التاريخ أصبح هناك معايير للمراجعة متفق عليها.

وكان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من وضع معايير أداء صدرت عام 1954 في كتاب تحت عنوان معايير المراجعة المتعارف عليها، وفي 7 أكتوبر سنة 1977 أنشئ الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين من 63 منظمة تمثل 49 دولة حيث قام الإتحاد بإصدار المعايير الدولية للمراجعة.¹

الفرع الثاني: تعريف معايير المراجعة الدولية (IAS)

لقد تعددت تعاريف معايير المراجعة الدولية من باحث إلى آخر للوصول إلى تعريف شامل لها ومن بين هذه التعاريف مايلي:

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين (AICPA) المعايير الدولية للمراجعة بأنها "تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب توفرها في المراجع والخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة، للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء رأيه حول القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي."²

وعرفت على أنها "تعتبر معايير المراجعة الدولية بمثابة المقياس والمبادئ المهنية التي توفر الإرشادات اللازمة لتمكين المدقق من القيام بالإجراءات الضرورية لتنفيذ عملية التدقيق المختلفة."³

وعرفها حامد الشمري بأنها "نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق، وتعتبر بمثابة المقاييس لتقييم كفاءة المدقق ونوعية العمل الذي يؤديه."⁴

كما تعرف معايير المراجعة الدولية بأنها الأنماط التي يجب أن يتخذى بها المراجع أثناء أدائه مهامه والتي تستخلص من الفروض والمفاهيم التي تدعمها حيث تعتبر مقياس للأداء المهني والنموذج الذي يحكم على نوعية

¹ خالد الراغب الخطيب ومحمد فيصل مسعد، مرجع سابق، ص260.

² حسين القاضي وحسين دحود، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009، ص 25.

³ كاظم حسين، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد، مجلة دراسات المحاسبية ومالية، كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العراق، العدد23، 2013، ص359.

⁴ حامد الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للبحوث، المملكة العربية السعودية: الطبعة الأولى، 1994، ص16.

عمل المراجع، فهي تمثل الحد الأدنى الذي يسترشد به المراجع وتساعد في إجراء عملية المراجعة وفي غياب هذه المعايير ينتج عمل بمستوى أقل من المستوى المطلوب وبأقل كفاءة وفعالية.

وعرفت على أنها " مستويات مهنية لضمان إلزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكليف والتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير وعرضه بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والإستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة."¹

من خلال التعاريف السابقة يمكننا صياغة مفهوم لمعايير المراجعة الدولية في التعريف التالي: "هي مجموعة من القواعد والإرشادات التي يتبعها المراجع أثناء ممارسته مهنته وتستخدم للحكم على نوعية الأداء الذي قام به المراجع."

الفرع الثالث: أهمية معايير المراجعة الدولية

¹ عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الأول، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009، ص51.

- تكمُن أهمية معايير المراجعة في العوائد التي يعتقد أنها تترتب عن نشر معايير المراجعة الدولية وتطبيقها في الواقع العملي والالتزام بها، وقد حدد Moonitz ستة عوائد هي:¹
- ضرورة تطبيق مجموعة من معايير المراجعة الدولية يعطي مستخدمي تقارير المراجعة الموجودين في مختلف الدول ثقة مبررة برأي المراجع، وتمكّن المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصدقية على عمله وعلى القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير حولها؛
 - وجود معايير دولية للمراجعة تحقق العوائد التي تنبع من تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة، من خلال تقديم تأكيدات للقارئ بأن المعايير الدولية للمحاسبة قد تم الالتزام بها؛
 - توفر معايير المراجعة الدولية حوافز إضافية لتحسين وتوسيع معايير المراجعة الدولية؛
 - تظيف معايير المراجعة الدولية جوانب القوة من بينها مساعدة المستخدمين في القيام بمقارنات مالية دولية؛
 - وجود المعايير الدولية للمراجعة يساعد على تدفق رأس المال اللازم للإستثمارات ولاسيما في المجالات والمناطق السائرة في طريق النمو والتطور؛
 - تطوير مجموعة من المعايير الدولية للمراجعة يسهل للدول السائرة في طريق النمو إنتاج معايير محلية للمراجعة تكون ذات فائدة لها؛
 - تعتبر المراجعة الفعلية التي تتسم بالمصدقية ضرورية في كل المجالات التي تفصل بين الإدارة التي تنتج التقارير المالية والأطراف الخارجية التي تستخدم هذه التقارير، خاصة في حالة الشركات المتعددة الجنسيات حيث تكون فيها الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية كما أنها تتميز بالكثير من الاختلافات سواء في النظم الإقتصادية أو السياسية.. وعليه فإن معايير المراجعة الدولية تعتبر أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها المحلية

الفرع الرابع: أهداف معايير المراجعة الدولية (IAS):

لمعايير المراجعة الدولية فؤد تهدف إلى الوصول إليها بشرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وتكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل الأعضاء المهنة، لإزالة الغموض من أدائهم كما يجب إعادة النظر فيها من حين إلى آخر، حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وتخضع لتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى، حيث تسعى

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص ص 280-282.

معايير المراجعة الدولية (IAS) إلى تقديم إرشادات بهدف الممارسة الجيدة للمهنة ويمكن حصر بعض أهدافها فيما يلي:¹

- وجود مثل هذه المعايير يعد بمثابة المرشد العام للمراجع أثناء ممارسته عمله؛
- مفيدة لفك النزاعات التي تعرض عليها في حالة تقصير أو إهمال المراجع؛
- تحدد الكيفية التي تمارس بها مهنة المراجعة؛
- تحدد نوعية العمل الواجب القيام به من طرف المراجع؛
- تحديد مسؤولية المراجع بعد قيامه بعملية الفحص.

المطلب الثالث: إصدار وتبني معايير المراجعة الدولية

تتطرق في هذا المطلب إلى الهيئات المشرفة على إصدار معايير المراجعة الدولية وكيفية إصدار هذه المعايير ولأهم إصدارات معايير المراجعة الدولية (IAS)

الفرع الأول: الهيئات الدولية المشرفة على معايير المراجعة الدولية (IAS)

نظرا لتغيرات التي عرفها الاقتصاد العالمي ظهرت الحاجة إلى وضع معايير دولية للمراجعة من أجل وضع إرشادات لكيفية سير عملية المراجعة، وهذا ما سعت إليه المنظمات الدولية المهنية من خلال عدة إجراءات تهدف إلى توحيد المراجعة دوليا حيث أصدرت لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC) المنبثقة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معايير المراجعة الدولية (IAS) وفي مايلي شرح للهيئات المشرفة على إصدار هذه المعايير:

1- الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC): تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبين في 7 أكتوبر 1977 في ميونيخ بألمانيا من خلال المؤتمر الحادي عشر للمحاسبين من طرف ثلاثة وستون منظمة مهنية تمثل واحد وخمسون دولة، تهدف هذه الهيئة إلى تطوير مهنة المحاسبة وجعلها أكثر تجانس حاليا تتكون من أكثر من ثلاث ملايين عضو ينتمون إلى ما يزيد عن 175 منظمة مهنية تمثل أكثر من 135 دولة يقع مقرها في نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية.²

وبدأ الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين أشغاله بصفة فعلية سنة 1978، من أجل تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة بالتعاون مع مختلف المنظمات الأعضاء والمنظمات الإقليمية للمحاسبين والمراجعين والمنظمات الدولية،

¹ كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص15.

² تاريخ الإطلاع: <https://www.ifac.org/about-ifac/organizationover> 2021/08/01

من خلال إصدار بيانات تخص مسائل علمية ومهنية وتعليمية ذات أهمية والتي لها علاقة بالمهنة وخلص أول اجتماع للإتحاد الدولي للمحاسبين الدوليين، إلى وضع برنامج عمل يتكون من اثني عشر نقطة تعمل على توجيه جهود اللجان الفرعية للإتحاد خلال الخمس أعوام الأولى لنشاطه تبلور هذه النقاط المهام والأهداف التي يسعى الإتحاد لتحقيقها وهي:¹

- إقتراح وتطوير معايير وأدلة المراجعة الدولية؛
 - إقتراح وتطوير قواعد السلوك المهني؛
 - تحديد مكونات ومتطلبات برامج التكوين والتطوير المهني؛
 - تقييم وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية؛
 - تجميع وتحليل البيانات وإجراء البحوث والدراسات حول سبل تطوير مكاتب المراجعة؛
 - القيام بالدراسات والأبحاث ذات العلاقة بالمهنة؛
 - تشجيع وتقوية العلاقة مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية؛
 - التعاون مع الهيئات المناظرة؛
 - إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمهنة؛
 - تنظيم عملية تبادل المعلومات في مجال تقنية وتطوير المعلومات؛
 - التنظيم والإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء الإتحاد؛
 - تشجيع الراغبين في الدخول إلى الإتحاد والمشاركة في نشاطاته والتعريف بها.
- ركز الإتحاد على أهم هدف وهو تعزيز مهنة المحاسبة والمراجعة في العالم، وذلك من خلال إصدار معايير وإرشادات تساعد على الممارسة الجيدة للمهنة، وفي هذا الصدد كلف الإتحاد لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC) المنبثقة منه بإصدار معايير المراجعة الدولية (IAS).

2- لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC): تعد لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC) جهاز دائم العضوية منبثقة من الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، مهمتها إصدار معايير المراجعة بنيابة عن مجلس الإتحاد، حيث تتكون اللجنة من ممثلي الأعضاء الذين إختارهم مجلس الإتحاد لعضوية اللجنة لفترة خمس سنوات، ويجب أن يكون الممثل الذي تعينه المنظمة عضوا فيها، وبغرض فتح المجال لتعدد الآراء فإنه يمكن للجان الفرعية التابعة للجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC) أن تضم أفراد من أقطار ليست ممثلة في اللجنة كما يمكن طلب

¹ رشيدة خالدي، دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الأغواط، الجزائر، 2016، ص 47.

معلومات من مختلف المنظمات،¹ وكانت البداية بإصدار 27 معيار بالإضافة إلى تمهيد عن معايير المراجعة الدولية (IAS) تضمن ما يلي:²

- الهدف من إصدار المعايير هو تطوير وتدعيم مهنة المحاسبة الدولية بالإعتماد على قواعد منسقة؛
- تدرك اللجنة أن الأنظمة المحلية الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن المؤسسات الحكومية أو المهنية تختلف من بلد إلى آخر وهذا ما يؤثر على الممارسة المهنية في عملية المراجعة؛
- تكون الأولوية للمعايير والمتطلبات المحلية، قبل المعايير الصادرة عن اللجنة وفي الحالات التي لا توجد فيها معايير محلية عندئذ تطبق بصورة تلقائية المعايير الدولية؛
- يتسع مجال تطبيق هذه المعايير حيث يشمل كل مراجعة أو فحص مستقل بغرض إبداء الرأي في المعلومات المالية لأي وحدة بغض النظر عن حجمها وهدفها وشكلها القانوني؛
- تصدر معايير المراجعة الدولية عن الإتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية؛
- تعطي المنظمات في الدول الأعضاء الحق في إعداد الترجمة المناسبة باللغة المحلية على نفقتها مع الإشارة إلى إسم المنظمة التي قامت بالترجمة النص؛

من خلال كل ما سبق نستنتج أن لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC) لجنة فرعية منبثقة من الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تعمل على تطوير مهنة المراجعة من خلال إصدار مجموعة من الإرشادات تساعد في تحسين ممارسة المهنة بالشكل المناسب، وهي الجهة المسؤولة عن إصدار معايير المراجعة (IAS)

الفرع الثاني: كيفية صدور معايير المراجعة الدولية (IAS)

تصدر معايير المراجعة الدولية من طرف لجنة تابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين تسمى لجنة تطبيقات المراجعة الدولية، حيث يختار مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين الدولة الممثلة لهذه اللجنة كأعضاء أساسين بالإضافة إلى أعضاء استشاريين كالبنك الدولي ولجنة معايير المحاسبة الدولية، حيث تقوم اللجنة بإصدار معايير المراجعة الدولية كالتالي:

تبدأ إجراءات العمل في لجنة تطبيقات المراجعة الدولية من خلال إختيار مواضيع من أجل دراستها تفصيليا من طرف لجنة فرعية مختصة بهذا الغرض، حيث تقوم لجنة تطبيقات المراجعة الدولية بتفويض المسؤولية كخطوة أولية إلى اللجنة الفرعية من أجل إعداد مسودة بها معايير وبيانات المراجعة، من خلال دراسة المعلومات التي تكون في شكل بيانات أو توصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية ومن ثم

¹ على عمر أحمد السويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011، ص40.

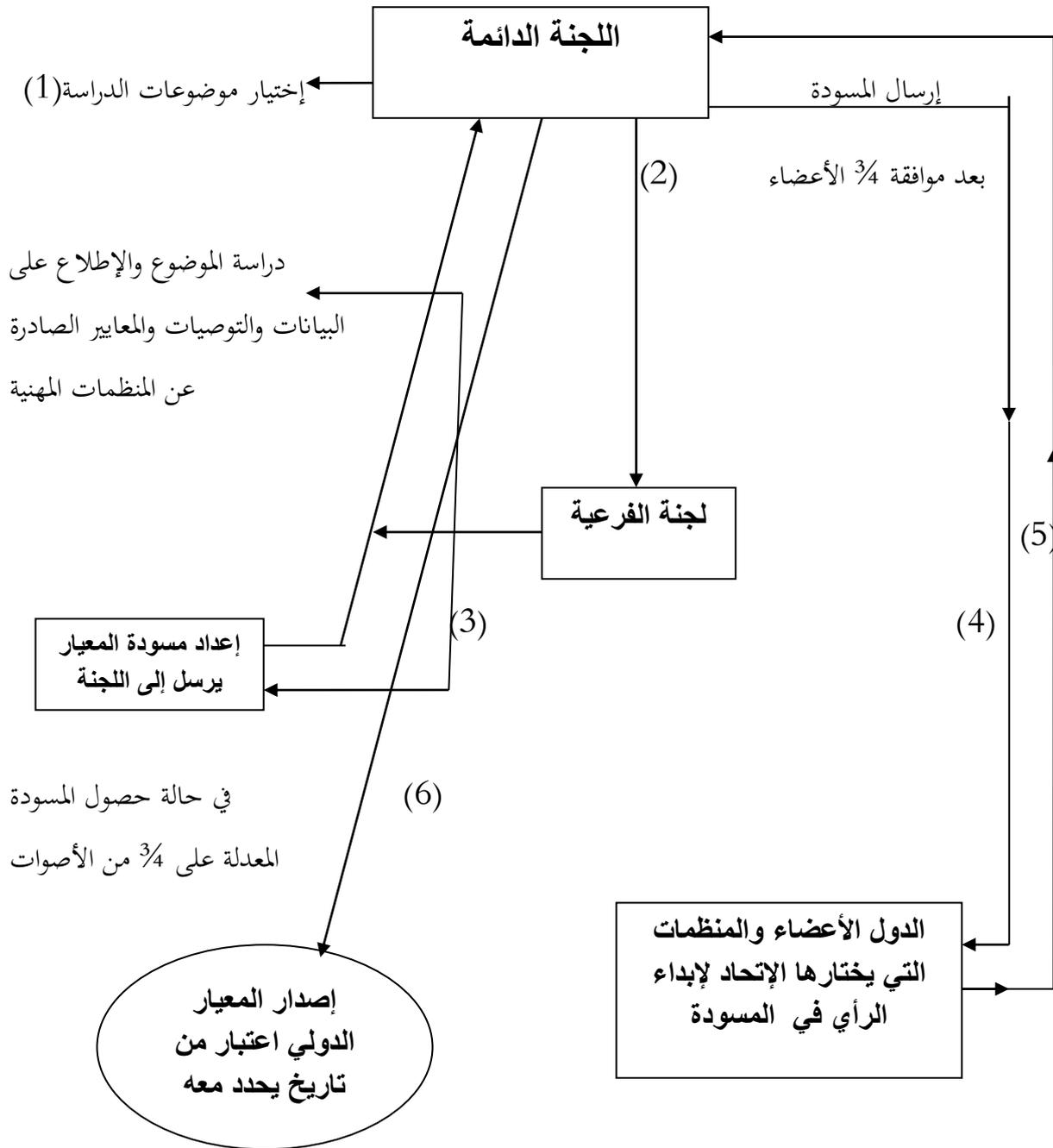
² محمد السيد الناغي، المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق، المطبعة العصرية، المنصورة، مصر، الطبعة الأولى، 2000، ص ص 70-71.

تقدم اللجنة الفرعية هذه المسودة كنتيجة لهذه الدراسة إلى لجنة ممارسة المراجعة الدولية لتصويت عليها، حيث تشترط موافقة ثلاثة أرباع أصوات الأعضاء، ثم تقوم اللجنة بتوزيع المسودة بشكل موسع بهدف الحصول على كل الإنتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء والوكالات الدولية التي يحددها الإتحاد، ثم تأخذ اللجنة بأرائهم وتعديل مسودة العرض بالشكل المناسب، من خلال التصويت عليها حسب قاعدة الأغلبية (ثلاثة الأرباع) بعد كل هذا يصدر المعيار ويحدد تاريخ سريانه، تجدر الإشارة إلى أن لغة المعيار هي اللغة الإنجليزية ويعطى الوقت الكافي لترجمته إلى لغات أخرى عن طريق المنظمات الأعضاء مع ذكر إسم المنظمة التي قامه بترجمته وعليه يمكن تحديد الخطوات المتبعة في إصدار معايير المراجعة الدولية IAS كما يلي¹:

- تقوم لجنة فرعية منبثقة من لجنة ممارسة المراجعة الدولية **IAPC** بدراسة الموضوعات المختارة بالتفصيل وتحمل هذه اللجنة مسؤولية إعداد مسودة المعيار؛
- تقوم اللجنة الفرعية بمراجعة كل الدراسات ذات العلاقة بموضوع المعيار، وكل المقترحات التي تقدمها المنظمات الدولية الأعضاء لتخرج من خلالها بمسودة تعرضها على لجنة تطبيقات المراجعة الدولية لإقرارها؛
- بعد التصويت على المسودة وإعتمادها توزع على أعضاء الإتحاد الدولي للمحاسبين وعلى المنظمات الدولية وغيرها من الجهات المختصة وتمنح لهم مهلة كافية من أجل جمع وإستلام ملاحظاتهم؛
- يتم دراسة الملاحظات والإنتقادات التي ترسلها الجهات المختلفة بمعرفة لجنة تطبيقات المراجعة الدولية حيث يتم تعديل مسودة المعيار ويصبح ساري المفعول بتاريخ المعيار بعد اعتماده؛
- يشترط لإعداد مسودة المعيار موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الحاضرين في الإجتماع ولا يقل عدد الموافقين عن عشرة أعضاء.

¹ سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر دراسة ميدانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010 ص ص

الشكل (01-02): مراحل إصدار معايير المراجعة الدولية



المصدر: محمد السيد الناغي، مرجع سابق، ص 73.

الفرع الثالث: تبويب معايير المراجعة الدولية (IAS)

صدرت معايير المراجعة الدولية (IAS) في إطار زمني متتابع وفق الأهمية النسبية لها وبعدها أعاد الإتحاد الدولي تبويب هذه المعايير حيث تبدأ من رقم 200 وفي مايلي جدول يعرض مختلف إصدارات المعايير الدولية للمراجعة IAS:

الجدول رقم (01-03): تبويب معايير المراجعة الدولية IAS

البيان	التبويب
المبادئ العامة والمسؤوليات	المجموعة الاولى : 200-299
الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراءات عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية	IAS 200
الموافقة على شروط التكليف بالمراجعة	IAS 210
رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية	IAS 220
وثائق المراجعة	IAS 230
مسؤوليات المراجع المتعلقة بالإفصاح عن الغش في عملية مراجعة القوائم المالية	IAS 240
مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية	IAS 250
الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة	IAS 260
الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	IAS 265
تقييم الخطر والاستجابة في تقييم الأخطار	المجموعة الثانية 300-499
التخطيط لمراجعة القوائم المالية	IAS 300
تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها	IAS 315
الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية المراجعة	IAS 320
إستجابة المراجع للمخاطر المقيمة	IAS 330
إعتبرارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل المؤسسات الخدمية	IAS 402
تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية المراجعة	IAS 450
أدلة المراجعة	المجموعة الثالثة 500-599
أدلة المراجعة	IAS 500

أدلة المراجعة إعتبارات محددة لبنود مختارة	IAS 501
عملية المراجعة الأولية الأرصدة الافتتاحية	IAS 510
الإجراءات التحليلية	IAS 520
أخذ عينات المراجعة	IAS 530
مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات القيمة العادلة	IAS540
الأطراف ذات العلاقة	IAS 550
الأحداث اللاحقة	IAS 560
المنشأة المستمرة	IAS 570
الإقرارات الخطية	IAS 580
الإستفادة من عمل الآخرين	المجموعة الرابعة 600-699
الإعتبارات الخاصة بعملية مراجعة القوائم المالية للمجموعة	IAS600
إستخدام عمل المراجعين الداخليين	IAS610
إستخدام عمل مراجع خبير	IAS620
نتائج وتقرير المراجعة	المجموعة الخامسة: 700-799
تكوين الرأي وإعداد التقرير حول القوائم المالية	IAS700
التعديلات عن الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل	IAS705
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل	IAS706
المعلومات المقارنة الأرقام المقارنة والقوائم المالية المقارنة	IAS710
مسؤولية المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة	IAS720
المجالات المتخصصة	المجموعة السادسة 800-899
الإعتبارات الخاصة: عملية مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة	IAS800
الإعتبارات الخاصة بعملية مراجعة القوائم المالية منفردة	IAS805
عملية إعداد التقرير حول القوائم المالية الملخصة	IAS810

المصدر: تاريخ الإطلاع 2020/02/01 <https://www.Iaasb.org/>

المجموعة الأولى، المبادئ العامة والمسؤوليات: تضم هذه المجموعة ثمانية معايير من (200-299) وتشمل الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراءات عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية والموافقة على شروط التكليف والرقابة على جودة مراجعة القوائم المالية ووثائق المراجعة، وكذا مسؤوليات المراجع المتعلقة بالإفصاح عن الغش في عملية مراجعة القوائم المالية مع مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعتها، والاتصال مع أولئك المكلفين بالحكومة كما تقدم إرشادات حول الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحكومة والإدارة.

المجموعة الثانية، تقييم الخطر والاستجابة في تقييم الأخطار: تحتوي هذه المجموعة على ستة معايير (300-499) وتشمل التخطيط لمراجعة القوائم المالية وتحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري، من خلال فهم المنشأة وبيئتها وكذا الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية المراجعة واستجابة المراجع للمخاطر المقيمة وأخذ بعين الاعتبار إعتبرات المراجعة المتعلقة بالمنشآت، التي تستعملها المؤسسات الخدمية بالإضافة إلى تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية المراجعة.

المجموعة الثالثة، أدلة المراجعة: تشمل هذه المجموعة عشرة معايير (500-599) تتعلق بالقواعد والإرشادات التي توضح أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها، والإجراءات اللازمة للحصول عليها بالإضافة إلى الإعتبرات التي يجب أخذها بعين الاعتبار الإرشادات التي توضح كيفية أخذ العينات وإجراء المعاينة وكيفية مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات العادلة والإفصاحات ذات القيمة العادلة وتنظيم العلاقة مع الأطراف الأخرى والأحداث اللاحقة و القواعد الخاصة بإقرارات الخطة للإدارة.

المجموعة الرابعة، الاستفادة من عمل الآخرين: تشمل هذه المجموعة ثلاثة معايير (600-699) متعلقة بالاستفادة من عمل الآخرين، حيث تقدم إرشادات من أجل الأخذ بعين الإعتبرار عملية مراجعة القوائم المالية للمجموعة وكيفية استخدام عمل المراجعين الداخليين وعمل مراجع خبير.

المجموعة الخامسة، نتائج وتقرير المراجعة: تحتوي هذه المجموعة خمسة معايير (700 - 799) تقدم إرشادات للمراجع في كيفية تكوين الرأي وإعداد التقرير، حول القوائم المالية والقيام بالتعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل وفقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل ومسؤوليته فيما يتعلق بالمعلومات والأرقام والقوائم المالية المقارنة وكذلك مسؤوليته المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة.

المجموعة السادسة، المجالات المتخصصة: تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير (800-899) تشمل الإعتبرات الخاصة بعملية مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة والإعتبرات الخاصة بعملية مراجعة القوائم المالية منفردة وعملية إعداد التقرير حول القوائم المالية الملخصة.

المبحث الثالث: الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر

إتسمت المراجعة المحاسبية في الجزائر بنوع من اللاتنظيم والفوضى وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة حيث لم يتم البث في إعادة النظر في النصوص التشريعية المتعلقة بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من سنة 1991 إلى غاية 2010 وتعتبر الجزائر من أواخر الدول التي تبنت معايير المراجعة ولذلك نتناول في هذا المبحث نبذة تاريخية لتطور المراجعة المحاسبية في الجزائر والتعريف بالهيئات المشرفة على المراجعة المحاسبية وكيفية ممارسة المهنة في الجزائر وعرض لمعايير المراجعة المحلية وتبيان نقاط التشابه والاختلاف مع معايير المراجعة الدولية

المطلب الأول: تطور مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر

نظرا لتحويلات الإقتصادية التي شهدتها الجزائر والانتقال من النظام الإشتراكي إلى إقتصاد السوق وسعي الجزائر للإنضمام إلى المنظمة العالمية لتجارة، ظهرت الحاجة إلى مهنة المراجعة المحاسبية التي مرت بالعديد من المراحل منذ الاستقلال إلى غاية 2021

المرحلة الأولى: مرحلة ما بعد الاستقلال إلى غاية 1988

ظلت مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر بعد الإستقلال تمارس طبقا للقوانين الفرنسية إلى غاية صدور القانون (69-107) سنة 1969 والذي نصت المادة 39 منه "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري، بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها 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"¹

كما حمل المشرع الجزائري عبر هذا النص إلى محافظ الحسابات مراقبة حسابات المؤسسات التي تعود ملكية رأس مالها إلى الدولة، بعدها جاء المرسوم (70-173) المؤرخ بتاريخ 1970/11/16 ليحدد واجبات ومهمة محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه عمومية، ويسند إليهم المراقبة الدائمة لتسييرها حيث حددت المادة 01 من المرسوم (70-173) "بصفة عامة من بين المراقبين العاميين للمالية، مراقبي المالية، ومفتشي المالية، وبصفة إستثنائية وعند الحاجة يمكن إختيار مندوبين الحسابات من بين موظفي المالية والكفاءة"²

¹ القانون رقم (69-107) المؤرخ في 1969/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، المادة 39.

² المرسوم التنفيذي رقم (70-173) المؤرخ في 1970/11/16 المتعلق بواجبات ومهام الحسابات الوطنية العمومية أو شبه عمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، المادة 01.

وحسب نفس المرسوم يقوم مندوبو الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه عمومية بالمهام التالية:

1

- ✓ مراقبة كيفية تنفيذ العمليات التي لها تأثير إقتصادي ومالي على تسيير الجهة التي هي تحت المراقبة؛
- ✓ متابعة تنفيذ الحسابات والميزانيات التقديرية؛
- ✓ فحص مدى الإلتزام بالأحكام التشريعية أو القانونية التي لها علاقة إقتصادية أو مالية؛
- ✓ التأكد من صحة وتحقيق إحصائيات وحسابات النتيجة المدرجة في المحاسبات العامة والتحليلية.

وجاء هذا المرسوم في باقي نصوصه واجبات ومهام مندوبي الحسابات الملزمين بتحرير تقرير سنوي حول وضعية المؤسسة، بناء على الوثائق والحسابات المتعلقة بالمؤسسة محل المراقبة، وفي سنة 1980 صدر القانون رقم (80-05) المؤرخ في الأول من مارس لمواكبة قرارات إعادة هيكلة المؤسسات العمومية الإقتصادية، وهو ما عجل بظهور الحاجة إلى هيئة وطنية لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في هذه المؤسسات، حيث تقرر من خلال هذا القانون إنشاء مجلس محاسبة يتولى مهام مراقبة كل المحاسبات التي تلخص العمليات المالية والمحاسبية ومراقب صحتها وإنتظامها ومصداقيتها وذلك في كل المؤسسات التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو مجموعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال²

عرفت هذه الفترة سيطرة وزارة المالية على ممارسة المراجعة المحاسبية حيث كان المراجع موظف عند الدولة وهو ما أنعكس سلبا على إستقلالية المراجع وإستقلالية مهنة المراجعة ككل، في هذه الفترة أعيد هيكلة المؤسسات الإقتصادية في الجزائر وتم تشكيل مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه مراقبة المؤسسات العمومية وهو ما أدخل مهمة محافظ الحسابات الشغور قانوني.

المرحلة الثانية: من 1988-2010

صدر خلال هذه الفترة القانون رقم (88-01) المؤرخ في جانفي 1988 والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، وهذا لمواكبة التوجه نحو التحرر الإقتصادي حيث نصت المادة 03 على خضوع المؤسسات الإقتصادية للقانون التجاري حيث يمكن لها أن تأخذ الأشكال التالية:

- شركة مساهمة.
- شركة محدودة المسؤولية.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

¹ المرسوم التنفيذي رقم (70-173) المؤرخ في 1970/11/16، مرجع سابق، المادة 02.

² القانون رقم (80-05) المؤرخ في 1980/03/01 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، المادة 2.

وتضمن القانون في المواد من (16- 44) كيفية ممارسة الرقابة وخص محافظ الحسابات بمهمة ممارسة المهنة من طرف مهنيين مستقلين للمراجعة القانونية وعدم التدخل في التسيير، وعرفت الفترة هذه صدور العديد من التشريعات ونصوص القانونية التي تتعلق بتنظيم مهنة المراجعة المحاسبية ومنها:

✓ القانون (08-91) المؤرخ في 27 أفريل 1991: والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث تضمن القانون شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بكل إستقلالية، ومهام كل منهم والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم، كما نص القانون على إنشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.¹

✓ القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994: والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات حيث تحدد القرار كيفية دفع أتعاب محافظ الحسابات

✓ المرسوم التنفيذي رقم (96-136) المؤرخ في 15 أفريل 1996: والذي تضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث نص القانون على القواعد الأخلاقية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية وواجبات المهنيين في علاقاتهم مع زملائهم والواجبات المتعلقة بتأطير المتربصين²

✓ المرسوم التنفيذي الصادر في 25 سبتمبر 1996 رقم (96-318): الذي أنشئ بموجبه المجلس الوطني للمحاسبة CNC كهيئة استشارية لدى وزارة المالية مهمته البحث وتطوير والتقييس في المجال المهني للمحاسبة والمراجعة³

✓ المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999: الذي تضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وشروط الخبرة المهنية المطلوبة في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد⁴

في هذه الفترة أعادة النصوص القانونية إلى مهنة محافظ الحسابات أهميتها من خلال ترك مراقبة المؤسسات التي تخضع للقانون التجاري والمدني لمحافظ الحسابات بدلا من مجلس المحاسبة الذي إنحصر دور مراقبته على المؤسسات التي تخضع للقانون الاداري.

¹ القانون (08-91) المؤرخ في 27 أفريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 01 ماي 1991 العدد 20، ص ص 651-658.

² المرسوم التنفيذي رقم (96-136)، المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 29 سبتمبر 1996 العدد 56، ص 18.

³ المرسوم التنفيذي رقم (96-318)، المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، أنشئ بموجبه المجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 24، المادة 01، ص 05.

⁴ المقرر التنفيذي المؤرخ في 24 مارس 1999 المتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 32، المؤرخة في 02 ماي 1999، العدد 32، المادة 01، ص 04.

المرحلة الثالثة: الفترة ما بعد 2010

بعد الإصلاحات المحاسبية التي باشرتها الجزائر صدر القانون (10-01) في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهنة المحاسبة وألغى أحكام القانون (91-08) المنظم لمهنة المراجعة حتى سنة 2010 كما تضمن القانون إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة،¹ وصدرت بعد هذا القانون عدة مراسيم تنفيذية وأوامر تشرح وتوضح محتوى القانون (10-01)، كما عرفت هذه المرحلة إصدار معايير تقرير محافظ الحسابات ومعايير المراجعة الجزائرية وإعادة تحديد شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات كما يلي:

- 1- صدور المرسوم التنفيذي (11-202) المؤرخ في 26/05/2011 الذي حدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال إرسالها.
- 2- صدور القرار المؤرخ في 24/06/2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات في إطار ممارسة مهامه.
- 3- صدور معايير المراجعة الجزائرية وذلك في أربع مقررات:
 - ✓ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04/02/2016 والذي تضمن معايير إتفاق حول أحكام مهام المراجعة 210، التأكيدات الخارجية 505، أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة 560، التصريحات الكتابية 580.
 - ✓ المقرر رقم 23 المؤرخ في 11/10/2016 والذي تضمن المعيار تخطيط مراجعة الكشوف المالية 300، العناصر المقنعة 500، مهام المراجعة الأولية الأرصدة الافتتاحية 510، تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشوف المالية 540.
 - ✓ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15/03/2017 والذي تضمن معايير الإجراءات التحليلية 520، إستمرارية الاستغلال 570، إستخدام أعمال المراجعين الداخليين 610، إستخدام أعمال خبير معين من طرف المراجعين.
 - ✓ المقرر رقم 150 المؤرخ في 24/09/2018 تضمن معايير وثائق المراجعة 230، العناصر المقنعة اعتبارات خاصة 501، السبر في المراجعة 530، مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة 540.

¹ القانون (10-01) المؤرخ في 29 جوان 2010 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية، المؤرخة في 15 جويلية 2010. العدد 42، ص 4.

عرفت هذه المرحلة تنظيم أكثر لمهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر، غير أن الملاحظ بصفة عامة يرى أن مراحل تطور مهنة المراجعة في الجزائر صاحبها كثرة في إصدار القوانين والتشريعات والتغيير فيها من حين إلى آخر وهذا ما إنعكس سلبا على تطور المهنة في الجزائر

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر

للمراجعة المحاسبية في الجزائر هيئات تنظمها تتمثل هذه الهيئات في المجلس الوطني للمحاسبة والمجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

الفرع الأول: الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر قبل صدور القانون 01-10

كانت في كل فترة وأخرى يتم تكوين هيئات تشرف على ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر و يمكن حصر تلك الهيئات في الفترة ما قبل القانون (01-10) وبعد القانون (01-10)

1- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين: بصدر القانون (08-91) المؤرخ في 27 أبريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ظهرت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، حيث نصت المادة الخامسة من القانون "تنشأ منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين تتمتع بشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها القانون"¹

2- مهام المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين: حسب المواد 09-10-11 فمن المهام التي تضطلع بها المنظمة:²

- السهر على تنظيم ممارسة المهنة؛
- الدفاع على كرامة أعضائها وإستقلاليتهم؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة؛
- إعداد ومراجعة قوائم الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- التأكد من نوعية الأداء المهني وذلك بالتأكد من إحترام أخلاقيات المهنة.

3- مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين: تشكل المجلس بموجب المرسوم التنفيذي (92-20) المؤرخ في 13 جانفي سنة 1992 يدير النقابة مجلس يتكون من تسعة

¹ القانون رقم (08-91)، المؤرخ في 27/04/1991 مرجع سابق ، ص 652.

² القانون رقم (08-91)، المؤرخ في 27/04/1991 نفس المرجع، ص 05.

أعضاء، تنتخبهم الجمعية العامة من بين أعضاء المسجلين قانونياً في جدول النقابة الوطنية ومن مهام مجلس النقابة نذكر مايلي:

- حماية المصالح المادية والمعنوية لأعضاء النقابة؛
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة؛
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها وإحالتها على غرفة المصالحة والانضباط إن اقتضى الأمر ذلك؛
- تحصيل الإشتراكات المهنية التي يقرها المؤتمر؛
- إعداد مشروع الإيرادات والنفقات وعرضها على المؤتمر للمصادقة عليها؛
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها السلطات المختصة في ميدان التقييم المحاسبي والمالي والمرتبط بحياة المؤسسة؛
- المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث؛
- المساعدة في النهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني، لدى أعضاء النقابة ودعوة الجهات المختصة لحضور التدريبات والملتقيات المهنية وتنظيمها والإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة؛
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

4- المجلس الوطني للمحاسبة: أنشئ المجلس الوطني لمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم (96-318) المؤرخ في 1996/09/25 حيث حدد المرسوم طبيعة المجلس الاستشارية وجاء في المادة 03 صلاحية المجلس المتمثلة في:

- جمع وإستغلال المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة؛
- إقتراح تدابير ترمي إلى ضبط المقاييس المحاسبية؛
- يبدي رأيه في النصوص التشريعية التي على علاقة بالمحاسبة ويفحصها؛
- يساهم في تحسين مستوى مهنة المحاسبة من خلال التكوين؛
- يتابع تطور المناهج والتنظيمات التي هي على علاقة بالمحاسبة دولياً؛
- ينشر تقاريره والدراسات التحليلية التي يقوم بها ويقدم توجيهات من خلالها.

الفرع الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة بعد القانون 01-10

أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي وإصلاح مهنة المراجعة إلى إحداث تغيير في تشكيلة الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة حيث بصدر القانون (01-10) تم حل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وحل محلها المجلس الوطني للمحاسبة والمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ونظرا للإهتمام الموضوع بالمراجعة المحاسبية فسيتم التطرق إلى الهيئات المشرفة عليها، وفيما يلي عرض لتشكيلة ومهام كل هيئة :

أولا : المجلس الوطني للمحاسبة: أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون(01-10) المؤرخ في 29 جوان 2010 ونصت المادة 04 على إنشاء المجلس تحت وصاية وزير المالية، وتم تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم (11-24) المؤرخ في 27 جانفي 2011¹

1- تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛
- ممثل الوزير المكلف بالمالية؛
- المدير العام للضرائب؛
- المدير العام المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ممثل برتبة مدير بنك الجزائر؛
- ممثل برتبة مدير لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
- ممثل برتبة مدير مجلس المحاسبة؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

¹ المرسوم التنفيذي (11-24) المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية العدد 07، المادة 10-11-12 ص 5-6.

- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
 - ثلاثة أعضاء يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية يعيّنهم وزير المالية.
- يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على أقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم إختيارهم على أساس الكفاءة في مجال التسيير المالي والمحاسبي، ويعين أعضاء المجلس بقرار من وزير المالية لمدة 06 سنوات بناء على إقتراح من الوزراء مسؤولي الهيئات المذكورة في المادة 02 من المرسوم التنفيذي، كما يتم تجديد تشكيل المجلس بالثلث (1/3) كل سنتين وفي حالة إنقطاع عهدة أحد الأعضاء يتم إستخلافه حسب الأشكال نفسها ويستخلفه العضو الجديد حتى نهاية العهدة

2- مهام المجلس الوطني للمحاسبة: حسب المادة الرابعة 04 من قانون (01-10) المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة خبير محاسب محافظ حسابات والمحاسب المعتمد يقوم مجلس المحاسبة بمهام التالية حسب نص المرسوم التنفيذي:¹

2-1 مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الإعتماد :

- إستقبال طلبات الإعتماد في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم شهادات المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال الشكاوي والفصل فيها؛
- مراقبة جودة أداء المهنيين استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة وعرضها للموافقة.

2-2 مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي:

- جمع وإستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتحريها؛
- عمل علي تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- إقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتقييم المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة؛
- متابعة تطوير المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛

¹ قانون (01-10) المؤرخ في 29 جوان 2010 مرجع سابق، المادة 04 ص4.

- تنظيم التظاهرات والملتقيات التي تندرج في إطار صلاحيته.

2-3 مهام المجلس الوطني للمحاسبة بخصوص تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:

- ✓ المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- ✓ المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- ✓ متابعة تطور المناهج والنظم و الأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- ✓ متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- ✓ إجراء دراسة في المحاسبة والميادين المرتبطة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى لها علاقة بالتكوين تنظيم أو مساهمة في ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- ✓ القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضح تصرف المهنيين المحاسبين.

ثانيا: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين: تضمنت المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم (11-25) المؤرخ في 27 جانفي 2011 تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، حيث تتمثل في تسعة أعضاء منتخبين من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، حيث يعتبر صاحب أكبر عدد من الأصوات هو الرئيس يليه الأمين العام ثم أمين الخزانة، بينما يوزع الست الأعضاء الباقون حسب الأصوات المتحصل عليها ويعين ثلاثة أعضاء من بين الأعضاء التسعة في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المكلف بالمالية باقتراح من رئيس المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين¹.

- مهام المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين: تنص المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم (11-25) المؤرخ في 27 جانفي 2011 على مهام التي يتكلف القيام بها المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمتمثلة في: ²

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية، وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

¹ المرسوم التنفيذي رقم (11-25) المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية العدد 07، المادة 03، ص7.

² المرسوم التنفيذي رقم (11-25) المؤرخ في 27 يناير 2011 نفس المرجع، المادة 04، ص8.

- الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير بالمالية؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا لدى الغير؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

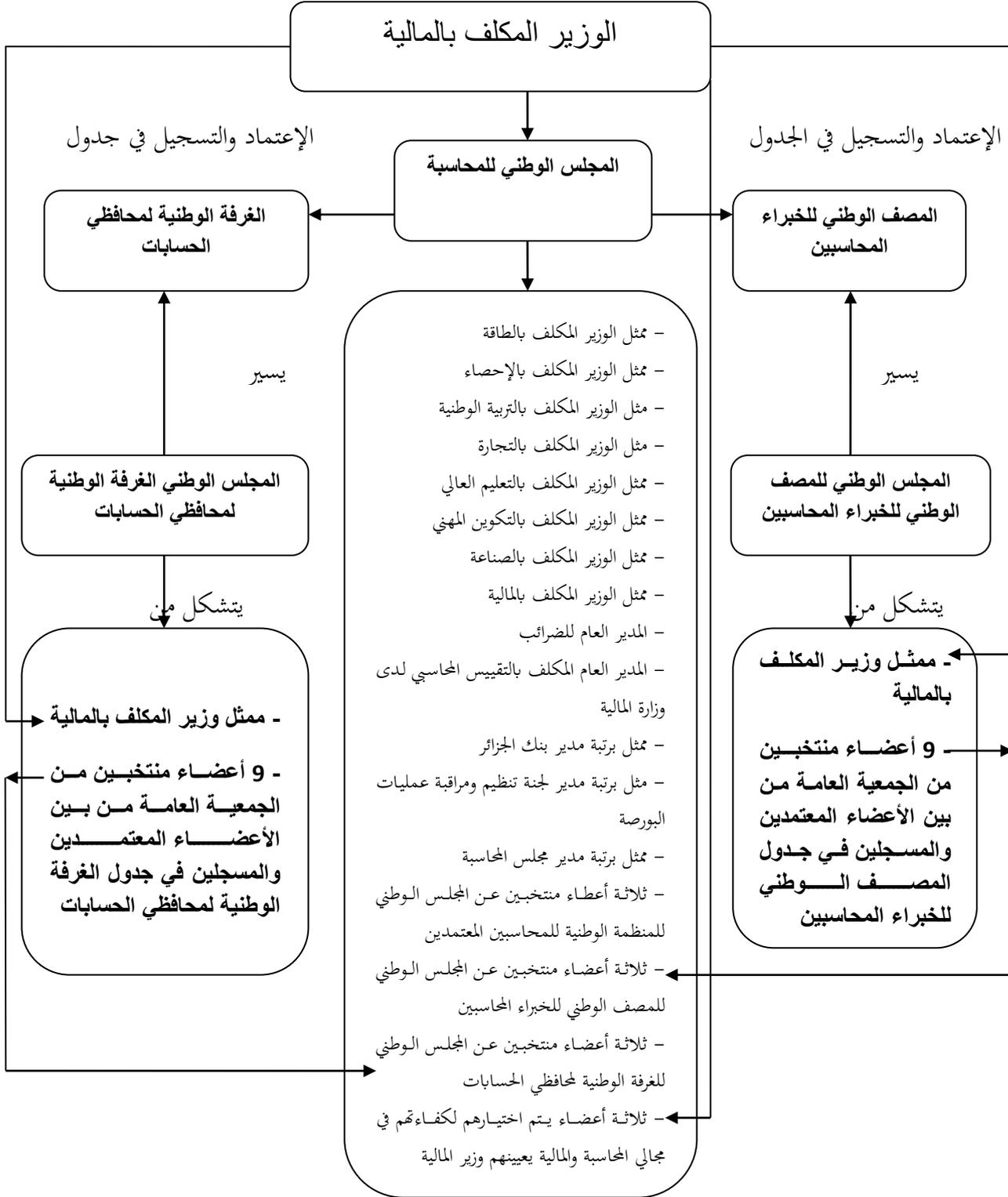
ثالثا: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: تشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي (11-26) المؤرخ في 27 جانفي 2011، والذي تضمن الباب الأول منه تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المكونة من تسعة أعضاء منتخبين عن طرق الإقتراع السري، حيث يصنف هؤلاء الأعضاء التسعة حسب عدد الأصوات، حيث يعين صاحب أعلى عدد من الأصوات رئيس للغرفة يليه الأمين العام ثم أمين الخزينة ويوزع الست الأعضاء الباقون حسب الأصوات المتحصل عليها، ويعين ثلاثة أعضاء من بين الأعضاء التسعة في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المكلف بالمالية باقتراح من رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات¹

- **مهام المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** حسب المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي (11-26) المؤرخ في 27 جانفي 2011 يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالمهام التالية:²
 - إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
 - إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
 - تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
 - ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالجمال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
 - تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
 - الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير بالمالية؛
 - تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا لدى الغير؛
 - تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
 - إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

¹ المرسوم التنفيذي رقم (11-25) المؤرخ في 27 يناير 2011 نفس المرجع، المادة 3، ص11.

² المرسوم التنفيذي رقم (11-25) المؤرخ في 27 يناير 2011 نفس المرجع، المادة 4، ص11.

الشكل رقم (01-02) : تشكيلة الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر



المصدر: بملولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر - دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة

الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة سطيف، السنة الجامعية 2016/2017 ص 133

المطلب الثالث: كيفية ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر

جاء القانون (01-10) ليحدد مفهوم ممارسة المراجعة المحاسبية بالإضافة إلى شروط ومهام الوكالة إلى ممارستها والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم

الفرع الأول: تعريف وشروط ممارسة المراجعة المحاسبية في الجزائر

نتناول في هذا الفرع تعريف محافظ الحسابات والخبير المحاسب وشركات الخبرة المحاسبية ومحافظ الحسابات وشروط ممارسة المراجعة المحاسبية في الجزائر

أولاً: تعريف محافظ الحسابات

عرف القانون (01-10) في المادة 22 محافظ الحسابات على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية وبسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹

كما عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وفي مراقبة وإنتظام حسابات الشركة وصحتها كما يحقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادق على إنتظام الجرد والموازنة وصحتها ويتحقق محافظ الحسابات مما إذا تم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين"

ثانياً: تعريف الخبير المحاسب

نصت المادة 18 من القانون (01-10) "يعد خبيراً محاسبياً في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بمهنة المحاسب، وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات"²

ثالثاً: شركات الخبرة المحاسبية ومحافظ الحسابات:

وفق ما نصت عليه المادة 16 من القانون (01-10) وطبقاً لأحكام المادة 12 من نفس القانون يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات ذات مسؤولية محدودة أو الشركات مدنية أو التجمعات

¹ القانون (01-10) المؤرخ 29 جوان 2010 مرجع سابق، المادة 22، ص 07.

² القانون (01-10) المؤرخ 29 جوان 2010 نفس المرجع، المادة 18، الفصل الرابع، ص 06.

ذات منفعة مشتركة، بإستثناء الأشكال الأخرى للشركات لممارسة مهنتهم على حدى شريطة أن يحمل كل الشركاء الجنسية الجزائرية¹

وتؤهل شركات الأسهم وشركات المسؤولية المحدودة حسب نص المادة (47-48) من القانون (10-01) لممارسة مهنة محافظ الحسابات أو الخبير المحاسب، عندما يشكل أعضاء المصنف أو الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين أو محافظي حسابات ثلثي الشركاء على الأقل $\frac{3}{2}$ ويمتلكون على الأقل ثلثي رأس المال.²

بالإطلاع على نصوص القانون (10-01) يتضح لنا أن المراجعة المحاسبية في الجزائر نوعان مراجعة تعاقدية يقوم بها الخبير المحاسب ومراجعة قانونية يقوم بها محافظ الحسابات كما أن للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات تشكيل شركات وفق الشروط المنصوص عليها في القانون 10-01.

رابعا : شروط ممارسة المراجعة المحاسبية في الجزائر

لممارسة مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر يجب أن تتوفر فيك الشروط التالية:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن تتوفر فيه شرط حيازة الشهادة المطلوبة لممارسة المهنة على النحو التالي:
- يجب أن يجوز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها بالنسبة للخبير محاسب؛
- يجب أن يجوز على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها بالنسبة لمحافظ الحسابات؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- لم يصدر في حقه أي حكم بإرتكاب جناية أو جنحة أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون مسجلا من طرف المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها قانونيا؛
- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف المالية؛
- أن يؤدي يمينا أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكتب محافظ الحسابات أو الخبير المحاسب؛
- أن يكون مسجلا في المجلس الوطني للمحاسبة عن طرق إرسال رسالة موصى عليها، حيث تودع طلبات الإعتماد لدى المجلس هذا الأخير يقوم بدراستها ويتحقق من مدى مطابقتها للقوانين المنصوص عليها ويبلغ قبول طلب الإعتماد أو الرفض في أجل أربعة أشهر وفي حالة تأخر المجلس عن التبليغ يحق لطالب الإعتماد الطعن؛

¹ القانون (01-10) المؤرخ 29 جوان 2010 نفس المرجع ، الفصل السابع، المادة 46 ص 09.

² القانون (01-10) المؤرخ 29 جوان 2010 نفس المرجع ، الفصل السابع، المادة 47-48 ص 09.

- أن يكون للخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات عنوان مهني خاص كشرط أساسي لتسجيله في الجدول.

الفرع الثاني: مهام ممارسي المراجعة المحاسبية في الجزائر:

يوجد نوعان من المراجعة المحاسبية في الجزائر المراجعة المحاسبية القانونية والمراجعة الخارجية التعاقدية ويقوم بها كل من محافظ الحسابات والخبير المحاسبي على الترتيب وفق ما جاء في القانون (01-10) كما يلي:

أولاً: الخبير المحاسب

تطرت المواد 19-20 م القانون (01-10) إلى مهام الخبير المحاسبي والتي تمثلت فيما يلي:

- القيام بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي يربطه بها عقد عمل؛
- القيام بالمراجعة المالية والمحاسبية للشبكات والهيئات؛
- تقديم إستشارات للشركات والهيئات في ميدان المالي والإجتماعي والإقتصادي؛
- تعد مهمة الخبير المحاسبي مهنة ظرفية مؤقتة؛
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير إلتزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته؛
- يعد الخبير المحاسب مؤهلاً لممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

ثانياً: مهام محافظ الحسابات

حسب نص المادة 23-24 من القانون (01-10) فإن محافظ الحسابات يضطلع بالمهام التالية:¹

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

¹ القانون (01-10) المؤرخ 29 جوان 2010 نفس المرجع ، المادة 23-24 من الفصل الرابع، ص 07.

- يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدججة والمدعمة وصورتها الصحيحة عندما تعدها الشركة أو الهيئة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظ الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس المركز القرار

الفرع الثالث: مسؤوليات مراجع الحسابات الجزائري

حمل المشرع الجزائري ثلاث مسؤوليات للمراجع الحسابات تتمثل في المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية والمسؤولية الجنائية

أولاً: المسؤولية التأديبية

نصت المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم (10-13) المؤرخ في جويلية 2013 على أنه يعتبر خطأ مهنيا يعرض لعقوبة تأديبية، كل تقصير في إحترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية وكل إهمال صادر عن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، سواء إرتكب الخطأ شخص طبيعي أو شركة مسجلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.¹ وجاء ي نفس المرسوم في مادة الخامسة تصنيف للأخطاء المهنية والعقوبة المرافقة لها فالأخطاء من الدرجة الأولى هي:²

- تصريح بمراجع كاذبة؛
- تصريح بالانتماء الى المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- إصدار إنتقادات كتابية أو شفوية بغرض الإخلال بالعلاقة بين الزبون وزملاء المهنة بغية إزاحتهم. وتكون العقوبة في هذه الحالات على شكل إنذار، بينما الأخطاء من الدرجة الثانية فهي:³
- تكرار الخطاء من درجة الأولى؛
- رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة؛
- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛
- الغياب عن حضور إجتماعين متتاليين للجمعيات العامة وللإنتخابات أو عدم تمثيله؛
- الإمتناع عن دفع مصاريف المشاركة في التظاهرات التي ينظمها المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين التي كان حاضر فيها؛

¹ المرسوم التنفيذي رقم (10-13) المؤرخ في 13 يناير 2013، الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات المقابلة لهم الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية العدد 03 ، المادة 02.

² المرسوم التنفيذي رقم (10-13) المؤرخ في 13 يناير 2013، نفس المرجع ، المادة 06.

³ المرسوم التنفيذي رقم (10-13) المؤرخ في 13 يناير 2013، نفس المرجع ، المادة 07.

حيث يعاقب في هذه الحالة بعقوبة على شكل توبيخ و الحالات التي يكون فيها الخطأ من الدرجة الثالثة

هي:¹

- حالة تكرار الخطأ من الدرجة الثانية، أو الخطأ بالاحتفاظ بالأرشيف؛
- إستعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛
- عدم دفع الاشتراك المهني، أو عدم إكتتاب تأمين المهني؛
- القيام بمقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة مع شركاء غير مسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- إستعمال ختم غير مطابق لنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية لمحافظي الحسابات.

يعاقب مرتكب هذه الاخطاء بعقوبة الإيقاف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر وفي ما يلي حالات الأخطاء

من الدرجة الرابعة:²

- تكرار الخطأ من الدرجة الثالثة؛
 - إفشاء السر المهني؛
 - إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها؛
 - تصرفات متكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛
 - ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف، أو دون وجود مكتب مهني.
- في هذه الحالات يشطب من الجدول ويسحب منه الختم وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية بعد تبليغه بالقرار التوقيف.

ثانيا: المسؤولية المدنية

نص القانون المنظم لمهنة المراجعة في الجزائر(10-01) في المواد 59 و61 على تحمل المراجع المحاسبي المسؤولية العامة عن العناية المهنية بمهنتهم وألزمهم بتوفير الوسائل دون النتائج،³ كما يعد المراجع الخارجي مسؤولاً عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء أداء مهامه⁴ وفيما يلي الأركان التي يجب توفرها لقيام المسؤولية المدنية حسب نفس القانون

- إهمال أو تقصير من جانب المراجع الحسابات في أداء واجباته المهنية؛
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المراجع المحاسبي؛
- علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال المراجع.

¹ المرسوم التنفيذي رقم (10-13) المؤرخ في 13 يناير 2013، نفس المرجع ، المادة 08.

² المرسوم التنفيذي رقم (10-13) المؤرخ في 13 يناير 2013، مرجع سابق ، المادة 09.

³ القانون (01-10) المؤرخ في 29 جوان 2010 مرجع سابق، المادة 59 ص 10.

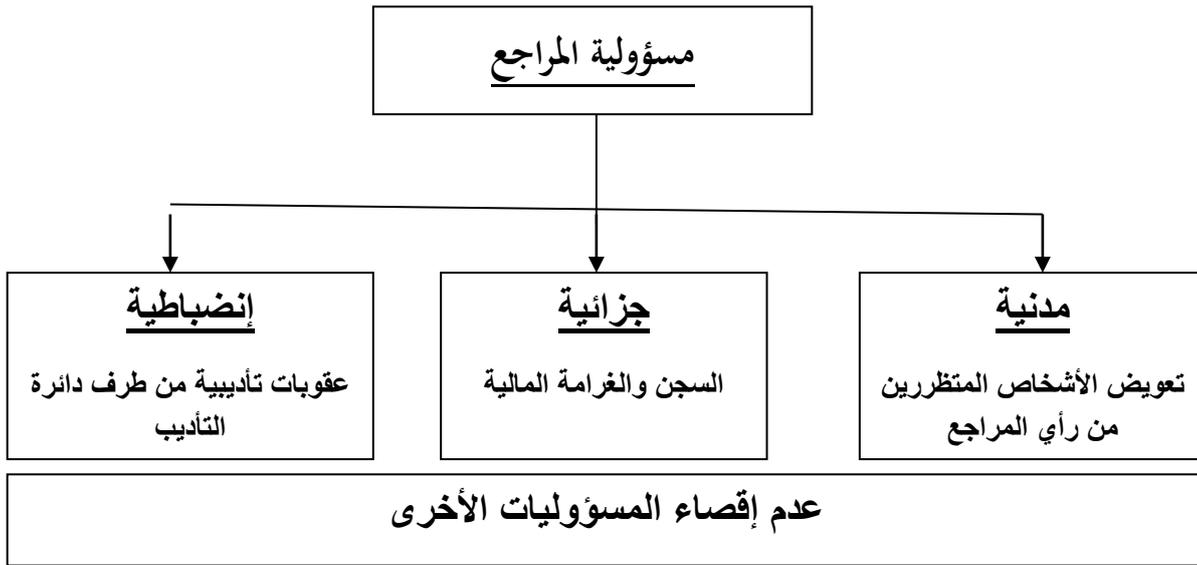
⁴ القانون (01-10) المؤرخ في 29 جوان 2010 نفس المرجع ، المادة 61 ص 10.

ثالثاً: المسؤولية الجزائية:

طبقاً للمادة 62 من القانون (01-10) فإن المراجع الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالالتزام القانوني، إن مراجع الحسابات كغيره من الأشخاص يمكن أن يرتكب جريمة جنائية في القانون العام مثل النصب خيانة الأمانة مخالفة تشريع العمل بصفته رب العمل، مخالفة التشريع الضريبي، كل هذه الوضعيات تنشأ عنها مسؤولية جزائية غير أن هناك مخالفات متعلقة بمهنة المراجعة ترتكب ويعاقب عليها القانون الجنائي كالإستعمال غير الشرعي لصفة مراجع الحسابات، ولا يمكن قيام المسؤولية الجزائية إلى بتوفر ثلاثة عناصر هي:¹

- **العنصر القانوني:** حيث لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة إلا بنص قانوني؛
- **العنصر المادي:** يجب ان يكون الفعل قد أنجز فعلاً؛
- **العنصر الاخلاقي:** يجب أن يحدث الخطأ عمداً.

الشكل رقم (01-02): أشكال مسؤوليات المراجع الخارجي



المصدر : شرقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2010.

مما سبق يتضح لنا أن المراجع الحسابات يتحمل ثلاث مسؤوليات تأديبية و جزائية ومدنية، حيث أن المراجع يحمل المسؤولية الجزائية والتأديبية بهدف معاقبته في حالة قيامه بخطأ ما، بينما تترتب عن المسؤولية المدنية تعويض الطرف المتضرر من عمله، كما لا يقصى المراجع الخارجي من إمكانية تحمله نوع آخر من المسؤولية نتيجة لأي تصرف آخر.

¹ شرقي عمار، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2014، ص56.

الفرع الرابع: تعيين وإنهاء مهام مراجع الحسابات

1- تعيين المراجع الخارجي: يختلف تعيين المراجع الخارجي في الشركات والهيئات حسب نوع المراجعة فإذا كانت المراجعة قانونية فإن تعيينه يجب أن يكون وفقاً لأحكام القانون المنظم للمهنة والقانون التجاري، بينما إذا كانت المراجعة تعاقدية فإن المشرع لم يحدد أي شروط لأن ذلك يعود للعقد الذي يبرمه المراجع مع الشركة المعنية التي طلبت خدماته¹ وعليه سنتطرق في هذا الجزء إلى كيفية التعيين وإنهاء مهام المراجع القانوني

وضح المرسوم التنفيذي 32-11 كيفية تعيين محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة على أساس دفتر الشروط، حيث نصت الفقرة الثالثة على أنه يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط من أجل تعيين محافظي الحسابات في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهددة محافظ الحسابات

وفي ما يلي أهم الشروط التي يجب أن يتضمنها دفتر الشروط:²

- عرض الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الخارج؛
- ملخص عن المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة من حسابات الدورات السابقة الذي أبدأها محافظ الحسابات المنتهية عهده؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع المهمة والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يوضح وضعية الإستقلالية تجاه الكيان طبقاً للأحكام التشريعية؛
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.

تقوم الهيئة أو المؤسسة الملزمة بتعيين محافظ الحسابات بتشكيل لجنة تقييم العروض، ثم تقوم بعرض هذه العروض وترتيبها تنازلياً على جهاز التسيير المؤهل بدراستها وتقييمها وعرضها على الجمعية العامة التي تفصل في تعيين محافظ الحسابات وتشعره بذلك بعد تعيينه له أن يرد على قبول التعيين في فترة أقصاها ثمانية أيام³

2- إنهاء مهام المراجع الحسابات: تنهى مهام مراجع الحسابات في الحالات الطبيعية وهي الحالة التي تنتهي فيها عهده والحالات الغير طبيعية في الحالات الاستثنائية كالموت أو المرض.... وتتم عملية الإنهاء أو العزل كما يلي:¹

¹ شرقي عمار، نفس المرجع، ص 137.

² المرسوم التنفيذي رقم (11-32)، كيفية تعيين محافظي الحسابات المادة 04، ص 23

³ المرسوم التنفيذي رقم (11-32) نفس المرجع المادة 13، ص 24.

- **إنهاء المدة المحددة قانوناً:** تنهى مهامه في إجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل حسابات السنة المالية الثالثة له وإقتراح منه عدم تجديد العضوية وعلى الجمعية العامة سماعه.
- **وفاة محافظ الحسابات:** في حالة الموت يستخلف بمحافظ حسابات آخر حتى انتهاء مهمة المحافظ الذي أستخلفه وفي حالة إغفال الجمعية العامة إستخلافه بأخر يكون الحق لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين محافظ حسابات.
- **رفض محافظ الحسابات من الأقلية:** لمجلس الإدارة الحق في إنهاء محافظ الحسابات في حالة خطأ أو وجود مانع عن طريق الجهات القضائية المختصة شريطة ان يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة.
- **إستقالة محافظ الحسابات:** لمحافظ الحسابات الحق في الإستقالة شريطة إلتزامه بالإشعار المسبق لمدة ثلاث أشهر مع تقديم تقرير عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.²

المطلب الرابع: تبني المعايير الدولية للمراجعة (ISA) في الجزائر من خلال معايير المراجعة الجزائرية

نتطرق في هذا المطلب إلى توافق الممارسات المهنية للمراجعة على المستوى الدولي ومتطلبات تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر، ثم نعرض معايير المراجعة الجزائرية ونجري مقارنة لها مع نظيرتها الدولية.

الفرع الأول: توافق الممارسات المهنية للمراجعة على المستوى الدولي

ظهرت أهمية معايير المراجعة الدولية مع زيادات الاختلافات في المبادئ والقواعد المراجعة، هذا الإختلاف يؤدي إلى تقارير مراجعة مختلفة ومتعارضة في الكثير من الأحيان وظهرت الحاجة إلى التدقيق في أسباب هذا الإختلاف، من أجل الوصول إلى التنسيق الداخلي عن طريق توحيد الإجراءات والقواعد والأسس في البلد الواحد والوصول إلى توافق دولي مشترك لمعالجة المعلومات المالية وإمكانية القيام بالمقارنات على المستوى الدولي، وعليه فقد بدأ التوجه نحو التوافق الدولي بين مختلف الدول والمنظمات المهنية في محاولة لتوحيد هذه الأنظمة المختلفة وتقريبها أكثر إلى بعضها³

الفرع الثاني: متطلبات تطبيق معايير المراجعة الدولية (ISA) في الجزائر

من أجل الانتقال إلى تطبيق معايير المراجعة الدولية وجب القيام بمجموعة من الإصلاحات التي من شأنها تسهيل هذه العملية، حيث أنه ينبغي على الجمعيات المهنية والمؤسسات المهتمة بالجانب المهني للمحاسبة على المستوى المحلي والمؤسسات العلمية والجامعات والمعاهد القيام بما يجب من أجل ربط البيئة الجزائرية بشكل سليم

¹ القانون التجاري المادة 715 مكرر 6,7 ص 253-254

² القانون (01-10) المؤرخ 29 جوان 2010 مرجع سابق، المادة 38، ص 08.

³ علي بودال وآخرون، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب بليدة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 13-12 ديسمبر 2011، ص 173.

بناء على التعديلات التي أجرتها الدولة الجزائرية، وعليه فإن هذه المتطلبات جاءت لتحقيق الهدف بإندماج البيئة الجزائرية بالبيئة الدولية.¹

ويمكن تحديد هذه المتطلبات في ما يلي:²

- وضع المعايير الدولية للمراجعة تحت الإختبار من خلال مرحلة إنتقالية بهدف الإستعداد لتبنيها والتعرف عليها أكثر؛
- تنظيم دورات وندوات تكوينية من قبل المتخصصين في المعايير الدولية من طرف الجمعيات المهنية ومكاتب المراجعة، في كيفية تطبيق المعايير الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة البيئة الجزائرية؛
- التوضيح الجيد لمعالم هذه المعايير من خلال العديد من المنتديات والملتقيات؛
- حث الجامعات والمعاهد والمؤسسات المهنية التي على علاقة بالحاسبة والمراجعة بنشر وتوصيل كل ما يتعلق بالمعايير الجديدة وفق التعديلات الحديثة وكيفية تطبيقها؛
- تحديد التشريعات والإجراءات المختلفة التي تتعلق بهذه المعايير وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة بالمعايير الدولية؛
- إعداد وتأهيل وتكوين أساتذة الجامعات والمعاهد بالتنسيق مع الجمعيات المهنية لتدريس هذه المعايير والقيام بإدراجها ضمن المنهاج الدراسية؛
- دراسة واقع المؤسسات الجزائرية وتأهيل مختلف الأنظمة التسيرية المرتبطة بمعايير المراجعة الدولية؛
- إلزام رجال الأعمال والمراجعين الخارجيين بالتقرب من الجامعات من أجل التعرف على سير هذه التعديلات؛
- تكوين ورسكلة الإطارات المختصة من مهنيين أكاديميين لدراسة هذه التعديلات؛
- تخصيص الأظرفة المالية المناسبة لتغطية تكاليف القيام بهذه التعديلات؛
- فرض الهيئات الحكومية على المؤسسات الكبرى إلزامية تقديم تقارير المراجعة وفق المعايير الدولية للمراجعة بأحدث التعديلات.

يتضح لنا من خلال العناصر السابقة، أن جل متطلبات تطبيق معايير المراجعة الدولية (ISA) في البيئة الجزائرية ركزت على العنصر البشري وتكوينه وتأثيره نظرا لأهميته هذا العنصر في الرفع من الأداء المهني للمراجعة المحاسبية بصفة عامة وتسهيل عملية اندماج البيئة الجزائرية مع البيئة الدولية بصفة خاصة.

الفرع الثالث: عرض إصدارات معايير المراجعة الجزائرية

¹ سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي دراسة حالة، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة بلدة، الجزائر، 2016، ص 213

² تمار خديجة، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي، جامعة مستغانم، الجزائر، 2017، ص 208.

صدر في تحقيق للإتحاد الدولي للمحاسبين سنة 2006 بوجود أكثر من 100 دولة يطبقون معايير المراجعة الدولية، حيث هناك دول تبنت المعايير الصادرة عن الإتحاد الدولي دون أي تغيير مثل دولة الشيلي هونكونغ، كينيا، ماليزيا، وهناك بعض الدول التي تبنت معايير المراجعة الدولية بعد إحداث بعض التغييرات عليها من أجل معالجة بعض التناقضات مع التشريعات المحلية، مثل جنوب إفريقيا، هولندا، نيوزيلندا، السويد، سويسرا، بينما هناك دول تبنت معايير مماثلة للمعايير الدولية مثل المملكة العربية السعودية، المكسيك، اليابان.¹

والجزائر على غرار باقي الدول أصدرت وزارة المالية فيها من خلال المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) أربع مقررات تتضمن معايير المراجعة الجزائرية المستوحاة من المعايير الدولية للمراجعة، حيث تبنت الجزائر 16 معيار إلى حد الآن سنعرض ما جاء في كل مقرر الحامل لمعايير التدقيق الجزائرية حسب التسلسل الزمني التالي:

وفق القرار 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة أصدرت الجزائر المجموعة الأولى حيث جاء في المادة الأولى من هذا المقرر الذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للمراجعة وهي:

- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة 210 إتفاق حول أحكام مهمة المراجعة.
- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة 505 التأكيدات الخارجية.
- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة.
- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة 580 التصريحات الكتابية.

ووفق القرار 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة أصدرت الجزائر المجموعة الثانية حيث جاء في المادة الأولى من هذا المقرر الذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للمراجعة وهي:

- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة 300 تخطيط مراجعة الكشوف المالية.
- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة 500 العناصر المقنعة.
- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة 510 مهام المراجعة الأولية -الأرصدة الافتتاحية.
- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة 700 تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشوف المالية.

وفق القرار 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة أصدرت الجزائر المجموعة الثالثة حيث جاء في المادة الأولى من هذا المقرر الذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للمراجعة وهي:

- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة 520 الإجراءات التحليلية.
- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة 570 إستمرارية النشاط.
- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة 610 إستخدام أعمال المدققين الداخليين.

1 Conférence des nations unies sur le commerce et le développement, **note sur les difficultés pratiques et autres considérations liées à l'application de normes internationales d'Audit**, 25ème session 4-6 novembre 2008, P.8

- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع.
- وفق القرار 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة أصدرت الجزائر المجموعة الرابعة حيث جاء في المادة الأولى من هذا المقرر الذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للمراجعة وهي:
- ✓ 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

الفرع الرابع: تعريف معايير المراجعة الجزائرية حسب تصنيف التبويب الدولي

1- المبادئ والمسؤوليات

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة معياران معيار 210 "إتفاق حول أحكام مهمة المراجعة" ومعيار 230 "وثائق المراجعة"

- ✓ المعيار الجزائري للمراجعة 210 "إتفاق حول أحكام مهمة المراجعة"
- عالج هذا المعيار الصادر بتاريخ 04 فيفري 2016 وضع مجموعة من المعايير والإرشادات للإتفاق بين المراجع والزبون على شروط التكليف بالمراجعة بهدف مساعدة مراجع الحسابات في إعداد كتاب التكليف المتعلق بمراجعة البيانات المالية وتثبيت الشروط المتفق عليها في كتاب التكليف، حيث حدد المعيار محتويات كتاب التكليف والتي تتمثل في ضرورة وضع الهدف من مراجعة البيانات المالية وتحديد مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية كما يتم تضمين كتاب التكليف التشريعات والتعليمات التي يلتزم بها المراجع الصادرة عن الهيئات المهنية وتحديد شكل التقرير، والإشارة إلى وجوب الإطلاع على كافة السجلات والوثائق والمستندات التي يطلبها المراجع كما يمكن للمراجع تضمين كتاب التكليف مخطط تنفيذ المراجعة، وطلب تأكيد إستلام كتاب التكليف وتحديد طريقة حساب الأتعاب وكيفية تسديدها مع الإشارة الى ترتيبات المتعلقة بمشاركة مراجعين أو خبراء آخرين، وتوضيح كيفية مراجعة الأقسام تابعة في حالة التي يكون فيها المراجع الشركة الأم هو نفسه مراجع الشركة التابعة، في حالة طلب العميل تغيير التكليف يدرس المراجع مدى ملائمة القيام بهذه التغيرات بشرط وجود مبررات معقولة وينسحب في حالة عدم القدرة على تعديل التكليف مع إشعار الإدارة بالأسباب التي دفعته للإنسحاب.

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 230 "وثائق المراجعة"

يهدف هذا المعيار إلى توثيق جميع العمليات المهنية، ولتأكيد بأن إجراءات المراجعة تمت وفق المعايير الدولية للمراجعة وهو ما يعطي أكثر مصداقية لرأي المراجع، وأشار المعيار إلى ضرورة إعداد مستندات المراجعة في الوقت

المناسب بالإضافة إلى توثيق أوراق العمل الأساسية التي أعدها المراجع أو التي تحصل عليها أثناء عملية المراجعة وهي على شكل أوراق أو فيديوهات أو أقراص مضغوطة....، كما أشار المعيار إلى العوامل التي تدخل في تحديد شكل ومحتوى توثيق عملية المراجعة.

2- تقييم الخطر والاستجابة للأخطار

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة معيار واحد في هذا الصنف 300 تخطيط مراجعة الكشوف المالية في المقرر الصادر بتاريخ 11 أكتوبر 2016.

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 300 "تخطيط مراجعة الكشوف المالية"

يهدف هذا المعيار إلى التأكيد على ضرورة التخطيط للمراجعة حتى تتم بطريقة فعالة ووضع هذا المعيار مجموعة من النقاط التي يجب مراعاتها أثناء وضع خطة المراجعة الشاملة لزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة إنطلاقاً من التفاهم مع العميل والمعرفة دقيقة لطبيعة المؤسسة محل المراجعة وفهم النظام المحاسبي لها، وتحديد طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها كما أشار المعيار إلى ضرورة إحتواء برنامج المراجعة على أهداف المراجعة المراد الوصول إليها والموازنة الزمنية للقيام للقيام بهذه العمليات من خلال تقسيمها على مختل مجالات المراجعة وإجرائتها

3- معايير أدلة الإثبات

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة في هذا الصنف سبعة معايير وهي "500 العناصر المقنعة" 505 "التأكيدات الخارجية" 510 "مهام المراجعة الدولية الأرصدة الإفتتاحية" 520 "الإجراءات التحليلية" 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات" 570 "إستمراية النشاط" 580 "التصريحات الكتابية" 501 العناصر المقنعة اعتبارات خاصة.

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 500 "العناصر المقنعة".

يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات حول كيفية الحصول على أدلة الإثبات وكميتها ونوعيتها، حيث أشار المعيار إلى ضرورة الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لمساعدة المراجع في الوصول على نتائج معقولة تمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن الكفاية هي قياس لكمية أدلة الإثباتات بينما الملائمة فهي قياس لنوعية أدلة الإثبات

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة".

يتناول المعيار الجزائري للمراجعة الإعتبارات الخاصة التي يجب على المراجع مراعاتها أثناء الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة فيما يتعلق بالمخزون والمنازعات والمعلومات القطاعية في عملية مراجعة القوائم المالية، حيث يهدف المعيار إلى حصول المراجع على أدلة كافية حول حالة المخزون وحالة الدعوات القضائية المتعلقة

بالمؤسسة وإستفسار المراجع الحسابات حول الدعاوى والمطالبات القضائية التي تؤثر بشكل مباشر على القوائم المالية

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 505 "التأكيدات الخارجية"

عالج هذا المعيار إستعمال المراجع لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة، حيث أشار المعيار إلى أن التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد كتابي من طرف الغير إلى مراجع الحسابات سواء كان في شكل ورقي أو إلكتروني أو في أي شكل آخر.

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 510 "مهام المراجعة الدولية الأرصدة الإفتتاحية"

يهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات للمراجع في حالة مراجعة القوائم المالية لأول مرة، حيث أشار المعيار إلى أنه يجب على المراجع أثناء القيام بالمراجعة لأول مرة للقوائم المالية أن يحصل على أدلة إثبات كافية حول مدى صحة المعلومات المتوفرة في الأرصدة الإفتتاحية والأرصدة الختامية لسنة السابقة، بالإضافة إلى التأكد من سلامة تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة وأن أي تغيرات في هذه السياسات قد تم الكشف عنها وفي الحالات التي يجد نفسه المراجع ليس مقتنع بعمل المراجع الذي سبقه له أن يتبع إجراءات أخرى بنفسه.

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 520 "الإجراءات التحليلية"

يعالج هذا المعيار إستخدام المراجع للإجراءات التحليلية بإعتبارها مراقبة مادية في جوهرها وإلزامية المراجع لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء عرض تناسق مجمل الحسابات في نهاية عمل المراجعة، حيث أن هدف المراجع وفق هذا المعيار هو جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية تليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال المراجعة لتأكد من تناسق في مجمل بين المعرفة المكتسبة والقوائم المالية، وعرف المعيار الجزائري للمراجعة الإجراءات التحليلية هي تقنية تعمل على تقدير المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقة بين البيانات المالية والبيانات غير المالية ومقارنة القيم التي سجل في الدفاتر مع القيم التي توقعها المراجع وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم إستحداثها.

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات"

يتطرق المعيار إلى التزامات المراجع اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة الكشوف المالية، بهدف الحصول على عناصر إثبات كافية تثبت الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ إعداد التقرير والمعالجة الصحيحة للأحداث التي علم بها المراجع بعد إصدار تقريره، حيث وضع المعيار أن

مراجع الحسابات في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير المراجع وتاريخ اعتماد الكشوف المالية غير ملزم بإجراءات المراجعة على الكشوفات المالية بعد تاريخ إصدار قراره، وإذا أعلمت الإدارة المراجع قبل المصادقة على الكشوفات المالية له أن يحدث تعديلات على التقرير بعد مناقشة هذا الأمر معها بينما بالنسبة للحقائق المكتشفة بعد صدور الكشوف المالية فإن المراجع لا يلتزم بأي إجراء مراجعة على الكشوفات المالية بعد إشهارها.

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 570 "إستمراية النشاط"

يعالج هذا المعيار إلتزامات المراجعة في مراجعة القوائم المالية المتعلقة بفرضية تطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشوفات المالية، حيث حسب هذه الفرضية يفترض أن الكيان مستمر في نشاطه في المستقبل، وبذلك يتم تسجيل الاصول والخصوم على أن الكيان قادر على تحقيق أصوله والوفاء بإلتزاماته أثناء السير العادي لأنشطة الكيان والهدف وفق هذا المعيار هو جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية الإستغلال أثناء إعداد القوائم المالية، بالإضافة إلى إستخلاص نتائج حول وجود عدم اليقين مرتبط بأحداث من شأنها بعث الشك في قدرة الكيان على مواصلة الإستغلال وتحديد أثر ذلك على تقرير المراجع.

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 580 "التصريحات الكتابية"

يعالج المعيار في إطار مراجعة الكشوفات المالية إلتزامية حصول المراجع على تصريحات كتابية من طرف الإدارة بهدف تحديد كيفية حصول المراجع على تصريحات كتابية من طرف الإدارة، كما حدد المعيار المسؤولون الذي تطلب منهم التصريحات الكتابية من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة وللمراجع الحق في الحصول على تصريح كتابي الذي يوضح إلتزام الإدارة بتحمل مسؤولية إعداد الكشوفات المالية وفق معايير المحاسبة المعمول بها بالإضافة إلى تصريحات كتابية تؤكد فيها الإدارة تقديمها كل المعلومات ذات الدلالة طبقاً لأحكام رسالة المهمة ويمكن للمراجع طلب تصريحات كتابية أخرى لدعم عناصر مقنعة أخرى متعلقة بالكشوفات المالية

كما حدد المعيار العناصر الرئيسية للتصريحات الكتابية والمتمثلة في:¹

✓ - يطلب المراجع عنونة رسالة المهمة إليه وتضمينها معلومات خاصة تؤرخ وتوقع؛

✓ - يتزامن في العادة تقديم التصريحات الكتابية مع تاريخ تقرير المراجع.

ووضح طريقة التعامل مع تصريحات كتابية المطلوبة وغير متحصل عليها حيث يتعين على المراجع في هذه الحالة إعادة تقييم نزاهة الإدارة بعد مناقشتها في الإمتناع عن تقديم التصريحات الكتابية المطلوبة واتخاذ التدبير المناسبة

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن معايير المراجعة الجزائرية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، ص4.

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 540 "مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها"

تناول المعيار الجزائري للمراجعة "مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها" واجبات المراجع المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وحتى التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، إذ أشار المعيار إلى ضرورة الحصول على تقديرات محاسبية معقولة من أجل الحصول على أدلة إثبات كافية، ويتم اللجوء إلى التقديرات المحاسبية عندما يستحيل قياس بعض عناصر الميزانية بدقة فيتم تقديرها مما قد يحدث نوع من عدم اليقين وخطر التحيز من الإدارة، ووضع المعيار بعض أمثلة عن حالات التحيز.

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 530 "السبر في المراجعة".

يتناول هذا المعيار "إستخدام المراجع للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند وضع وإختيار عينات المراجعة وإجراء إختبارات منظمة الرقابة وإختبارات التفاصيل وتقييم نتائج العينات"¹ وتجري المراجعة على عينة أقل من 100 من البنود المكونة للعنصر بغرض الحصول على أدلة إثبات من أجل تعميمها على المجتمع الإحصائي الذي سحبت منه العينة، وأشار المعيار إلى ضرورة الأخذ بعين الإعتبار عند تصميم العينة أهداف الإختيار وخصائص المجتمع الذي تؤخذ منه العينة وطبيعة أدلة الإثبات المطلوبة وإمكانية الخطأ.

4- معايير الإستفادة من عمل الآخرين ونتائج تقرير المراجعة

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة في هذا الصنف معياران المعيار 610 "إستخدام أعمال المراجعين الداخليين" والمعيار 620 "إستخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع"

✓ المعيار الجزائري 610 "إستخدام أعمال المراجعين الداخليين"

يعالج هذا المعيار شروط وفرصة إنتفاع المراجع الخارجي من أعمال المراجعة الداخلية حيث أن الهدف منه هو تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمراجعين الداخليين وفي حالة إستخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المراجعين الداخليين لاحتياجات المراجعة، ويهدف المعيار إلى تحديد إمكانية ومدى إستخدام الأعمال الخاصة للمراجعين الداخليين وفي حالة إستخدامها وتحديد مدى ملائمة أعمال المراجعين الداخليين لإحتياجات المراجعة ومن أجل معرفة مدى ملائمة أعمال المراجع الداخلي على المراجع الخارجي التأكيد من أن:²

- العمل أنجز من طرف أشخاص لهم التأهيل والتدريب المهني المناسب وأن عمل المساعدين تم الإشراف عليه بالطريقة المناسبة؛

- تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتكون أساس معقول لنتائج المتوصل إليها؛

¹ مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير المراجعة الجزائرية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، ص 18.

² المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن معايير المراجعة الجزائرية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، ص 6.

- أنه تم معالجت الإستثناءات التي إكتشفت بواسطة المراجعة الداخلية؛
- أن التقارير المنجزة كانت متوافقة مع العمل المنجز؛
- التأكد من تطبيق الإدارة لتوصيات وظيفة المراجعة الداخلية؛
- مدى إمكانية إتصال المراجعين الداخليين مع مسيري المؤسسة.

✓ المعيار الجزائري 620 "إستخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع"

يهدف المعيار إلى ضرورة الاستفادة من عمل خبير آخر أشار المعيار الدولي للمراجعة 620 إلى واجبات المراجع الواجب الإلتزام بها أثناء إستعانتته بخدمات الخبير، حيث على المراجع أن يقيم كفاءة وموضوعية الخبير قبل الإستعانة به ومن ثم تحديد نطاق عمل الخبير بعد التأكد من أن نطاق عمل الخبير كاف لتقديم أدلة إثبات كافية، وفي الأخير يقوم المراجع بتقييم عمل الخبير ومدى ملائمة وكفاية الأدلة التي تم الحصول عليها من عمله كما شدد المعيار الدولي 620 للمراجعة إلى ضرورة الإشارة إلى عمل الخبير في تقرير المراجعة النهائي.

5- معايير نتائج تقرير المراجعة

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة في هذا الصنف المعيار الجزائري للمراجعة 700 "تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشوف المالية"

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 700 "تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشوف المالية"

يعالج هذا المعيار إلتزام المراجع بكيفية تشكيل رأي حول القوائم المالية وكذا شكل ومضمون تقرير المراجع وفقا لمعايير المراجعة الجزائرية، حيث يعبر المراجع عن رأي غير معدل إذا تم إعداد القوائم المالية وفق ما يستدعيه النظام المحاسبي المالي وإذا كانت هناك إختلالات معتبرة أو ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة يعبر المراجع عن رأي معدل.

الفرع الرابع: المقارنة بين معايير المراجعة الدولية (ISA) ومعايير المراجعة الجزائرية (NAA)

نقوم بمحاولة مقارنة معايير المراجعة الدولية مع معايير المراجعة الجزائرية وهذا من خلال توضيح أوجه

التشابه والإختلاف بينهما

الجدول رقم (01-04): مقارنة بين معايير المراجعة الدولية (ISA) ومعايير المراجعة الجزائرية (NAA)

المعيار الدولي 210 "الإتفاق على شروط التكاليف بالمراجعة" والمعيار الجزائري 210 "إتفاق حول أحكام

مهمة المراجعة	
أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق وكذا في الشروط المسبقة لعملية المراجعة والإجراءات المتبعة في تغيير الشروط التكاليف بالمراجعة إذا دعت الحاجة إلى ذلك.</p>	<p>- تضمن المعيار الدولي للمراجعة بندا حول كتابة التكاليف والشروط التي يجب الإتفاق حولها في القطاع العام وهو البند الذي لم يتناوله ولم يشر إليه المعيار الجزائري للمراجعة؛</p> <p>- لم يشير المعيار الجزائري للمراجعة في شروط عملية المراجعة إلى إمكانية عدم تدوين الإتفاق الخطي لشروط المراجعة في حالة وجود نص قانوني أو نظام يفسر هذه الشروط بتفصيل؛</p> <p>- تطرق المعيار الجزائري في المراجعة المتكررة إلى ضرورة المصادقة من الطرفين على رسالة المهمة المعدة من طرف المراجع في السنة الأولى من المهمة وهو ما لم يذكره المعيار الدولي.</p>
المعيار الدولي 230 "وثائق المراجعة" والمعيار الجزائري 230 "وثائق المراجعة"	
<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة لإعداد وثائق المراجعة.</p>	<p>- لم يتطرق المعيار الدولي إلى كيفية تشكيل ملف المراجعة النهائي وكيفية حماية وحفظ ملفات العمل وكيفية التعامل مع الأحداث التي تقع بعد تقرير المراجع بينما تطرق لها المعيار الجزائري بشئ من التفصيل.</p>
المعيار الدولي 505 "المصادقات الخارجية" والمعيار الجزائري 505 "التأكيدات الخارجية"	
<p>يتفق المعياران في الهدف ومجال التطبيق وفي أغلب العناصر سواء تعلق الأمر بإجراءات الحصول على أدلة إثبات وكيفية التعامل مع رفض الإدارة إستقبال طلبات التأكيد وعدم الرد عليها وتقييم الأدلة المثبتة.</p>	<p>- وضع المعيار الدولي كيفية تطبيقه وفسرها بتفصيل على عكس المعيار الجزائري؛</p> <p>- تطرق المعيار الدولي إلى قراءة في المعيار 505 المصادقات الخارجية من خلال المعيار 200 بينما لم يشر المعيار الجزائري لذلك نظرا لأن المعيار 200 للمراجعة الجزائري لم يصدر بعد؛</p> <p>- تطرق المعيار الجزائري لأنواع التأكيد الخارجي والمتمثلة في التأكيد الإيجابي والسلبي بينما لم يتطرق لها المعيار</p>

الدولي .	
المعيار الدولي 560 "أحداث لاحقة" والمعيار الجزائري 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات"	
<p>- ذكر المعيار الجزائري حالة واحدة وهي عدم إلتزام مراجع الحسابات بأي إجراء للمراجعة بعد إشهار القوائم المالية، بينما ذكر المعيار الدولي حالات أخرى مثل حالة معرفة المراجع بواقعة كانت موجودة بتاريخ التقرير؛</p> <p>- تطرق المعيار الجزائري للمراجعة إلى المجال الذي تجرى فيه عملية المراجعة في حالة الأحداث اللاحقة وهو ما لم يتطرق له المعيار الدولي؛</p> <p>- ذكر المعيار الدولي وجوب عمل المراجع إستفسارات شفوية أو كتابية لمحامي المؤسسة عن الدعاوى والمطالبات وهو ما لم يتطرق له المعيار الجزائري.</p>	<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق والإجراءات المطلوبة للأحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع والحقائق التي أعلم بها المراجع بعد تاريخ تقرير المراجعة إلى غاية إعتداد القوائم المالية.</p>
المعيار الدولي 580 "تصريحات كتابية" والمعيار الجزائري 580 "إقرارات خطية"	
<p>- تناول المعيار الجزائري في الفقرة 02 شرح مبسط لتاريخ إعداد القوائم المالية والمصادقة عليها ومفهوم تاريخ تقرير المراجع وهو ما لم يتناوله المعيار الدولي.</p>	<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة تجاه التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة والتصريحات الأخرى وتحديد تاريخ وشكله هذه التصريحات وكيفية التعامل مع إمتناع الإدارة عن تقديمها.</p>
المعيار الدولي 500 "أدلة الإثبات" والمعيار الجزائري 500 "العناصر المقنعة"	
<p>- إضافة إلى الإختلافات الشكلية في المصطلحات لم يفسر المعيار الجزائري كيفية تطبيقه على عكس المعيار الدولي الذي تطرق لها غير أن هناك شبه تطابق في المضمون.</p>	<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة وإجراءات المراجعة المتعلقة بجمع العناصر المقنعة.</p>
المعيار الدولي 300 "التخطيط" والمعيار الجزائري 300 "تخطيط مراجعة الكشوف المالية"	
<p>يظهر الاختلاف الشكلي بين المعياران في المصطلحات كما لم يشر المعيار الجزائري للمراجعة إلى إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية أثناء</p>	<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة والمسائل الإضافية التي تأخذ بعين الإعتبار في مهمة المراجعة</p>

<p>عملية التخطيط للمراجعة رغم الأهمية التي يكتسبها هذا العنصر.</p>	<p>الأولية</p>
<p>المعيار الدولي 510 "عمليات المراجعة الأولية الأرصدة الإفتتاحية" 510 مهام المراجعة الأولية الأرصدة الإفتتاحية</p>	
<p>-أضاف معيار المراجعة الدولي على معيار المراجعة الجزائري الواجبات المطلوبة في المعيار رقم 330 وذلك في أحد فقراته وهو ما لم يتطرق له المعيار الجزائري بحكم عدم صدور المعيار 330 حتى اليوم.</p>	<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق وإجراءات مراجعة الأرصدة الإفتتاحية.</p>
<p>المعيار الدولي 700 "تكوين رأي وإعداد تقرير حول البيانات المالية" والمعيار الجزائري 700 "تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشوف المالية"</p>	
<p>-إضافة إل الإختلافات الشكلية في المصطلحات لم يفسر المعيار الجزائري كيفية تطبيقه على عكس المعيار الدولي الذي تطرق لها غير أن هناك شبه تطابق في المضمون؛ -هناك فقرة لم يتناولها المعيار الجزائري والمتمثلة في الفقرة 29 التي تتضمن التقارير المعدلة.</p>	<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة لتأسيس رأي حول الكشوفات المالية.</p>
<p>المعيار الدولي 520 "الإجراءات التحليلية" والمعيار الجزائري 520 "الإجراءات التحليلية"</p>	
<p>-فصل المعيار الجزائري للمراجعة مجال تطبيقه أكثر من المعيار الدولي بينما فصل المعيار الدولي للمراجعة الإجراءات التحليلية بأكثر توسع ؛ -تضمن المعيار الدولي للمراجعة بندا حول الإجراءات التحليلية في القطاع العام وهو البند الذي لم يتناوله ولم يشر إليه المعيار الجزائري للمراجعة.</p>	<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق وكل عناصر المعياران</p>
<p>المعيار الدولي 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة" والمعيار الجزائري 501 إعتبرات خاصة</p>	
<p>-لم يتطرق المعيار الجزائري لعنصر جمع العناصر المقنعة لدم المدينة وهو ما تطرق له المعيار الدولي في الفقرة الثانية.</p>	<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق والواجبات المطلوبة لجمع العناصر المتعلقة بالمخزونات والقضايا والمنازعات والمعلومات القطاعية وكل عناصر المعياران.</p>

المعيار الدولي 570 "المؤسسة المستمرة" والمعيار الجزائري 570 "إستمراية الإستغلال"	
<p>لم يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق وكل عناصر المعياران يصل إلى حد التطابق</p> <p>-لم يذكر المعيار الدولي للمراجعة أمثلة حول الأحداث التي يمكن تشكل حالة عدم اليقين أو أمثلة حول عدم قدرة المؤسسة على الإستمرار في حين ذكر بعضها المعيار الجزائري؛</p> <p>-تضمن المعيار الدولي للمراجعة بندا حول منظور القطاع العام في فرضية إستمرار المؤسسة وهو البند الذي لم يتناوله ولم يشر إليه المعيار الجزائري للمراجعة.</p>	<p>لم يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق وكل عناصر المعياران يصل إلى حد التطابق</p>
المعيار الدولي 530 "عينات المراجعة وإجراءات الإختبارات الإنتقائية الأخرى والمعيار الجزائري 530 "السبر في المراجعة"	
<p>-وضح المعيار الدولي في ثلاث ملاحق له أمثلة عن العوامل المؤثرة على حجم العينة سواء تعلق الأمر بإختبارات الرقابة أو الإجراءات الجوهرية وأعطى أمثلة عن كيفية إنتقاء العينة وهو ما لم يتطرق له المعيار الجزائري؛</p> <p>- المعيار الدولي أكثر توسعا وتفصيلا في شرحه لجميع العناصر.</p>	<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق ومفهوم وحجم العينة وكيفية إختيارها ووضع إجراءات المراجعة وتحديد سبب الإنحرافات وتقييم نتائج المعاينة.</p>
المعيار الدولي 540 "مراجعة التقديرات المحاسبية" والمعيار الجزائري 540 "مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها"	
<p>-أهملت معايير المراجعة الدولية كفية مراجعة التقديرات المحاسبية كون التقديرات تعتمد على حكم مهني في حالة عدم التمكن من تقدير بند معين وهو ما يجعلها عرضة لمخاطر التحريف وهو ما تطرق له المعيار الدولي .</p>	<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق وكل عناصر المعياران.</p>
المعيار الدولي 610 "إستخدام عمل المراجعين الداخليين" والمعيار الجزائري 610 "إستخدام عمل المراجعين الداخليين"	
<p>-المعيار الدولي أكثر توسعا وتفصيلا من نظيره الدولي؛</p> <p>- تضمن المعيار الدولي للمراجعة بندا حول منظور القطاع العام في كيفية إستخدام عمل المراجعين</p>	<p>يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق وكل عناصر المعياران يصل إلى حد التطابق.</p>

الداخليين وهو البند الذي لم يتناوله ولم يشير إليه المعيار الجزائري للمراجعة.	
المعيار الدولي 620 "إستخدام عمل الخبير" والمعيار الجزائري 620 "إستخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع"	
-المعياران متطابقان من حيث المضمون الإختلاف الوحيد في التوسع والتفصيل الذي جاء به المعيار الدولي أكبر من الشرح والتفصيل المعيار الجزائري.	يتفق المعيار الدولي والجزائري للمراجعة من حيث الهدف ومجال التطبيق وكل عناصر المعياران يصل إلى حد التطابق.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على إصدارات معايير المراجعة الدولية والجزائرية

نلاحظ من خلال الجدول السابق الذي تناول مقارنة بين معايير المراجعة الدولية (IAS) ونظيرتها الجزائرية (NAA) بغية معرفة أوجه التشابه والإختلاف بينهما حيث توصلت المقارنة إلى أن معايير المراجعة الدولية أكثر توسعا وتفصيلا وهو ما تمت توضيحه في كل المعايير في الجدول أعلاه كما تجدر الإشارة إلى ظهور إختلاف مشترك بين أغلب المعايير وهو تخصيص معايير المراجعة الدولية للقطاع العام في أغلب المعايير بينما لم تنطبق المعايير الجزائرية لهذا العنصر، لكن ما يمكن تأكيده هو توافق وتطابق مضمون جميع العناصر المكونة للمعايير الجزائرية "16 معيار" الصادرة حتى تاريخ أكتوبر 2018 تاريخ آخر إصدار وحتى اليوم مع ما تضمنته المعايير الدولية

خلاصة الفصل:

تمحور إهتمامانا في هذا الفصل على عرض الإطار النظري للمراجعة المحاسبية من خلال تطورها التاريخي، أهميتها، أهدافها أنواعها، والفروض القائمة عليها، فالمراجعة المحاسبية هي عملية منظمة تعمل على التأكد من مدى مطابقة المعلومات المتحصل عليها من الأحداث المتعلقة بنشاط المؤسسة مع معايير الموضوعية وتقديمها لمستخدميها للإعتماد عليها في إتخاذ قراراتهم، وحتى تتم هذه العملية بطريقة سليمة وسلسة كان لزاما عليها أن تعتمد على معايير تضبط طريقة إجراءها، وكان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سابقا في إصدار معايير المراجعة المتعارف عليها ومع ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وتطور المعاملات التجارية الدولية عجل الفكر المحاسبي بظهور معايير المراجعة الدولية (IAS).

ومن خلال إستقراءنا لواقع مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر وتبعنا لتطورها التاريخي وتنظيمها ودراسة النصوص القانونية التي تنظمها نلاحظ الكم الهائل من القوانين والمراسيم التي سعت لتطوير مهنة المراجعة المحاسبية وأهمها القانون (10-01)، الذي الذي أضفى إلى نقلة نوعية في ممارسة المهنة وفي إطار الجهود المبذولة لتحقيق التوافق الدولي تم إصدار معايير المراجعة الجزائرية (NAA) من طرف المجلس الوطني للمحاسبة والتي أظهرت توافقا كبيرا مع معايير المراجعة الدولية (IAS) يصل حد التطابق.

الفصل الثاني

تمهيد:

تناول هذا الفصل أبرز الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث من أبعاد وزوايا عديدة وفي بيئات مختلفة، بهدف التعرف على ما توصلت إليه هذه الدراسات من جهة، وبيان ما يمكن لهذه الدراسة أن تضيفه من جهة أخرى، وعقد مقارنة بين نقاط الإختلاف والتشابه من خلال عدة أوجه وبيان الفجوة البحثية التي تعالجها الدراسة الحالية بهدف الإستفادة من نتائج الدراسات السابقة في تدعيم نتائج هذه الدراسة.

بناء على ما سبق ضمن هذا الفصل عرض الدراسات السابقة التي تناولت الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية والدراسات التي تناولت معايير المراجعة الدولية (ISA) والجزائرية (NAA) وموقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في المباحث الثلاث التالية:

المبحث الأول: الدراسات باللغة العربية

المبحث الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

المبحث الثاني: موقع الدراسات الحالية من الدراسات السابقة

المبحث الأول: الدراسات باللغة العربية

في هذا المبحث نقوم بعرض الدراسات التي جاءت باللغة العربية والتي تناولت الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية، معايير المراجعة الدولية (ISA)، ومعايير المراجعة الجزائرية (NAA)، منها دراسات أجريت في البيئة الوطنية وأخرى في البيئة الدولية، حيث تم تقسيم المبحث إلى مطلبين، ضم المطلب الأول الدراسات السابقة التي تناولت الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية، بينما تضمن المطلب الثاني الدراسات التي تناولت معايير المراجعة الدولية و تناول المطلب الثالث معايير المراجعة المحلية.

المطلب الأول: الدراسات التي تناولت المراجعة المحاسبية

نتناول في هذا المطلب أهم الدراسات باللغة العربية التي عالجت موضوع الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر سواء في البيئة المحلية أو الدولية على النحو التالي:

1. دراسة عمر شرقي، سنة (2012).¹

الموسومة بعنوان: "التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمملكة

المغربية"

هدفت هذه الدراسة إلى مقارنة عناصر التنظيم المهني للمراجعة، المتمثلة في الإطار العام للممارسة المهنية والهيئات المشرفة على تنظيم المهنة ومعايير المراجعة ودستور آداب وسلوك المهنة في ثلاث بلدان عربية الجزائر تونس والمملكة المغربية.

حيث توصلت الدراسة إلى أن التنظيم الحالي لمهنة المراجعة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، فبنسبة لمعايير المراجعة لم تصدر الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر أية معايير مهنية للمراجعة وان ما هو موجود مجرد نصوص قانونية أصدرتها الهيئات التنفيذية والتشريعية لا ترقى الى مستوى المعايير على عكس تونس التي أصدرت معايير مهنية محلية قبل تبنيها سنة 2002 للمعايير الدولية للمراجعة والمملكة المغربية التي أصدرت دليلا للمعايير المحلية منذ 1998 و عدل في 2009 وأصدرت النسخة التي تتطابق مع المعايير الدولية في مجملها سنة 2011.

¹ عمر شرقي، التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، السنة الجامعية 2012/2011.

2. دراسة محمد أمين لونيسة، سنة (2017).¹

الموسومة بعنوان: "تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومات

المالية_دراسة لعينة من مكاتب الخبرة المحاسبية "

بحثت الدراسة أثر تطور مهنة المراجعة على جودة المعلومات المالية، حيث درست مدى مواكبة معايير الشخص المراجع و معايير العمل الميداني وكذا معايير إعداد التقرير للمعايير المعمول بها في الساحة الدولية، من خلال إجراء دراسة إستقصائية لعينة من مكاتب الخبرة المحاسبية وتحليل نتائج أرائهم باستخدام الأدوات و الأساليب الكمية الإحصائية لتأكد من مدى صحة الفرضيات

وقد توصلت الدراسة الى أنه توجد مواكبة نسبية لتطور مهنة المراجعة في الجزائر لتطورات الدولية و ترى الدراسة أن لهذا التطور الأثر الإيجابي في تحسين جودة المعلومات المالية

وأوصت الدراسة بتنصيب مجالس ولجان جهوية ومحلية تكون قريبة من جميع شرائح المستخدمة لمخرجات المراجعة و العمل على إصدار معايير مهنية تدقيقية في شكل موحد سهل التطبيق يلتزم به كل المهنيين ويعد خارطة طريق لكل من يريد ممارسة المهنة.

المطلب الثاني: الدراسات التي تناولت معايير المراجعة المحلية والدولية

1. دراسة سايج فايز، سنة (2015).²

الموسومة بعنوان: "أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي- دراسة حالة

الجزائر-"

تهدف الدراسة إلى توضيح أن تبني معايير المراجعة في الجزائر من شأنه تحقيق نتائج إيجابية في تطبيق النظام المحاسبي المالي وهو ما ينعكس على قبول تقارير المراجعة على المستوى الدولي، فقد أظهرت نتائج الدراسة المبينة على تحليل إستبيان لعينة متكونة من 180 مراجع خارجي أن تبني معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية سيتمكن من تحقيق نتائج إيجابية في تطبيق النظام المحاسبي المالي، وقد أظهرت أعلى نسبة من الإجابات أن المنافع المترتبة عن تبني معايير المراجعة الدولية ستكون أكبر من تكاليفها.

¹ محمد أمين لونيسة ، أثر تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومات المالية_دراسة لعينة من مكاتب الخبرة المحاسبية، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة مسيلة، السنة الجامعية 2016/2017.

² سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم التسيير، جامعة بليدة، السنة الجامعية 2014/2015.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التقارب مع المعايير الدولية للمراجعة أمرا صعبا نظرا لواقع المؤسسات الجزائرية التي لا بد أن تكون في خدمة المستثمر الدولي في البورصة الجزائرية من أجل إستفادته من هذه المعايير في تقليل الاختلاف المحاسبية بين الدول، كما أن نظام المراجعة المحاسبية في الجزائر يفتقر إلى إطار تصوري مقارنة مع المرجع الدولي، إذ لا بد من تبني إطار تصوري للمراجعة المحاسبية المالية قبل التطرق إلى تبني المعايير الدولية للمراجعة لما للإطار التصوري من أهمية في شرح بيئة المراجعة المحلية.

2. دراسة ديلمي عمر، سنة (2017)،¹

الموسومة بعنوان: "نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية - حالة الجزائر -"

"

تناولت هذه الدراسة الإطار المفاهيمي للمراجعة المالية ومعايير المراجعة الدولية ودورها في تحسين أداء مهنة المراجعة في الجزائر، حيث رأت الدراسة أن تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر يكون من خلال تطبيق معايير المراجعة الدولية حيث تعتبر المرجعية التي يمكن الإعتماد عليها وتطبيقها.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها:

- ✓ تطبيق معايير المراجعة الدولية يدعم معيار استقلالية المراجعين في الجزائر وذلك بضبط الممارسة المهنية لهم عن طريق الالتزام بهذه المعايير في أداء مهامهم؛
- ✓ تطبيق معايير المراجعة الدولية من شأنه أن يمكن المؤسسات والشركات الجزائرية من الإنضمام الى الهيئات والمنظمات المالية والإقتصادية العالمية؛
- ✓ تطبيق معايير المراجعة الدولية يمكن مكاتب المراجعة الجزائرية من منافسة المكاتب الدولية ومراجعة حسابات الشركات الوطنية والدولية؛
- ✓ تطبيق معايير المراجعة الدولية يسمح بتفعيل برامج مراقبة جودة الأداء المهني للمراجع في الجزائر من خلال وضع المعايير التي تعتبر دليلا للقيام بعملية المراجعة مما يسمح بإمكانية مراقبة مدى الإلتزام بهذه المعايير في قياس الأداء؛
- ✓ تطبيق معايير المراجعة الدولية يمكن من تخفيض مخاطر المراجعة المتعلقة بإبداء الرأي الفني للمراجع.

¹ ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية - حالة الجزائر - ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير، جامعة شلف ، السنة الجامعية 2016/2017.

3. دراسة فاطمة علاق، سنة (2019).¹

الموسومة بعنوان: "مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر وأثره على مصداقية التقارير وفق

معايير المراجعة الدولية-دراسة ميدانية-"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر وأثرها على مصداقية التقارير المالية بالإعتماد على بعد المسؤولية القانونية المتمثلة في المسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية، والبعد الثاني المتمثل في المسؤولية المهنية من خلال مقدرة مراجعي الحسابات على الإلتزام بمعايير المراجعة.

وإعتمدت الدراسة على إستبيان موجه الى مراجعي الحسابات بهدف معرفة آرائهم وتحليل ذلك باستخدام الأساليب الإحصائية ذات الصلة من أجل التأكد من صحة الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة الى أن تحمل مراجعي الحسابات لمسؤولياتهم القانونية والمهنية تؤثر على مصداقية التقارير المالية ، كما أوصت الدراسة بإصدار مقررات جديدة لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر لتدعيم القانون 01-10 من أجل الإرتقاء بالمهنة وتحديد أكثر للمسؤوليات بشيء من التفصيل وإعتماد نظام رقابة كامل للمسؤوليات من حيث معايير المراجعة تتلائم والبيئة الجزائرية.

4. دراسة بلقاضي طاهر لمن، سنة (2019).²

الموسومة بعنوان: "تطبيق معايير المراجعة الدولية ومدى استجابة البيئة الجزائرية لها-دراسة

تطبيقية في مكتب مراجعة-"

هدفت هذه الدراسة إلى عرض معايير المراجعة الدولية والأسباب التي دفعت مهنيي المراجعة إلى إصدارها وبيان أهمية تبنيتها بالنسبة إلى الاقتصاد الجزائري من خلال دراسة حالة تطبيق معايير المراجعة الجزائرية على مستوى إحدى مكاتب المراجعة، حيث عرضت الدراسة كيفية إستعمال المعايير المحلية للمراجعة خلال قيام المراجع الخارجي بمهامه وذكر كل ما يقابل من معيار القانون الذي كان معمول به قبل تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة.

وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها:

¹ فاطمة علاق ، مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر وأثره على مصداقية التقارير وفق معايير المراجعة الدولية-دراسة ميدانية ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الوادي ، السنة الجامعية 2018/2019.

² بلقاضي طاهر لمن ، تطبيق معايير المراجعة الدولية ومدى استجابة البيئة الجزائرية لها-دراسة تطبيقية في مكتب مراجعة- ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير، تخصص الإدارة المالية والمحاسبية، جامعة الجزائر3، السنة الجامعية 2018/2019.

1. تستجيب بيئة المراجعة الجزائرية لتطبيق معايير المراجعة الدولية لإرتفاع الإستثمار الأجنبي المباشر وفتح باب الإستثمار للشركات الجزائرية بالخارج ما جعل الطلب على تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يتزايد؛
2. بمقارنة مهنة المراجعة في الجزائر قبل وبعد تطبيق معايير المراجعة الجزائرية، يتضح لها بأن معايير المراجعة الجزائرية هي إعادة هيكلة لممارسات وقوانين ومعايير مهنية كان معمولاً به من قبل تم جمعها في معيار واحد حسب التخصص.
5. دراسة تمار خديجة، سنة (2017).¹

الموسومة بعنوان: "تقارير التدقيق الخارجي في ظل الزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية"

تبحث هذه الدراسة في معرفة مدى تطبيق المراجع الخارجي لمعايير المراجعة الدولية في الجزائر وكذا معرفة آراء المختصين في مدى إنعكاس توجه الجزائر نحو توحيد وتطبيق معايير المراجعة الدولية على المهنة في الجزائر، حيث إستخدمت الدراسة الإستبيان كأداة لجمع البيانات لإستقراء أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية مع واقع البيئة الجزائرية وحللتها بالإعتماد على برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

وجاءت نتائج هذه الدراسة لتظهر أن أغلبية المراجعين الخارجيين يتوقعون أثر إيجابي لتطبيق معايير المراجعة الجزائرية من خلال التطبيق السليم لنظام المحاسبي، غير أنهم متخوفون من حجم تكاليف التكوين المخصصة لكيفية تطبيق معايير المراجعة الدولية كما جرى مع التكوين في تطبيق النظام المحاسبي المالي.

وقد أوصت الدراسة بضرورة إضفاء الطابع الإلزامي لتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لضمان السير الحسن لنشاطها.

6. دراسة محي الدين محمود عمر، سنة (2008).²

الموسومة بعنوان: "مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة-حالة

الجزائر -"

تناولت هذه الدراسة تشخيص الواقع العملي للمراجعة في الجزائر ومقارنة معاييرها المقبولة مع المعايير الدولية، في محاولة لإيجاد إطار نظري يسمح بالإستجابة إلى الإحتياجات المتزايدة للأطراف المستخدمة لمخرجات المراجعة حيث ترجع أهمية هذه الدراسة إلى حاجة الجزائر إلى دستور متكامل للمراجعة ينظم ويوجه عمل المراجعين.

¹ تمار خديجة، تقارير التدقيق الخارجي في ظل الزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، قسم مالية ومحاسبة، تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي، جامعة مستغانم، السنة الجامعية 2016/2017.

² محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة-حالة الجزائر -، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، تخصص المالية والمحاسبة، جامعة المدية، السنة الجامعية 2007/2008.

إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي في بعض الأجزاء المرتبطة بالتأصيل العلمي والمنهج التحليلي في الجوانب المرتبطة بالنظام المحاسبي وتوصلت الدراسة إلى إفتقاد الجزائر إلى إطار متكامل لممارسة المراجعة من التعاقد ومباشرة العملية إلى غاية الانتهاء منها مما يفرض على أصحاب القرار ضرورة التفكير في إرساء هذا الإطار خاصة في ظل سعي الجزائر للإنضمام إلى الفضاءات الدولية

وأوصت الدراسة إلى الفصل بين المحاسبة والمراجعة إنطلاقا من الأهداف كل واحدة على حدى على مستوى المنظمات المهنية وإنشاء لجنة خاصة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة.

7. دراسة رشيدة خالدي، سنة (2016).¹

الموسومة بعنوان: "دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية

في الجزائر "

حاولت هذه الدراسة معرفة دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر وممدى تأهيل هذه البيئة لتبني معايير المراجعة الدولية، من خلال تحليل آراء عينة من مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في الجزائر وخلصت الدراسة إلى أهمية 11 عشر معيار من معايير المراجعة الدولية لهم دور مباشر وغير مباشر في تضييق فجوة التوقعات، والتي تتمحور محتوياتها حول توسيع مسؤوليات مراجعي الحسابات وتحسين عمليات الإتصال مع مستخدمي القوائم المالية وإدارة المؤسسة.

كما أن البيئة الجزائرية صالحة للتبني معايير المراجعة الدولية، شريطة تكييف واقع الممارسة المهنية بما يتلائم مع معايير الدولية للمراجعة، وأوصت الدراسة بضرورة صياغة معايير محلية تكون مستوحاة من معايير المراجعة الدولية.

1 رشيدة خالدي ، دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر ، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة عمار ثليجي الأغواط، السنة الجامعية 2016/2015.

8. دراسة قسوم حنان، سنة (2016).¹

الموسومة بعنوان: "أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية-دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف"

حاولت الدراسة معالجة إشكالية مدى تأثير تطبيق الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية في ظل الدعوات المتزايدة إلى تبني معايير التقارير المالية والدولية لتكون النموذج المناسب في قياس وتحديد العمليات المالية وعرضها.

وحتى تتمكن الدراسة من تحليل الإشكالية اعتمدت على مزيج من الأدوات تمثلت في المقابلة الإستمارة والملاحظة الشخصية وجمعت بين المنهج الوصفي التحليلي والمنهج المقارن في جزء من الدراسة لتحديد الاختلافات بين تقييم جودة القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي على أساس مدى ممارسة المؤسسات لإدارة أرباحها ومدى توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

وخلصت الدراسة الى أن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي لمالي المستوحا من معايير التقرير المالية الدولية أكثر جودة وفائدة لمستخدمي القوائم المالية المحليين والأجانب، كما رأت الدراسة أن الإمتثال لقواعد النظام المحاسبي المالي يجد من التلاعب في إعداد للقوائم المالية بالإضافة إلى مساهمته في تطوير السوق المالية.

9. دراسة بملولي نور الهدى، سنة (2017).²

الموسومة بعنوان: "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر - دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين"

تدور إشكالية هذه الدراسة في تحديد مدى تأثير تبني معايير المراجعة الدولية على مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر، حيث تناولت هذه الدراسة أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية وأهم الإصلاحات التي تشهدها المهنة في الجزائر، وبغرض الوصول إلى أهداف الدراسة إستخدمت الإستبيان كأداة لمحاولة الوصول الى مدى تأثير تطبيق معايير المراجعة الدولية

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

¹ دراسة قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية-دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية- أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة سطيف، السنة الجامعية 2015/2016.

² بملولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير ، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة سطيف، السنة الجامعية 2016/2017.

- ✓ التشريعات الحالية التي تنظم مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر غير كافية لضمان ممارسة جيدة للمهنة
 - ✓ العمل بمعايير المراجعة الدولية من شأنه أن يرفع من مستوى ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية الى المستوى الدولي
- واقترحت الدراسة تحويل الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة من السلطات العمومية المتمثلة في وزارة المالية إلى هيئات مستقلة، كما حثت الدراسة على إنضمام الجزائر إلى الإتحاد الدولي للمحاسبين لإعطاء طابع مهني لممارسة المهنة أكثر من الطابع قانوني.

10. دراسة محمد أمين مازون، سنة (2011).¹

الموسومة بعنوان: "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في

الجزائر"

تناولت هذه الدراسة إشكالية مدى إمكانية مساهمة معايير المراجعة الدولية في تحسين مخرجات المراجعة المحاسبية، وإعطائها أكثر موثوقية لدى الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، ومن أجل الإجابة على هذه الإشكالية استخدمت الدراسة إستبيان كأداة لتأكد من مدى تطبيق معايير المراجعة المحاسبية في الجزائر

وقد توصلت الدراسة إلى أن ممارسة المراجعة المحاسبية في الجزائر تختلف عن ممارستها وفق معايير المراجعة الدولية، كما أن البيئة الجزائرية لا تتلائم مع متطلبات تطبيق معايير الدولية، واقترحت الدراسة تكييف معايير المراجعة الدولية مع الواقع الجزائري من أجل تسهيل تطبيقها.

11. دراسة صنهاجي هيبه عوادي مصطفى وعمامرة محمد العيد، سنة (2017).²

الموسومة بعنوان: "أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي"

ترى الدراسة أن معايير المراجعة الدولية هي مجموعة من الإرشادات والتوجيهات التي تعمل على مساعدة المراجع في أداء مهامه لذلك هدفت الدراسة إلى بيان الأثر المترتب عن تطبيق معايير المراجعة الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

1 محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، السنة الجامعية 2010/2011.

2 صنهاجي هيبه عوادي مصطفى وعمامرة محمد العيد، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، المجلد رقم 01، العدد 01، 2017.

وتوصلت الدراسة إلى أن المعايير الجزائرية للمراجعة مستمدة من المعايير الدولية للمراجعة، ويتجلى أثر تطبيقها على جودة عملية المراجعة من خلال إكتشافها المخالفات الهامة والإفصاح عنها في تقرير المراجع وإعطاء أكثر مصداقية للقوائم المالية

12. دراسة لقلبي الأخضر، سنة (2020).¹

الموسومة بعنوان: "متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية-دراسة

ميدانية- "

تناول البحث مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر، من خلال معرفة مدى ملائمة الواقع المهني لهذه المعايير في ظل ضرورة مواكبة التغيرات الدولية وإستعملت الدراسة إستبيان وزع على عينة من مراجعي الحسابات من أجل معرفة رأيهم في مدى ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق معايير المراجعة الدولية و من خلال نتائج أفراد عينة الدراسة بعد تحليلها توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج.

خلصت الدراسة إلى أنه يمكن الإعتماد على المعايير الدولية في تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر شريطة تكييفها مع ما يلائم البيئة الجزائرية باعتبارها تختلف عن بيئة واضعي هذه المعايير.

13. دراسة نبيلة هيلامي، سنة (2017).²

الموسومة بعنوان: "إستخدام تكنولوجيا المعلومات وأثرها على المراجعة القانونية في الجزائر وفقا

لمعايير المراجعة الدولية"

هدفت الدراسة إلى تحديد تأثير تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة مع الأخذ بعين الإعتبار معايير المراجعة الدولية كعامل أساسي في تحسين أداء مهنة المراجعة في الجزائر، حيث عرضت الدراسة السبل والأليات التي يمكن من خلالها الإستفادة من تطبيق معايير المراجعة الدولية في الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر وتوصلت الدراسة إلى أن تكنولوجيا المعلومات لها أثر كبير على عملية المراجعة خاصة في مجال الفحص و إجراء الإختبارات.

¹ لقلبي الأخضر، متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية-دراسة ميدانية-، مجلة البشائر الإقتصادية، جامعة بشار، المجلد رقم 06 العدد 01، 2020.

² نبيلة هيلامي، إستخدام تكنولوجيا المعلومات وأثرها على المراجعة القانونية في الجزائر وفقا لمعايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الأغواط، قسم العلوم تجارية محاسبة، السنة الجامعية 2016/2017.

14. دراسة عيد معيوف حامد الشمري، (1994)¹

الموسومة بعنوان: "معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية دراسة تحليلية مقارنة"

هدفت الدراسة إلى دراسة الواقع المهني لمراجعة في السعودية ومدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية ذلك من خلال دراسة تحليلية لمدى ملائمة معايير المراجعة الدولية للبيئة السعودية.

وتوصلت الدراسة إلى أن معايير المراجعة السعودية غلب عليها الطابع الحكومي ومستوحاة من معايير المراجعة الأمريكية، وكان الأفضل الإرتكاز على معايير المراجعة الدولية في صياغتها وهو ما أظهر العديد من أوجه القصور في تطبيقها خاصة وأن الأسواق الإستثمارية في السعودية مفتوحة على الإستثمارات العالمية.

وأوصت الدراسة بضرورة جعل معايير المراجعة الدولية الأساس الذي يتركز عليه في إصدار المعايير المحلية في دول النامية ثم إجراء مختلف التعديلات لملائمتها مع الظروف الإقتصادية لكل دولة

15. دراسة شبلاوي إبراهيم، سنة (2020).²

الموسومة بعنوان: "واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ضل معايير التدقيق الدولية (IAS) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)"

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تحليل الواقع المهني للمراجعة في الجزائر من خلال دراسة الافاق المستقبلية فيما يتعلق بمعايير المراجعة الجزائرية والدولية حيث وقف الباحث على واقع المراجعة الخارجية في الجزائر والإصلاحات التي جاء بها القانون 10-01، كما إطلع الباحث على آراء المهنيين و الأكاديميين في مدى فعالية معايير المراجعة الجزائرية ومدى مواكبتها لمعايير المراجعة الدولية.

حيث توصل الباحث من خلال دراسته إلى أن الإصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في المجال المحاسبي ساهمت بشكل كبير في إصلاح بيئة المراجعة المحاسبية، كما تم الفصل بين الهيئات المشرفة على المراجعة المحاسبية وهو ما جعل مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات أكثر تنظيميا، و توصلت الدراسة إلى أن هناك أثر

¹ عيد معيوف حامد الشمري، معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية دراسة تحليلية مقارنة، معهد الإدارة العامة، الإدارة العامة للبحوث، 1994 .

² شبلاوي إبراهيم ، واقع وافاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ضل معايير التدقيق الدولية (IAS) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة بليدة ، السنة الجامعية 2020/2019.

إيجابي لمعايير المراجعة الجزائرية على الممارسات المهنية التي يقوم بها المراجعون الخارجيين كما توصلت الدراسة إلى أن هناك توافق وشبه تطابق لمعايير المراجعة الجزائرية الصادرة لحد صدور الدراسة مع معايير المراجعة الدولية.

وأوصت الدراسة بضرورة حرص الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر والمتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة على مراقبة تطبيق معايير المراجعة المحلية والاهتمام بتقديم التوجيهات التي تضبط عملية تطبيق المعايير الصادرة لحد الان والاستعداد للمعايير التي سيتم إصدارها لاحقاً.

16. دراسة صليحة بوسليمانى ومحمد طويلى، سنة (2020).¹

الموسومة بعنوان: "توفيق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية"

حاولت الدراسة تسليط الضوء على معايير المراجعة الصادرة الى غاية 2017 ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية، من خلال إجراء مقارنة للوقوف على أوجه التشابه و الاختلاف، حيث عملت الدراسة على إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على معايير المراجعة الدولية وإستخدام المنهج الوصفي التحليلي لمعرفة مدى إرتباط المعايير الجزائرية بتلك الدولية وقد خلصت الدراسة إلى:

- ✓ المعايير الدولية أكثر تفصيلاً حيث أشارت كل المعايير الجزائرية في نهايتها إلى المعايير الدولية وذلك من أجل التوسع أكثر لمن أراد ذلك؛
- ✓ هناك تطابق في جميع العناصر المتضمنة في المعايير الجزائرية مع نظيرتها الدولية.

وأوصت الدراسة بفتح ورشات تجمع الممارسين والهيئات الإشراف على المهنة في الجزائر بالتعاون مع الجامعات ومخابر البحث يتم فيها شرح وتوضيح المعايير الدولية للمراجعة ومحاولة تكييفها مع الواقع المهني في الجزائر، كما أصت الدراسة بالاستفادة من تجارب الدول ذات الواقع التصدي المشابه إلى الجزائر والتي تبنت معايير المراجعة الدولية.

¹ دراسة صليحة بوسليمانى ومحمد طويلى، توفيق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 11، العدد1، جامعة الجزائر 3 سنة

17. دراسة سوسة بدر الدين، سنة (2019).¹

الموسومة بعنوان: "أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية-دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية-"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح التوجه الدولي نحو التوافق في مجال المراجعة، بإصدار مجموعة من المعايير والوقوف على مساهمة الجزائر لهذه التطورات من خلال الإصلاحات التي قامت بها كما عملت الدراسة على معرفة مدى تأثير معايير التدقيق على القوائم المالية من خلال دراسة ميدانية لعينة من المهنيين .

وخلصت الدراسة إلى أن لمعايير المراجعة الجزائرية أثر على جودة المعلومات المالية، وذلك لما لمعايير المراجعة من مقومات تجعل المراجع يقوم بعملية المراجعة بشكل منظم وهادف، كما وقفت الدراسة على أهمية اللجوء إلى الهيئات المهنية في إصدار معايير المراجعة في الجزائر وذلك لسرعتها في الإستجابة للتطورات الإقتصادية الحاصلة سواء على المستوى المحلي أو الدولي، على عكس من ذلك الهيئات التشريعية الأقل مرونة نظرا لخضوعها لأطر قانونية ثابتة.

وأوصت الدراسة بضرورة الإستفادة من التجارب الدولية في تطوير الهيئات المهنية وجعلها أكثر قدرة على إصدار معايير جزائرية للمراجعة تتماشى وخصوصيات الاقتصاد الجزائري.

1 سوسة بدر الدين ، أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية-دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية ، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير ، قسم العلوم المالية، تخصص مالية محاسبة وتدقيق، جامعة عنابة، السنة الجامعية 2019/2018.

المبحث الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

نتناول في هذا المبحث أهم الدراسات باللغة الأجنبية التي عالجت موضوع الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية ومعايير المراجعة المحلية (NAA) والدولية (ISA) سواء في البيئة المحلية أو الدولية على النحو التالي:

المطلب الأول: الدراسات التي تناولت المراجعة المحاسبية

1. دراسة Semuiqnd Johnson (2011) ¹

بعنوان: **Stakeholders perception of audit performance gap in nigeria**

Internationl journal of accounting

عالجت الدراسة فجوة الأداء بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية وأثر ذلك على مصداقية عمل المراجع وعلى الثقة الموجودة بينه وبين مستخدميها وتوصلت الدراسة إلى أن هناك فجوة كبيرة خاصة فيما يتعلق بمسؤولية المراجعين بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

وأوصت الدراسة إلى التركيز على بعض النقاط بغية الرفع من مستوى التعليمي لمستخدمي القوائم المالية فيما يخص المسؤوليات لتقليص الفجوة وضرورة إنشاء هيئة مستقلة تعمل على تطبيق معايير المراجعة بالشكل السليم.

2. دراسة Douglas j.Skinner (2001) ²

بعنوان: **scientific articles audit quality and auditor reputation ovidence**

from japan journal of accoenting and auditing

عالجت الدراسة إشكالية مساهمة تقييم أدلة مراجع الحسابات في تحسين جودة المراجعة المحاسبية في المؤسسات اليابانية، من خلال دراسة عينة إحصائية من المؤسسات عن طريقة إستبانة لمعرفة رأيهم حول جودة عملية المراجعة المحاسبية

وقد توصلت الدراسة إلى أن تقييم أدلة المراجع تعتبر أحد أهم الأدوات التي يعتمد عليها مراجع الحسابات في تحسين جودة المراجعة، وإعطاء أكثر ثقة لمستخدمي القوائم المالية بالإضافة إلى أن الإستعانة بمؤسسات ذات مستوى عالي في جودة المراجعة يساهم في تحسين المراجعة في المؤسسات متوسطة مستوى الجودة.

¹ Semuiqnd Johnson, **Stakeholders perception of audit performance gap in Nigeria**, Internationl journal of accounting, reporting, Nigeria, 2011.

² Douglas j.Skinner, **scientific articles audit quality and auditor reputation ovidence from japan journal of accoenting and auditing**, journal of accoenting and auditing, n 05.87, university of chicago, japan, 2012.

3. دراسة Iyad Hassan Hessein Abuhem Memorndum (2005)¹

Factors affecting the quality of auditing from the external auditor s point of view in palestine university of gaza 2005 magister بعنوان:

هدفت الدراسة إلى معرفة جودة عملية المراجعة المحاسبية وتحديد أهم العوامل المؤثرة عليها وأهم الطرق التي تساهم في رفع من جودة المراجعة المحاسبية، ولمعالجة هذا الموضوع إعتد الباحث على إستبيان لإستقصاء آراء عينة الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن من سمعة مكتب المراجعة يساهم في تحسين جودة عملية المراجعة من خلال إقبال المراجعين ذوي الكفاءة العالية والخبرة المهنية على التوظيف في هذه المكاتب ذات السمعة العالية ومرموقة في الوسط المحاسبي، كما أن العوامل الخاصة بإجراء عملية المراجعة من تخطيط وتنفيذ لعملية المراجعة لها أثر واضح في الرفع من جودة أعمال المراجعة.

4. دراسة Arezki Asmani (2018)²

Les normes d'audit en Algérie: analyse à travers la réforme de la profession comptable et des normes internationales بعنوان:

هدفت الدراسة إلى توضيح الإجراءات التي جاءت بها الجزائر من أجل القيام بإصلاحات إقتصادية ومالية شاملة، ومن بين هذا الإصلاحات المحاسبي التي تطرقت له الدراسة والذي كانت بدايته بتبني الجزائر لنظام المحاسبي والمالي بهدف تطوير الثقافة المحاسبية والوصول إلى تقارب مع معايير الدولية للمحاسبة والمراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى أنه ورغم كل هذه الجهود إلا أن القوانين والمعايير على المستوى الدولي تتطور وتحسين باستمرار في عصر التنافسية، وهو ما يصعب من مأمورية سن قوانين وأنظمة محلية تضبط الممارسة المهنية للمراجعة والمحاسبة.

¹ Iyad Hassan Hessein Abuhem, **Memorndum Factors affecting the quality of auditing from the external auditor s point of view in Palestine**, magister, university of gaza, Palestine , 2005.

² Arezki Asmani, **Les normes d'audit en Algérie: analyse à travers la réforme de la profession comptable et des normes internationales**, La réalité du métier de l'audit en Algérie Forum National , 11-04- 2018 .à l'Université de Boumerdes, Algérie.

المطلب الثاني: الدراسات التي تناولت معايير المراجعة المحلية والدولية

1. دراسة Gin chong (2000) ¹

بعنوان: Auditing frame work in peopes republic of china and teh international auditing guidelines

عالجت الدراسة إصدارات معايير المراجعة المحلية في الصين والتي بلغت 38 معيار سنة 1997 ترتبط هذه المعايير بالمراجعة الحكومية والشركات الصناعية، وكان الهدف من إصدارها الوصول إلى توافق في إجراءات المراجعة على مستوى جمهورية الصين كلها ومحاولة للوصول بها إلى توافقات مع الممارسات الدولية للمراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى أنه تم تطبيق هذه المعايير على مستوى مكاتب المراجعة في تنفيذ عملية المراجعة و تطبيقها قدم لمراجع الحسابات تسهيلات في مجال إصدار قرارات منتظمة وهو ما رفع من نسبة تطبيقها في الصين.

2. دراسة kenny and k.chan (2000) ²

بعنوان: Auditing standards in china acomparative analysis with relevant international standards and guidelines

هدفت الدراسة إلى دراسة متطلبات تطوير مهنة المراجعة المحاسبية وتحسين معاييرها بما يتوافق مع التطورات الدولية لمواكبة الممارسات الدولية للمراجعة وهو ما يعود بالفائدة على المهنة بصفة خاصة والإقتصاد الوطني بصفة عامة

وقد توصلت الدراسة إلى إبراز أسباب إصدار معايير المراجعة المحلية في الصين، والتي حصرتها الدراسة في الإصلاح الإقتصادي الشامل في الصين بما يتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، والتزايد المتسارع للمشروعات الخاصة وكبر حجم الإستثمارات الخارجية في الصين وكما يشكل تطور السوق المالية أحد أسباب توجه الصين في هذا التوجه الدولي.

Gin chong, Auditing frame work in the peoples republic of china and internationl auditing guidelines 1 some comparison. Managerial finance vol.26, no5, 2000 , p 12.

kenny and k.chan, Auditing standards in china acomparative analysis with relevant international 2 standards and guidelines, the international journal of accounting, vol.35, no.4, p10.

3- دراسة Djamale khoutra and mouhamed el habib (2017)¹

Elaboration d'un référentiel d'audit financiers en algérie بعنوان: **par mimétisme intérêts du cadre théorique de la tétranormalisation**

وضحت الدراسة المراحل التي مرت بها مهنة المراجعة في الجزائر، والتي تمثلت في فترتين الأولى قبل سنة 1991 والتي تميزت بغياب المراجعة المحاسبية وكانت بداية الممارسة الفعلية وفق القواعد الدولية بداية من 1992 وتوصلت الدراسة إلى أن الجزائر إستوتحت معايير المراجعة المحلية الخاصة بها من معايير المراجعة الدولية، كما قدمت الجزائر مجهودات كبيرة لتوفيق في إلتزامتها نحو الهيئات الدولية من خلال القيام بمجموعة من الإصلاحات في المنظومة المحاسبية.

4- دراسة Abdelfatah m. Alrshah (2015)²

An empirical analysis of audited financial statements reliability بعنوان: **mediating role of auditor quality**

عالجت الدراسة تحليل الوساطة لجودة المراجعة من أجل تحليل دور الوساطة وتأثيرها على جودة المراجعة من خلال البيانات التي جمعت من 188 مستجوب كعينة في القطاع المصرفي بجمهورية ليبيا. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن علاقة إيجابية بين ممارسة إدارة الشركات ونوعية مراجعة الحسابات، كما تم التوصل كذلك إلى أن هناك علاقة إيجابية بين جودة مراجعة الحسابات و موثوقية البيانات المالية المراجعة التي أعدت على أساسا معايير المراجعة الدولية وبالنسبة للوساطة فقد تبين أن نوعية مراجعي الحسابات تتوسط جزئيا العلاقة بين آليات إدارة الشركات وموثوقية البيانات المالية للمراجعة.

¹ Djamale khoutra and mouhamed el habib, **Elaboration d'un référentiel d'audit financiers en algérie par mimétisme intérêts du cadre théorique de la tétranormalisation**, Intervention lors du 15ème Colloque International, Lyon, France, 2017.

² Abdelfatah M. Alrshah, **An Empirical Analysis of Audited Financial Statements Reliability: Mediating Role of Auditor Quality**, .vol 4, No3, International Journal of Finance and Accounting, 2015, PP: 172-179.

5- دراسة James Bievstaker Priscilla Burnoby and jay Thibodeau (2001)¹

**بعنوان: The impact of information technology on the aoudit process
An assessment of the state of the art and implications for the future
managerial auditing journal USA 2001**

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة في ظل توجه المؤسسات الخاضعة للمراجعة نحو إستخدام هذه التكنولوجيا في الإجراءات المتبعة في المراجعة وتقليل الجهد والتكلفة ودور المراجعة المحاسبية التي تعتمد على هذه التكنولوجيا في تطبيق معايير المراجعة الدولية. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك أثر كبير لإحلال التكنولوجيا في عملية المراجعة من خلال التخطيط لعملية المراجعة والكيفية الفحص وإجراء الإختبارات في جميع الإجراءات وكذلك في مجال الحصول على أدلة الإثبات وتوثيق عملية المراجعة بإتباع معايير المراجعة الدولية.

5. دراسة Atmane Ihaddaden (2018)²

بعنوان: Les Normes d'Audit Algériennes: Etat des lieux

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على معايير المراجعة الجزائرية التي رأت أنها تعد أحد العوامل التي ترتبط بنوعية المراجعة وتساهم في تحسينها زيادة على كفاءة المراجعة وإستقلاليته وكفاءة مساعديه والعمولات التي يتلقها مقابل عمله ، حيث عرفت مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر إصدار الكثير من القوانين المسيرة للمهنة بغية تحسين الاداء المهني لها في الجزائر ومن هذه الإصدارات إصدار معايير المراجعة الجزائرية والتي إستوحيت من معايير المراجعة الدولية .

وتوصلت الدراسة إلى أن الجزائر ورغم تبنيتها لهذه المعايير بغية تحسين نوعية المراجعة غير أن ذلك لم يحصل لأنه حسب الدراسة سن القوانين لا يكفي وحده لتحقيق هذا الهدف بل يجب متابعة والتأكد من مدى تطبيقها على مستوى مكاتب المراجعة.

¹ James Bievstaker Priscilla Burnoby and jay Thibodeau, **The impact of information technology on the aoudit process**, An assessment of the state of the art and implications for the future managerial auditing, journal USA, 2001.

² Atmane Ihaddaden, **Les Normes d'Audit Algériennes: Etat des lieux**, La réalité du métier de l'audit en Algérie Forum National, 11-04- 2018 à l'Université de Boumerdes, Algérie.

المبحث الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

بعد عرض مختلف الدراسات السابقة حول موضوع تقييم الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر على ضوء معايير المراجعة المحلية والدولية، سنحاول في هذا المبحث مناقشة هذه الدراسات وتحديد ما تتميز به الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة ووعليه ينقسم هذا المبحث إلى مطلبين نناقش في المطلب الأول الدراسات السابقة من خلال توضيح أوجه التشابه والاختلاف وفي المطلب الثاني سنعرض فيه ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

المطلب الأول: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

من خلال معاينة مختلف الدراسات السابقة نجد أن أغلبها ربط تحسين جودة الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة في إطار التوجه نحو التوافق للدولي، من أجل تحسين فعالية الأداء المهني حيث نجد أن جل الدراسات التي تناولت التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر، فدراسة (عمر شريقي 2012) حاولت التأسيس لإطار نظري كفيل بترقية المراجعة المالية في الجزائر من خلال تقديم مقترحات تخص تنظيم المهنة في الجزائر ومواكبتها لتطورات العالمية، وهو نفس الهدف الذي تسعى إليه دراسة (ديلمي عمر 2017) و(محمد أمين لونيسة 2017)، بينما تناولت بعض الدراسات معايير المراجعة الدولية حيث قامت بمعالجة الموضوع من خلال قياس مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع المهني وتأثيرها على الممارسات المهنية فدراسة (محي الدين محمود عمر 2008) إهتمت بإجراء مقارنة للمعايير مراجعة الدولية مع معايير المراجعة العامة بالإعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي وهو نفس الأسلوب الذي إعتدته الدراسة الحالية في تحليل وتحديد الفروقات بين معايير المراجعة المحلية والدولية، وتناولت دراسة (عيد معيوف حامد الشمري، 1994) معايير المراجعة المحلية في دولة المملكة العربية السعودية وقارنتها مع نظيرتها الدولية بينما تناولت دراسة (محمد أمين مازون 2011) و(بلقاضي محمد أمين 2019) ودراسة (Atmane Ihaddaden 2018) ودراسة (Arezki Asmani 2018) ودراسة (Djamale khoutra and mouhamed el habib 2017) مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر من خلال معايير المراجعة الجزائرية المستوحاة من معايير المراجعة الدولية، بينما تناولت دراسة صنهجي هبية و بهلولي نور الهدى وقسوم حنان وسوسة بدر الدين الأثر المترتب عن تطبيق معايير المراجعة الدولية على الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية، وعلى تحسين جودة المراجعة الخارجية وهو ما تسعى إليه دراستنا من خلال دراسة الأثر المترتب عن تطبيق المعايير المراجعة الجزائرية على الممارسات المهنية للمراجعة في الواقع المهني، و تناولت دراسة كل من (سايع فايز 2015) و(رشيدة خالدي 2016) أهمية و دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تحسين جودة المراجعة المحاسبية، وربطت دراسة (فاطمة علاق 2019) و(تمار خديجة 2017) جودة تقرير المراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة الدولية، فيما جاءت دراسة (صليحة بوسليمان 2020) و(شبلوي

إبراهيم (2020) على شكل دراسة مقارنة لمعايير المراجع الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية وهو ما تسعى إليه دراسة الحالية

في الأخير نجد أن كل الدراسات عاجلت موضوع تطبيق معايير المراجعة الدولية وتأثيرها على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، ودورها في تحسين جودة المراجعة المحاسبية، ما يميز دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة هو معالجتها لمعايير المراجعة الجزائرية (NAA)، ومقارنتها بمعايير المراجعة الدولية (IAS)، وتوقيتها حيث جاءت بعد إصدار 16 معيار جزائري للمراجعة، على عكس أغلب الدراسات السابقة التي تناولت 12 معيار كما أجمعت الدراسات السابقة على ضرورة تبني معايير المراجعة الدولية من أجل ضمان تطوير مهنة المراجعة في الجزائر. ومن خلال الجدول رقم (01-02) نتعرف على أوجه الاختلاف والتشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من خلال متغيرات الدراسة المنهجية والأدوات المستخدمة وفترة الدراسة والنتائج المتوصل إليها، تبعاً لترتيب زمن صدورها.

الجدول رقم (01-02): أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

إسم الباحث مكان الدراسة وسنة النشر	عنوان الدراسة	أوجه الاختلاف والتشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
الدراسات باللغة العربية		
عيد معيوف حامد الشمري (1994) السعودية	"معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية دراسة تحليلية مقارنة"	هدفت الدراسة إلى دراسة الواقع المهني للمراجعة في السعودية ومدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية وهو ما يتشابه مع الدراسة الحالية من حيث الهدف بينما يكمن الاختلاف في اعتماد الدراسة السابقة على الأسلوب التحليلي مدى ملائمة معايير المراجعة الدولية للبيئة السعودية بينما اعتمدت الدراسة الحالية على الأسلوب الإستقصائي مدى تطبيق معايير المراجعة الجزائرية في الجزائر
محي الدين محمود عمر (2008) الجزائر	"مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة-حالة الجزائر"	هدفت الدراسة إلى إجراء مقارنة بين معايير العامة و المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر وهو ما يتشابه مع الدراسة الحالية من خلال إجراء مقارنة بين معايير المراجعة الجزائرية والدولية، الاختلاف بين الدراستين هو أن دراسة الحالية عاجلت معايير المراجعة الجزائرية

<p>مقارنة بمعايير المراجعة الدولية بالاعتماد على الأسلوب الإستقصائي والمنهج الوصفي التحليلي بينما قارنت الدراسة السابقة معايير المراجعة الدولية بالمعايير المراجعة العامة بالاعتماد على دراسة حالة بالاستخدام المنهج الوصفي التحليلي.</p>		
<p>عاجت هذه الدراسة دور معايير المراجعة الدولية في تحسين مخرجات المراجعة المحاسبية، ما يشبه الدراسة الحالية هو تناول معايير المراجعة الدولية في ظل غياب إصدار معايير المراجعة الجزائرية بينما جاءت الدراسة الحالية بعد أربع إصدارات للمعايير المحلية ودرست مدى توافق الممارسات المهنية للمراجعة مع المعايير المحلية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة والمستوحاة من المعايير الدولية.</p>	<p>"التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"</p>	<p>محمد أمين مازون (2011) الجزائر</p>
<p>هدفت الدراسة إلى مقارنة التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر قبل صدور معايير المراجعة الجزائرية مقارنة بدول عربية مغربية التي كان لها سبق في إصدار معايير المراجعة المحلية بينما عاجت الدراسة الحالية مدى إلتزام المراجعين بالمعايير الدولية في ظل المعايير الجزائرية افيما تتشابه الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة في تناول الإطار النظري للمراجعة المحاسبية في الجزائر</p>	<p>التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمملكة المغربية-</p>	<p>دراسة عمر شرقي (2012) الجزائر</p>
<p>تتشابه الدراسة السابقة مع الدراسة الحالية في تناول معايير المراجعة الدولية حيث ربطت الدراسة السابقة تحقيق نتائج إيجابية في تطبيق نظام المحاسبي المالي بتبني معايير المراجعة الدولية في الجزائر بينما حاولت الدراسة الحالية معرفة مدى تطبيق هذه المعايير في الواقع العملي</p>	<p>"أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي - دراسة حالة الجزائر -"</p>	<p>سايف فايز (2015) الجزائر</p>

<p>حاولت الدراسة معالجة دور تطبيق معايير المراجعة الدولية التي تناولتها في الدراسة الحالية في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر باستعمال أسلوب الإستقصاء، بينما عاجلت الدراسة الحالية دور معايير المراجعة الدولية في تحسين الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر</p>	<p>"دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر "</p>	<p>رشيدة خالدي (2016) الجزائر</p>
<p>هدفت الدراسة إلى معالجة إشكالية مدى تأثير تطبيق الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية في ضل معايير المراجعة الدولية وهو ما تطرقنا له في الدراسة الحالية من خلال دراسة معايير المراجعة الدولية و إعتمدت الدراسة السابقة على المقابلة والملاحظة الشخصية بإستخدام المنهج الوصفي التحليلي والمقارن، بينما إتجهت الدراسة الحالية لمعالجة مدى تطبيق معايير المراجعة الجزائرية والمستوحاة من المعايير الدولية في الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر بالإعتماد على الدراسة الإستقصائية.</p>	<p>"أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية-دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الإقتصادية بولاية سطيف "</p>	<p>قسوم حنان (2016) الجزائر</p>
<p>عاجلت هذه الدراسة الأثر المترتب عن تطبيق معايير المراجعة الدولية عل تحسين جودة المراجعة الخارجية و إعطاء أكثر مصداقية للقوائم المالية وهو ما يتشابه مع الدراسة الحالية من خلال دراسة معايير المراجعة الدولية بينما عاجلت الدراسة الحالية أثر تطبيق معايير المراجعة الجزائرية على الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر بعد مقارنتها مع نظيرتها الدولية</p>	<p>"أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي "</p>	<p>صنهاجي هبة عوادي مصطفى وعمامرة محمد العبد (2017) الجزائر</p>
<p>عاجلت الدراسة أثر تطور مهنة المراجعة على جودة المعلومات المالية من خلال دراسة إستقصائية لعينة من مكاتب الخبرة المحاسبية بينما تعالج الدراسة الحالية الإستقصائية والتحليلية المقارنة أثر تطبيق</p>	<p>"تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومات المالية_دراسة لعينة من</p>	<p>محمد أمين لونيصة (2017) الجزائر</p>

<p>معايير المراجعة الجزائرية المستوحاة من معايير المراجعة الدولية على الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر، من خلال إستقصاء مجموعة من المهنيين بالإضافة إلى دراسة تحليلية مقارنة بين معايير المراجعة الجزائرية للمراجعة والصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبية ومعايير المراجعة الدولية</p>	<p>مكاتب الخبرة المحاسبية "</p>	
<p>هدفت الدراسة الى تحديد أثر تبني معايير المراجعة الدولية على تطوير مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر وهو ما يتشابه مع هدف الدراسة الحالية من خلال دراسة معايير المراجعة الدولية في غياب إصدارات معايير المراجعة الجزائرية من خلال إستقصاء عينة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين بينما عاجلت الدراسة الحالية أثر تطبيق معايير المراجعة الجزائرية على الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر من أجل تطوير المهنة وتتشابه كذل الدراسات في إتباع نفس النموذج الإحصائي.</p>	<p>"أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر - دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين"</p>	<p>بهلولي نور الهدى (2017) الجزائر</p>
<p>هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق المراجع الخارجي لمعايير المراجعة الدولية أثناء ممارسته مهامه ومعرفة انعكاسات هذا التوجه على المهنة في الجزائر، بينما عاجلت الدراسة من خلال إستقصاء مجموعة من المختصين في المهنة بينما عاجلت الدراسة الحالية وفق الأسلوب التحليلي المقارن الاختلافات بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة الجزائرية ومدى تطبيقها في الواقع المهني</p>	<p>"تقارير التدقيق الخارجي في ظل الزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية "</p>	<p>تمار خديجة (2017) الجزائر</p>

<p>هدفت الدراسة إلى تحديد تأثير تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة مع الأخذ بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية كعامل أساسي في تحسين أداء مهنة المراجعة في الجزائر حيث عرضت الدراسة السبل و الآليات التي يمكن من خلالها الإستفادة من تطبيق معايير المراجعة الدولية في الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر، فيما عالجت الدراسة الحالية موضوع معايير المراجعة الجزائرية إضافة إلى معايير المراجعة الدولية</p>	<p>إستخدام تكنولوجيا المعلومات وأثرها على المراجعة القانونية في الجزائر وفقا لمعايير المراجعة الدولية</p>	<p>نبيلة هيلامي (2017) الجزائر</p>
<p>ربطت هذه الدراسة تحسين أداء مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر بتطبيق معايير المراجعة الدولية، بينما تناولت الدراسة الحالية موضوع تحسين أداء وممارسة المهنة في الجزائر بمعايير المراجعة المحلية المستوحاة من المعايير الدولية بعد إجراء مقارنة بينهما</p>	<p>"نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية - حالة الجزائر -"</p>	<p>ديلمي عمر (2017) الجزائر</p>
<p>تناولت هذه الدراسة مقدرة مراجعي الحسابات في الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية وما تأثير هذا الإلتزام على مصداقية التقارير المالية من خلال دراسة إستبائية، بينما عالجت الدراسة الحالية مدى التزم مراجعي الحسابات بمعايير المراجعة الجزائرية بالإعتماد على نفس الأداء الإستبائية وأسلوب الإستقصاء</p>	<p>"مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر وأثره على مصداقية التقارير وفق معايير المراجعة الدولية-دراسة ميدانية-"</p>	<p>فاطمة علاق (2019) الجزائر</p>
<p>عالجت هذه الدراسة مدى إستجابة البيئة الجزائرية لمعايير المراجعة الدولية وبيان أهمية تطبيقها في الواقع المهني من خلال دراسة ميدانية في إحدى مكاتب المراجعة الجزائرية، بينما عالجت الدراسة الحالية مدى توفر البيئة الجزائرية لمتطلبات تطبيق معايير المراجعة الدولية من خلال الأسلوب الإستقصائي</p>	<p>"تطبيق معايير المراجعة الدولية ومدى استجابة البيئة الجزائرية لها-دراسة تطبيقية في مكتب مراجعة-"</p>	<p>بلقاضي طاهر لمين (2019) الجزائر</p>
<p>هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى مساهمة الجزائر</p>	<p>"أثر معايير التدقيق الخارجي</p>	<p>سوسة بدر الدين</p>

<p>لتوجه الدولي نحو التوافق في مجال المراجعة المحاسبية وهو ما يتشابه مع هدف الدراسة الحالية وحاولت معرفة أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية على القوائم المالية، بينما عاجلت الدراسة الحالية هذا الأثر لكن من منظور تطبيق معايير المراجعة الجزائرية</p>	<p>على جودة المعلومات المالية- دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية- "</p>	<p>(2019) الجزائر</p>
<p>قارنت هذه الدراسة معايير المراجعة الدولية مع الإصدارات الثالثة الأولى لمعايير المراجعة الجزائرية "أثنى عشر معيار إلى غاية 2017" من خلال إجراء دراسة تحليلية لتحديد أوجه الاختلاف و التشابه وهو ما هدفت إليه الدراسة الحالية التي عاجلت كل المعايير الصادرة إلى حد اليوم ستة عشر معيار إلى غاية 2018" عن طريق دراسة حالة بالإعتماد على الأسلوب الاستقصائي لعينة من المهنيين.</p>	<p>"توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية"</p>	<p>صليحة بوسليمان ومحمد طويلب (2020) الجزائر</p>
<p>تناولت هذه الدراسة مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر، بينما هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة مدى التطبيق الفعلي لمعايير المراجعة الجزائرية في الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر بعد إجراء دراسة مقارنة مع نظيرتها الدولية</p>	<p>"متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية-دراسة ميدانية"</p>	<p>لقليطي الاخضر (2020) الجزائر</p>
<p>هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الواقع المهني للمراجعة في الجزائر وتحديد مدى فعالية معايير المراجعة الجزائرية، وإستخدمت الدراسة أسلوب الإستقصاء من خلال إستبيان موجه إلى الأكاديميين و المهنيين وهو نفس الأسلوب الذي إستخدمته الدراسة الحالية من خلال استقصاء عينة من المهنيين في الجزائر وحاولت الدراسة تحديد مدى توافق الممارسات المهنية للمراجعة مع معايير المراجعة الجزائرية</p>	<p>"واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ضل معايير التدقيق الدولية (IAS) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)</p>	<p>شبلأوي إبراهيم (2020) الجزائر</p>

الدراسات باللغة الأجنبية

<p>هدفت الدراسة إلى دراسة متطلبات تطوير مهنة المراجعة المحاسبية وتحسين معاييرها بما يتوافق مع التطورات الدولية لمواكبة الممارسات الدولية وهذا ما ترمي له الدراسة الحالية الإختلاف يكمن في قيام الدراسة السابقة على الواقع المهني للمراجعة المحاسبية في الصين بينما الدراسة الحالية على الواقع المهني للمراجعة المحاسبية في الجزائر.</p>	<p>Auditing standards in china acomparative analysis with relevant international standards and guidelines</p>	<p>kenny and k.chan 2000 الصين</p>
<p>عاجت الدراسة إصدارات معايير المراجعة المحلية في الصين والتي بلغت 38 معيار سنة 1997 ترتبط هذه المعايير بالمراجعة الحكومية والشركات الصناعية وكان الهدف من إصدارها الوصول إلى توافق في لإجراءات المراجعة على مستوى جمهورية الصين كلها ما يشبه الدراسة الحالية هو تناول مدى تطبيق المعايير المحلية الإختلاف يكمن في تناول الدراسة السابقة المعايير المحلية في الصين بينما تناولت الدراسة الحالية معايير المراجعة المحلية في الجزائر</p>	<p>Auditing frame work in peopes republic of china and teh international auditing guidelines som compaisons</p>	<p>Ginchong 2000 الصين</p>
<p>هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة في ظل توجه المؤسسات الخاضعة للمراجعة نحو إستخدام هذه التكنولوجيا، بينما عاجت الدراسة الحالية تأثير تطبيق معايير المراجعة على الممارسة المهنية لها تتشابه الدراسة الحالية والسابقة في دراسة العوامل التي تؤثر على عملية المراجعة المحاسبية</p>	<p>The impact of information technology on the Aoudit process An Assessment of the State of the art and implications for the future managerial auditing</p>	<p>James bievstaker priscilla burnoby and jay thibodeau 2001 USA</p>
<p>هدفت الدراسة إلى معرفة جودة عملية المراجعة المحاسبية وتحديد أهم العوامل المؤثرة عليها وأهم الطرق التي تساهم في رفع من جودة المراجعة</p>	<p>Factors Affecting the quality of auditing Frem the Externnal Auditors Point of view in</p>	<p>iyad hassan hessein abuhem memorndum 2005 فلسطين</p>

<p>المحاسبية ولمعالجة هذا الموضوع إعتد الباحث على إستبيان لإستقصاء آراء عينة الدراسة بينما وبنفس الأداة و الأسلوب حاولت الدراسة الحالية معرفة تأثير تطبيق معايير المراجعة المحلية والدولية على مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر.</p>	<p>Palestine</p>	
<p>عاجلت الدراسة فجوة الأداء بين المراجعين و مستخدمي القوائم المالية وأثر ذلك على مصداقية عمل المراجع وعلى الثقة الموجودة بينه وبين مستخدميها بينما عاجلت الدراسة الحالية دور معايير المراجعة المحلية المستوحاة من المعايير المراجعة الدولية ا في تقليص فجوة ممارسة مراجعة الحسابات</p>	<p>Stakeholders Perception of Audit Performance gap in Nigeria</p>	<p>Semuiqnd Johnson 2011 نيجيريا</p>
<p>عاجلت الدراسة إشكالية مساهمة تقييم أدلة مراجع الحسابات في تحسين جودة المراجعة المحاسبية في المؤسسات اليابانية من خلال دراسة عينة إحصائية من المؤسسات عن طريقة إستبانة لمعرفة رأيهم وبنفس أسلوب الدراسة الحالية التي عاجلت تطبيق معايير المراجعة المحلية المستوحاة من المعايير الدولية للمراجعة على تحسين جودة المراجعة المحاسبية في الجزائر.</p>	<p>Scientific Articles Audit Quality and Auditor Reputation Ovidence From Japan</p>	<p>Douglasj.skinner 2012 اليابان</p>
<p>تناولت الدراسة جهود الجزائر في إطار محاولة التوفيق في إلتزامتها نحو الهيئات الدولية من خلال تبني معايير المراجعة الدولية من خلال معايير المراجعة المحلية وهو ما ترمي إليه الدراسة الحالية زيادة على ذلك عاجلت الدراسة الحالية مدى فعالية هذه الجهود في تحسين ممارسة المهنة.</p>	<p>Elaboration d'un Référentiel d'audit Financiers en Algérie par mimétisme Intérets</p>	<p>Djamale khoutra and mouhamed el habib 2017 الجزائر</p>
<p>عاجلت الدراسة تحليل دور الوساطة وتأثيرها على جودة المراجعة من خلال البيانات التي جمعت من 188 مستجوب كعينة في القطاع المصرفي بجمهورية</p>	<p>An empirical analysis of audited financial statements reliability mediating role of auditor</p>	<p>Abdelfatah m.alrshah 2015 الجزائر</p>

<p>ليبيا، بينما عاجلت الدراسة الحالية تقييم الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر يضره التضشابه في تناول موضوع المراجعة المحاسبية وإستعمال نفس الأسلوب الإستقصائي الإختلاف في إستهداف الدراسة الحالية الواقع المهني للمحاسبة في الجزائر والدراسة السابقة الواقع المصري في ليبيا.</p>	<p>quality</p>	
<p>هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على معايير المراجعة الجزائرية التي رأت أنها تعد أحد العوامل التي ترتبط بنوعية المراجعة وتساهم في تحسينها زيادة على كفاءة المراجعة وهو وجه التشابه مع الدراسة الحالية زيادة على ذلك يضره الإختلاف في ربط الدراسة الحالية الموضوع بالمعايير الجزائرية والدولية معا.</p>	<p>Les Normes d'Audit Algériennes: Etat des lieux</p>	<p>Atmane IHADDADEN 2018 الجزائر</p>
<p>هدفت الدراسة إلى توضيح الإجراءات التي جاءت بها الجزائر من أجل القيام بالإصلاح المحاسبي والمالي بهدف الوصول إلى تقارب مع معايير الدولية المراجعة وهو ما أشارت إليه الدراسة الحالية بينما يضره وجه الإختلاف زيادة على ما سبق في تناول الدراسة الحالية معايير المراجعة الجزائرية كآلية لتقارب الدولي من خلال قياس مدى فعالية هذا التوجه.</p>	<p>Les normes d'audit en Algérie: analyse à travers la réforme de la profession comptable et des normes internationales</p>	<p>Arezki ASMANI 2018 الجزائر</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الدراسات السابقة

المطلب الثاني: موقع الدراسات الحالية من الدراسات السابقة

بعد الإطلاع على مضمون الدراسات السابقة التي بحثت في الموضوع نجد أن الدراسات السابقة تناولت التنظيم المهني للمراجعة، ومتطلبات تطبيق معايير المراجعة الدولية وحاولت ربط تحسين جودة الممارسة المهنية للمرجعة بتطبيق معايير المراجعة الدولية (IAS) في إطار توحيد التوافق الدولي من أجل تحسين الأداء المهني للمرجعة، قي حين تركزت دراستنا على مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) مع معايير المراجعة الدولية (IAS) ومدى تطبيقها في الواقع المهني حيث تتفق الدراسة في الهدف وهو تطوير الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية ومواكبتها لتطورات العالمية.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هو أن الدراسة الحالية تبنت منظور تطبيق معايير المراجعة الجزائرية كمدخل لتحسين الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر، من خلال قياس مدى تطبيق معايير المراجعة الجزائرية في الممارسات المهنية للمراجعة، وتحليل مدى توافق المعايير الجزائرية للمراجعة مع المعايير الدولية للمراجعة ودراسة الأثر المترتب عن تطبيق معايير المراجعة الجزائرية كما تمتاز عن الدراسات السابقة في الزمان الذي تمت فيه الدراسة، حيث جاءت بعد تاريخ الإصدار الرابع لمعايير المراجعة الجزائرية ودراسة 16 عشر معيار على عكس الدراسات السابقة التي لم تأخذ بعين الاعتبار كل الإصدارات الأربعة الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة.

خلاصة الفصل:

ضمن هذا الفصل تم التطرق إلى أهم الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع والتي تناولت متغيرات الدراسة الحالية وتعتبر تأصيلا علميا لها سواء كانت دراسات محلية أو دولية، حيث لاحظنا أن دراسة الحالية تشترك مع الدراسات السابقة المحلية في البيئة التي أجريت فيها الدراسة، وتتفق إلى حد كبير في النتائج المتوصل إليها مع الدراسات العربية والأجنبية خاصة أن أغلب هذه الدراسات أجريت في دول متشابهة الواقع الاقتصادي بينما تمتاز الدراسة الحالية عن الدراسات المحلية في تركيزها على معايير المراجعة الجزائرية (NAA) بدل معايير المراجعة (IAS) الدولية وتمتاز كذلك عن الدراسات الأجنبية في المكان والزمان الذي تمت فيه الدراسة.

إلى أن جل الدراسات السابقة إتفقت على أن تطبيق معايير المراجعة (IAS) الدولية من شأنه أن يحسن من الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية حيث جاءت هذه الدراسة لمقارنة مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية ومعرفة رأي مراجعي الحسابات في مدى تطبيقها في الواقع المهني وأثرها على تحسين الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر.

الفصل الثالث

تمهيد:

تعد معايير المراجعة الدولية (ISA) دستور دولي ينظم مهنة المراجعة المحاسبية، بهدف سد فجوة الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية، فهي متاحة لكل دول العالم والجزائر على غرار باقي دول العالم عملت على تأطير وتحديث مهنة المراجعة المحاسبية، من خلال إصدار مجموعة من المعايير المحلية (NAA) بغية تطبيقها في الواقع المهني، ومن هنا تتجلى لنا إشكالية الدراسة وهي ما مدى تأثير تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) المستوحاة من معايير المراجعة الدولية (ISA) على الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر، حيث قام الباحث بإجراء دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بصفتهم ممارسين لمهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر، من أجل التعرف على رأيهم في مدى تطبيق معايير المراجعة الجزائرية ومدى توافق هذه الأخيرة مع نظيرتها الدولية، وتأثيرها على الممارسات المهنية في الجزائر، وهذا بعد التحليل المقارن الذي قام به الباحث في الفصل الأول والذي تم التوصل من خلاله إلى وجود شبه تطابق بين معايير المراجعة الدولية والجزائرية الصادرة إلى حد اليوم وفيما يلي نتطرق إلى:

- المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية؛
- المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

تعالج الدراسة الميدانية مدى تأثير تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) المستوحاة من معايير المراجعة الدولية (ISA) على الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر، حيث قبل هذه الدراسة الميدانية قام الباحث في الفصل الأول بدراسة تحليلية مقارنة بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة الجزائرية من أجل معرفة أوجه الاختلاف والتشابه بينهما، وهو ما نتطرق إليه كذلك في هذا الفصل من خلال معرفة رأي ممارسي مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر حول مدى توافق معايير المراجعة الدولية مع نظيرتها الجزائرية، ومدى توافق الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر مع معايير المراجعة المحلية، وذلك من خلال دراسة إستقصائية نتطرق فيها بدايتا إلى مجتمع وعينة الدراسة والأدوات والأساليب المستخدمة في الدراسة وصولا إلى النتائج ومناقشتها.

المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

نتطرق في هذا المطلب إلى منهج الدراسة الميدانية وكيفية إختيار عينة ومجتمع الدراسة، بالإضافة إلى تحديد متغيرات الدراسة وكيفية بناء الإستبيان.

الفرع الأول: منهج الدراسة الميدانية

يحاول الباحث من خلال هذه الدراسة معرفة مدى تأثير تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) المستوحاة من معايير المراجعة الدولية (ISA) على الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر، و من أجل ذلك قام الباحث بدراسة مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية ومدى تطبيقها وتأثير على الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر، وذلك بالإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الأجزاء الأولى من الدراسة للإحاطة بالجوانب النظرية، بينما إعتد الجزء التطبيقي على منهج دراسة الحالة وهو المنهج الذي يستند على حقيقة وجود إرتباط قوي بين الإطار النظري للبحث وبين الواقع التطبيقي له، حيث قمنا في هذا الجزء بدراسة إستقصائية لمجموعة من مهني المراجعة المحاسبية في الشرق الجزائري لمعرفة آرائهم وتحليلها بإستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يستعمل الباحث أسلوب المعاينة في الدراسة، وذلك من خلال دراسة جزء من المجتمع بهدف تعميم النتائج المتوصل إليها على كل المجتمع الإحصائي.

أولاً: مجتمع الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة جميع أفراد المجتمع الذين يمارسون مهنة المراجعة المحاسبية في الشرق الجزائري وهم فئتين، الفئة الأولى خبراء المحاسبة بإعتبارهم مكلفون بالمراجعة الخارجية التعاقدية، والفئة الثانية محافظي الحسابات بإعتبارهم مكلفون بالمراجعة الخارجية القانونية

ثانياً: عينة الدراسة

يهدف تعميم نتائج الدراسة، تم إختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية من أجل ضمان التمثيل الجيد لمجتمع

الدراسة

الفرع الثالث: حدود الدراسة ومتغيرات الدراسة

أولاً: حدود الدراسة

1. **الحدود الزمنية:** إستغرق الجزء الميداني لهذه الدراسة 10 أشهر إبتداء من ديسمبر 2020 إلى غاية أكتوبر

2021 لإعداد أداة الدراسة وتحضيرها إستغرق شهري ديسمبر وجانفي، وكانت بداية جمع البيانات في بداية مارس 2021 واجهت عملية جمع البيانات في بداية الدراسة التطبيقية صعوبات كبيرة في الشهور الأولى نظراً لتزامن الدراسة الميدانية مع فترة الإغلاق العام "الحجر الصحي" بسبب وباء الكورونا الذي دام لمدة طويلة، مما أخرج عملية جمع ومعالجة البيانات المجمعة، وكانت بداية معالجتها في شهر أوت.

2. **الحدود المكانية:** وزع الإستبيان على بعض ولايات الشرق الجزائري: سطيف، قسنطينة، ميله، عنابة، بجاية، طارف، سكيكدة، جيجل، باتنة، خنشلة، تبسة، أم البواقي، سوق أهراس، قالمة،

3. **الحدود البشرية:** تعتمد هذه الدراسة على ممارسي مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر، والمتمثلين في محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين كونهم مسؤولين عن تطبيق معايير المراجعة المحاسبية أثناء تأدية مهمتهم.

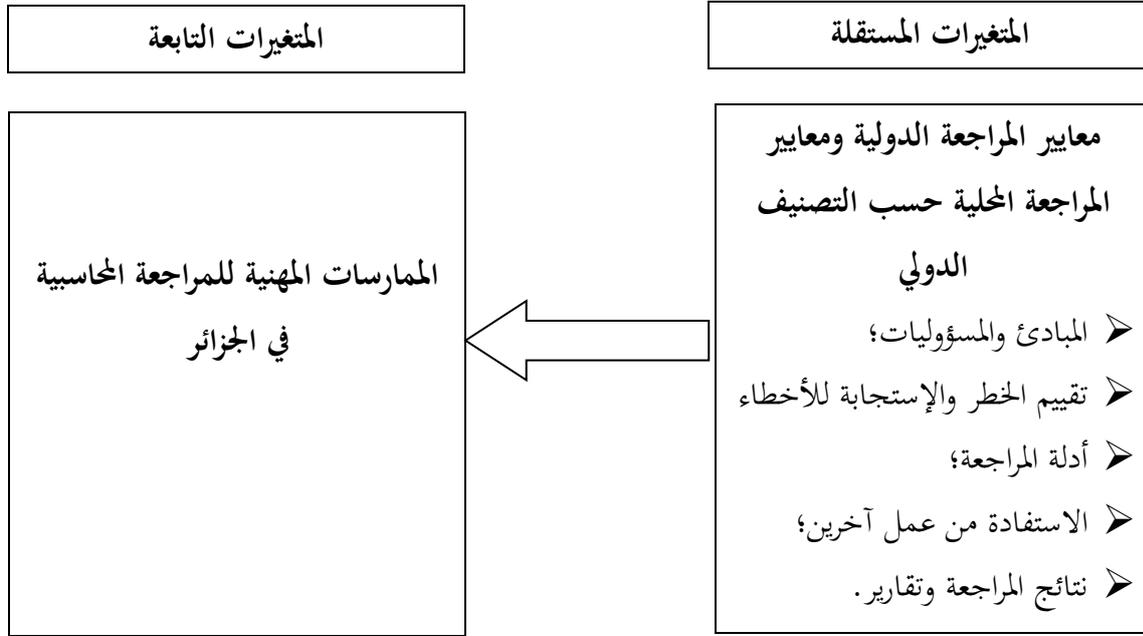
4. **الحدود الموضوعية:** إهتمت الدراسة بالمواضيع التي تناولت مهنة المراجعة المحاسبية والقوانين التي تحكم ممارستها في الجزائر، كما إعتمدت على معايير المراجعة الدولية (ISA) بمختلف إصداراتها ومعايير المراجعة الجزائرية (NAA).

ثانياً: متغيرات الدراسة

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى توافق معايير المراجعة الدولية مع معايير المراجعة المحلية، ومدى تطبيقها وتأثيرها على الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر، حيث إعتمدت الدراسة على مجموعة من المتغيرات وبغية الإجابة على إشكالية الدراسة حددت متغيرات الدراسة على النحو التالي:

المتغيرات المستقلة: معايير المراجعة الدولية (ISA)، معايير المراجعة المحلية (NAA).
المتغير التابع: الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر.

الشكل رقم (03-01): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث

الفرع الرابع: الإطار المنهجي ومراحل تصميم الاستبيان

أولاً: مراحل تصميم الإستبيان

مثلت إستمارة الإستبيان الأداة الرئيسية التي إعتد عليها الباحث في الدراسة لجمع البيانات، حيث تم تصميمها وتوجيهها إلى عينة الدراسة والمتمثلة في محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين بالإعتماد على أسلوب الإستقصاء في جمع البيانات، حيث يحوي الإستبيان مجموعة من الأسئلة تعرض في قائمة على المستقضي من أجل الإجابة عليها وحتى تكون إستمارة الإستبيان دقيقة ومنظمة فقد تم إعدادها في خمس مراحل هي:

1- المرحلة الأولى:

وهي أول الخطوات في عملية بناء الإستبيان، حيث تمت صياغة مجموعة من الأسئلة المهمة والتي إستخلصت من الجانب النظري واستطلاع الدراسات السابقة بأسلوب بسيط ومناسب يتمشى مع متطلبات عينة الدراسة.

2- المرحلة الثانية :

تم فيها تقديم الإستبيان للتحكيم حتى يكون مقياسا صالحا يعطي نتائج موضوعية وأكثر موثوقية من طرف خمس أساتذة في مجال المراجعة والجانب المنهجي والإحصائي، وكانت ملاحظات المحكمين تؤكد سلامة الإستبيان

مع تقديم بعض الملاحظات والتي كانت جعلها تدور حول تقليص حجم الإستبيان، وبغية التأكد من سلامته ووضوح أسئلته تم عرضه على ثلاث محافظي حسابات في ولاية برج بوعرييج وجاءت كل ملاحظاتهم حول صعوبة فهم بعض المصطلحات مما أخذ منهم وقت أكبر في الإجابة.

3- المرحلة الثالثة:

وهي آخر مرحلة في إعداد أداة الدراسة حيث تم الأخذ بجميع الملاحظات المقدمة وتم إجراء التعديلات اللازمة والخروج بورقة إستبائية نهائية واضحة ثم توزيعها بعدة طرق أهمها:

- ✓ التسليم المباشر لأفراد العينة عن طريق المقابلة المباشرة؛
- ✓ إرسال الاستبيان عن طريق البريد الإلكتروني (قائمة البريد الإلكتروني لعينة الدراسة مأخوذة من الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة)
- ✓ إرسال الإستبيان عن طريق مواقع التواصل الاجتماعي؛
- ✓ الإستعانة ببعض الزملاء بهدف توزيع الإستبيان في مختلف الولايات؛

ثانيا: هيكلية محتوى الإستبيان

بعد الأخذ بجميع التعديلات الضرورية تم تقسيم الإستبيان إلى قسمين، يتضمن القسم الأول مقدمة تمهيدية للإجابة على محتوى الاستبيان وتعريفية بمدى أهمية موضوع الدراسة مع التأكيد على أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها تحظى بسرية تامة ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، ويشمل هذا القسم كذلك المعلومات الخاصة بالجامعة الكلية القسم وتخصص الباحث، البريد الإلكتروني، وكذا الجهة التي يوجه إليها أما القسم الثاني والمجسد في باقي الصفحات فيقسم إلى قسمين فرعيين.

1. القسم الفرعي الأول:

يضم بيانات الشخصية تخص أفراد العينة والمتمثلة في العمر، الدرجة العلمية والخبرة المهنية، الوظيفة، التخصص ومكان مزاوله النشاط.

2. القسم الفرعي الثاني:

يضم جميع العبارات المتعلقة بفروض الدراسة والتي من خلالها يتم الإجابة على الإشكالية الرئيسية، حيث إحتوى على 51 سؤالاً بين مدى تطبيق معايير المراجعة الجزائرية في الواقع المهني في الجزائر، ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية ومدى تأثير تطبيقها على الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر والتي تحاول إثبات أو نفي إحدى فروض الدراسة وقسم الإستبيان إلى ثلاث محاور هي:

- **المحور الأول:** تضمن المحور الأول 16 عبارة يحاول فيها تحديد مدى ممارسة مراجعي الحسابات المراجعة المحاسبية في الجزائر وفق لمعايير المراجعة المحلية (NAA)، حيث إختصت كل عبارة بمعيار من معايير المراجعة الجزائرية والبالغ عددها 16 عشر معيار .
- **المحور الثاني:** يحاول تحديد مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية من خلال درجة موافقتهم على 10 عبارات حول أوجه التشابه بين معايير المراجعة المحلية والدولية، وفق الترتيب التوجه الدولي لتنظيم مهنة المراجعة المحاسبية بداية بعبارات المبادئ العامة والمسؤوليات، ثم تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء، ثم أدلة المراجعة، الاستفادة من عمل آخرين، وأخيرا نتائج المراجعة وتقارير.
- **المحور الثالث:** يحاول هذا المحور من خلال 25 عبارات تحديد مدى تأثير تطبيق معايير المراجعة الجزائرية على الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر، وفق الترتيب التوجه الدولي لتنظيم مهنة المراجعة المحاسبية بداية ب 06 عبارات للمبادئ العامة والمسؤوليات، ثم 04 عبارات حول تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء، 07 عبارات متعلقة بأدلة المراجعة، 04 عبارات متعلقة بالاستفادة من عمل آخرين، ثم 04 عبارات متعلقة بنتائج المراجعة وتقارير.

ثالثا: الأدوات المستخدمة

تم إستخدام مقياس ليكارت الخماسي والمتضمن خمس خيارات متاحة في الأجوبة لقياس رأي أفراد العينة والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (03-01): الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الخماسي

الإتجاه	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	05	04	03	02	01
المتوسط المرجح	(1.8-1)	(2.6-1.8)	(3.4-2.6)	(4.2-3.4)	(5-4.2)

المصدر: من إعداد الباحث

تم حساب مجال كل فئة من خلال حساب المدى (المدى=أكبر قيمة- أصغر قيمة) (5-4=1) وتقسيمه على عدد الفئات للحصول على طول الفئة (0.8=4/5) وهكذا يصبح طول الفئة (0.8)، حيث مجال فئة غير موافق بشدة (1-1.8)، ومجال غير موافق هو (1.8-2.6)، ومجال فئة محايد من (2.6-3.4)، ومجال فئة موافق (3.4-4.2)، ومجال فئة غير موافق بشدة (4.2-5).

الفرع الخامس: البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة

تمت الإستعانة ببعض الأدوات و الإختبارات الإحصائية لتبويب البيانات المتحصل عليها في جداول، بغية تسهيل عملية تحليلها و تفسيرها بالإعتماد على بعض الأساليب الإحصائية الموجودة في برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 22.

فبالإضافة إلى الإستعانة بالتكرارات والنسب المؤوية لوصف خصائص عينة الدراسة، وكذا تلخيص النتائج المحصل عليها في جداول إحصائية وأشكال بيانية بواسطة برنامج EXCEL2007، تستخدم الإختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة من خلال إستخدام الإحصاء الوصفي في إستنباط الحقائق من الأرقام المتحصل عليها وفيما يلي أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

أولاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

- **مقاييس النزعة المركزية:** والتي تحوي عدة أنواع من المتوسطات، حيث إعتمدت الدراسة على المتوسط الحسابي لتحديد القيمة التي تتمركز فيها إجابات عينة الدراسة، وأي فئة تنتمي لها في سلم ليكارت الخماسي.
- **مقاييس التشتت:** حيث تم الإعتماد في الدراسة على الإنحراف المعياري والذي يأخذ جميع القيم بعين الإعتبار.
- **أسلوب الإرتباط:** تم إستعمال الإرتباط الخطي البسيط والمتعدد الذي يدرس العلاقة بين متغيرين أو أكثر بعد إثبات تتبع بيانات عينة الدراسة التوزيع الطبيعي.
- **أسلوب الانحدار:** يستخدم في الدراسة أسلوب الانحدار الخطي المتعدد وذلك لقياس أثر العلاقة بين مجموعات متغيرات المستقلة والمتغير التابع.

ثانياً: الإختبارات الإحصائية المستخدمة

لإختبار الفرضيات يجب حساب مستوى الدلالة SIG ومقارنته مع قيمة التي حددت في هذه الدراسة ب (0.05) بإعتبار أن ثقة في إتخاذ القرار تساوي (95%) وبحكم أن عينة الدراسة تفوق 30 فردا والتي حسب النظرية الإحصائية تتبع التوزيع الطبيعي، تم التأكد من ذلك بإجراء إختبارات التوزيع الطبيعي لجميع الأوساط الحاسوبية وذلك للقيام بمختلف الإختبارات المعلمية.

إختبارا التوزيع الطبيعي: يقوم على قبول الفرضية الصفرية، والتي تفيد أن بيانات وحدات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي إذا كان مستوى الدلالة أكبر من قيمة ألفا وفي حالة العكس يتم قبول الفرضية البديلة والتي تفيد إلى عدم تتبع البيانات التوزيع الطبيعي.

إختبار صدق والثبات α de cronbach: يعتمد هذا الإختبار على قياس معامل ألفا كرونباخ والذي تتراوح قيمته بين (0-1) وكلما اقتربت قيمته من 1 دل ذلك على ثبات الاستبيان.

معامل الارتباط بيرسون Pearson: إختبار هذا المعامل من أجل قياس الإتساق الداخلي للإستبيان حيث تقع قيمة هذا المعامل في المجال (1 و-1) وكلما اقتربت قيمته من 1 دل ذلك على الإرتباط الطردي القوي.

معامل الإرتباط R: يقيس قوة العلاقة بين متغيرين أو أكثر والذي تقع قيمته بين (1 و-1) فالإشارة الموجبة تدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرات والإشارة السالبة تدل على علاقة عكسية وكلما اقتربت القيمة من 1 زادت قوة العلاقة.

إختبار T pour échantillon unique: يقوم هذا الإختبار على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية (1.955) وكان مستوى الدلالة أقل من (0.05).

نموذج الإنحدار الخطي المتعدد ENTER: حيث يتم إدخال جميع المتغيرات المستقلة في معادلة الإنحدار الخطي المتعدد المعياري لقياس الأثر.

المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة (الإستبيان)

من أجل التأكد من سلامة وصحة أداة الدراسة الإستبيان تم إجراء اختبار ثبات الإستبيان فثباته يعني أنه في حالة توزيعه أكثر من مرة في نفس الظروف والعوامل يعطي نفس النتائج وهو ما نتطرق له في ما يلي:

الفرع الأول: ثبات وصدق الإستبيان ومحاوره

لتتحقق من ثبات الإستبيان تم استخدام معامل ألفا كرونباخ Alpha de cronbach حيث تتراوح قيمتها بين (0-1) وكلما إقتربت قيمتها من 1 عكس ذلك قوة التماسك الداخلي لمقياس الدراسة، ولتحقق من صدق الإستبيان إستعان الباحث بمعامل الصدق، والذي يساوي الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ حيث تتراوح قيمته بين (0-1) وكلما إقتربت قيمة المعامل من 1 دل ذلك على صدق الإستبيان أكثر و الجدول التالي يوضح ثبات وصدق الاستبيان والمحاور المكونة له:

الجدول (02-03): ثبات وصدق الإستبيان والمحاور المكونة له

البيان	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	16	0.948	0.973
المحور الثاني	10	0.922	0.960
المحور الثالث	25	0.960	0.979
الاستبيان ككل	51	0.979	0.989

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول المتعلق بصدق وثبات مقياس الدراسة الإستبيان والذي يتكون من 51 عبارة تراوحت قيم معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق بين (0.922-0.979) حيث تفوق جميعها (0.9) وجاء معامل ألفا كرونباخ للإستبيان ككل بقيمة (0.979) ومعامل الصدق بقيمة (0.989) وهو ما يدل على ثبات وصدق الإستبيان.

الفرع الثاني: علاقة الارتباط بين مكونات الإستبيان:

من أجل قياس صدق الأداة التي تقيس الأهداف التي نريد الوصول إليها، نحسب درجة ارتباط العبارات بالدرجة الكلية، وذلك لتعرف على مدى صدق كل عبارة في قياس السمة التي تسعى الدرجة الكلية لقياسها من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون، وقبل ذلك يجب التأكد من تتبع بيانات عينة الدراسة التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار Kolmogorov- Smirnov والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار:

الفرضية الصفرية H_0 : بيانات العينة تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة H_1 : بيانات العينة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

الجدول رقم (03-03): إختبار التوزيع الطبيعي

محاور الإستبيان	مستوى الدلالة SIG	الفرضية المقبولة
المحور الأول	0.200	H ₀
المحور الثاني	0.200	H ₀
المحور الثالث	0.200	H ₀

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول يتضح لنا أن قيم مستوى الدلالة لجميع محاور الإستبيان أكبر من قيمة ألفا (0.05) وبالتالي قبول الفرضية الصفرية، والتي تفيد أن بيانات وحدات عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

1- علاقات إرتباط المحور الأول :

يوضح الجدول معاملات الإرتباط بيرسون للمحور الأول، حول مدى توافق الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر وفقا لمعايير المراجعة الجزائرية (NAA) ومختلف العبارات المكونة له عند مستوى الدلالة (Sig=0.000)

الجدول رقم(03-04): قيم معامل إرتباط بيرسون للمحور الأول

الرقم	العبارة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	يقدر مراجع الحسابات إمكانية إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة مؤسسات تابعة لنفس المؤسسة الأم.	0.656	0.000
02	يدون مراجع الحسابات في ملفاته كيفية إجراءات المراجعة البديلة وأسباب التخلي عن واجب مطلوب في أحد معايير المراجعة.	0.744	0.000
03	يطلب مراجع الحسابات التصريحات الكتابية التي تثبت أن جميع المنازعات الحالية والمحتملة قد تم إبلاغه بها وقد سجلت في الكشوفات المالية.	0.559	0.000
04	ينفذ مراجع الحسابات الإجراء على العنصر البديل في حالة عدم صلاحية أحد العناصر المختارة لتطبيق إجراءات المراجعة.	0.594	0.000
05	يتأكد مراجع الحسابات من المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية في الكشوفات المالية السابقة.	0.732	0.000
06	يقوم مراجع الحسابات بإجراءات بديلة في حالة الشك حول مصداقية الردود على طلبات التأكيدات الخارجية.	0.791	0.000
07	لا يقوم مراجع الحسابات بأي إجراء مراجعة على القوائم المالية بعد إشهارها.	0.531	0.000
08	يحدد مراجع الحسابات الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقرير المراجعة في حالة عدم تقديم الإدارة لتصريحات الكتابية المطلوبة.	0.596	0.000
09	يتواصل مراجع الحسابات الحالي مع مراجع الحسابات السابق في حالة تغيير في حدود أخلاقيات	0.742	0.000

		المهنة.	
0.000	0.722	يفتش مراجع الحسابات السجلات والوثائق في إطار الإجراءات المتبعة للحصول على العناصر المقنعة.	10
0.000	0.689	يفحص مراجع الحسابات القوائم المالية السابقة وتقرير المراجع السابق لتأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية.	11
0.000	0.716	يقيم مراجع الحسابات كفاءة الخبير المعين.	12
0.000	0.665	يأخذ مراجع الحسابات بعين الاعتبار أعمال المراجع الداخلي.	13
0.000	0.512	يؤرخ مراجع الحسابات تاريخ تقرير المراجعة بتاريخ غير سابق لتاريخ جمع العناصر المقنعة.	14
0.000	0.451	يقدر مراجع الحسابات ضرورة إستكمال إجراءات المراجعة في الحالة التي تؤدي فيها الإجراءات التحليلية إلى تحديد مخاطر لم يتم إكتشافها بعد.	15
0.000	0.449	يطلب مراجع الحسابات إستفسار من الإدارة حول أسباب التأخر في المصادقة على القوائم المالية بعد إصدارها.	16

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss

يتضح لنا من خلال الجدول السابق، أن قيم معاملات الارتباط كل عبارة من عبارات المحور الأول والمعدل الكلي لعبراته موجبة، حيث تراوحت بين (0.791) كأعلى قيمة مقابل العبارة رقم 06 وبين (0.449) في حدها الأدنى مقابل العبارة رقم 16 حيث تبين أن معاملات الارتباط الخاصة بالمحور الأول ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (Sig=0.000) مما يفيد أن هناك علاقة إرتباط قوية بين جميع عبارات المحور الأول.

2- علاقات إرتباط المحور الثاني:

الجدول التالي يوضح معاملات الارتباط بيرسون للمحور الثاني والخاص بمقارنة معايير المراجعة الجزائرية (NAA) مع نظيرتها الدولية (IAS) عند مستوى الدلالة (Sig=0.000)

الجدول رقم (03-05): قيم معامل إرتباط بيرسون للمحور الثاني

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	هناك تطابق كبير بين معايير المراجعة الجزائرية ومعايير المراجعة الدولية.	0.513	0.000
02	يتم إصدار معايير المراجعة المحلية في الجزائر على أساس معايير المراجعة الدولية.	0.879	0.000
03	هناك توافق بين النصوص القانونية المنظمة للمراجعة في الجزائر ومعايير المراجعة الدولية.	0.576	0.000
04	توثيق الأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقرير المراجع وفق معايير المراجعة الجزائرية يكون بنفس طريقة توثيقها وفقا لمعايير المراجعة الدولية.	0.752	0.000
05	تتطابق الشروط المسبقة لقبول التكليف بالمهمة في معايير المراجعة الجزائرية مع نظيرتها الدولية.	0.534	0.000
06	تتوافق معايير المراجعة الجزائرية في بيان مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية مع معايير	0.841	0.000

		المراجعة الدولية.	
0.000	0.443	تتطابق إجراءات توفير أدلة الإثبات الكافية المنصوص عليها في معايير المراجعة الدولية مع الإجراءات المنصوص عليها في معايير المراجعة الجزائرية.	07
0.000	0.810	إستخدام السير وطرق الكمية في معايير المراجعة الجزائرية لإنجاز إجراءات المراجعة يكون بنفس الكيفية المنصوص عليها في معايير المراجعة الدولية.	08
0.000	0.682	يتعامل مراجع الحسابات مع أعمال المراجع الداخلي وفقا لمعايير المراجعة الدولية بنفس تعامله طبقا لمعايير المراجعة الجزائرية.	09
0.000	0.841	تقرير المراجعة المعد وفق معايير المراجعة الدولية يتطابق مع التقرير المعد وفق معايير المراجعة الدولية	10

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات spss

وفقا للجدول السابق يتضح أن قيم معاملات الارتباط كل عبارة من عبارات المحور الثاني والمعدل الكلي لعبراته موجبة، حيث تراوحت بين (0.879) كأعلى قيمة مقابل العبارة رقم 02 وبين (0.443) في حدها الأدنى مقابل العبارة رقم 07، حيث تبين أن معاملات الارتباط الخاصة بهذا للمحور الثاني ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (Sig= 0.000) مما يفيد أن هناك علاقة إرتباط قوية بين جميع عبارات المحور الثاني.

3- علاقات إرتباط المحور الثالث:

يوضح الجدول التالي معاملات الارتباط بيرسون للمحور الثالث حول أثر تطبيق معايير المراجعة الجزائرية على الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر ومختلف العبارات المكونة له عند مستوى الدلالة (Sig=0.000)

الجدول رقم (03-06): قيم معامل إرتباط بيرسون للمحور الثالث

الرقم	عبارات الجزء الأول للمحور الثالث	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
	ممارسة المراجعة المحاسبية وفق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) يضافي إلى:		
01	مساعدة مراجع الحسابات في الإتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة المراجعة.	0.502	0.000
02	تحديد الشروط المسبقة لقبول التكليف بالمهمة لمراجع الحسابات.	0.819	0.000
03	تحميل مراجع الحسابات مسؤولية القبول بشروط التكليف بالمهمة.	0.689	0.000
04	تسهيل توثيق عملية المراجعة لمراجع الحسابات	0.632	0.000
05	مساعدة مراجع الحسابات في معالجة الإخلال بتطبيق أحد معايير المراجعة.	0.792	0.000
06	إلزام مراجع الحسابات بتوثيق الأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقرير المراجع.	0.828	0.000
07	تسهيل التخطيط لعملية المراجعة المتكررة.	0.592	0.000
08	ضمان بناء خطة سليمة للمراجعة المتكررة.	0.785	0.000
09	توضيح متطلبات بناء خطة للمراجعة.	0.606	0.000
10	مرونة في التعامل مع التغيرات التي تطرأ في خطة المراجعة.	0.708	0.000

0.000	0.785	مساعدة مراجع الحسابات في تقييم مدى ملائمة أدلة المراجعة المتحصل عليها.	11
0.000	0.785	تمكين مراجع الحسابات من معرفة مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية.	12
0.000	0.719	تمكين مراجع الحسابات من معرفة الإجراءات الكفيلة بتوفير أدلة إثبات كافية.	13
0.000	0.540	مساعدة مراجع الحسابات في كيفية إستخدام السير لإنجاز إجراءات المراجعة.	14
0.000	0.580	تحديد واجبات مراجع الحسابات المرتبطة بالتقديرات المحاسبية.	15
0.000	0.758	تمكن مراجع الحسابات من التزامه إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات.	16
0.000	0.752	تساعد مراجع الحسابات في كيفية الحصول على التصريحات الكتابية.	17
0.000	0.639	تنظيم العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.	18
0.000	0.874	تسهيل كيفية الإستعانة بخدمات الخبير.	19
0.000	0.591	تسهيل تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف مراجع الحسابات.	20
0.000	0.868	تحديد مسؤولية كل من مراجع الحسابات والخبير.	21
0.000	0.599	مساعدة مراجع الحسابات في تأسيس رأي حول عملية مراجعة الكشوفات المالية.	22
0.000	0.882	تحديد شكل التقرير لمراجع الحسابات.	23
0.000	0.783	تحدد مضمون التقرير لمراجع الحسابات.	24
0.000	0.884	إلزام مراجع الحسابات بالإعتماد على جميع العناصر المقنعة في تشكيل رأيه حول الكشوفات المالية.	25

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات spss

يتضح لنا من خلال الجدول السابق أن قيم معاملات الارتباط كل عبارة من عبارات المحور الثالث والمعدل الكلي لعبراته موجبة، حيث تراوحت بين (0.882) كأعلى قيمة مقابل العبارة رقم 23 وبين (0.502) في حدها الأدنى مقابل العبارة رقم 01، حيث تبين أن كل معاملات الارتباط الخاصة بهذا المحور الثالث ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (Sig=0.000)، مما يفيد بأن هناك علاقة ارتباط قوية بين جميع عبارات المحور الثالث.

4- علاقة ارتباط الإستبيان ككل:

الجدول رقم (03-07): قيم معامل ارتباط بيرسون بين محاور الإستبيان ككل

المحور	البيان	معامل الارتباط	مستوى دلالة
01	مدى توافق الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر مع معايير المراجعة المحلية (NAA)	0.717	0.000
02	مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) مع معايير المراجعة الدولية (ISA)	0.741	0.000
03	أثر تطبيق معايير المراجعة المحلية (NAA) في الجزائر على تحسين ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية ؟	0.779	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن قيم معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي للفقرات الإستبيان موجبة، حيث تراوحت بين (0.779) كأعلى قيمة مقابل المحور الثالث وبين (0.717) في حدها الأدنى مقابل المحور الأول، حيث تبين أن معاملات الارتباط الخاصة بكل المحاور الدراسة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (Sig=0.000) مما يفيد بأن هناك علاقة إرتباط قوية إلى حد ما بين جميع محاور الدراسة.

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها

في هذا المبحث يقوم الباحث بعرض وتحليل النتائج المتوصل إليها وذلك بمختلف الأدوات الإحصائية بداية بعرض خصائص عينة الدراسة ونتائج آراء العينة وصولاً إلى إختبار الفرضيات الثلاثة.

المطلب الأول: عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

تضم عينة الدراسة محافظي وخبراء محاسبين من مختلف مناطق شرق الوطن لهم شهادات علا علاقة بمهنة المراجعة ولهم خبرة متفاوتة في الميدان وتحليل الجزء الأول من الإستبيان والخاص بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة تم الوصول إلى وصف هذه الخصائص كما يلي :

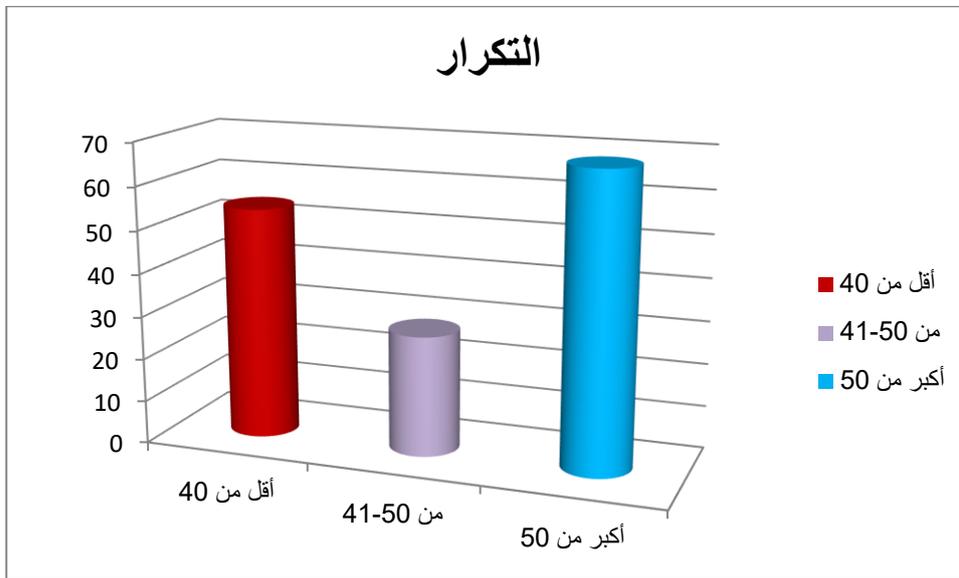
1- العمر: يوضح الجدول والشكل التاليين توزيع عينة الدراسة وفقاً لمعدل الأعمار الذي يحمله محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين:

الجدول رقم (03-8): توزيع عينة الدراسة حسب العمر

خاصية عينة الدراسة	أقل من 40	من 41-50	أكبر من 50	المجموع
التكرار	54	28	68	150
النسبة %	36%	18.6%	45.4%	100%

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل رقم (03-02): توزيع عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ من خلال الجدول والشكل السابقين، أن فئة أكبر من 50 سنة هي الأكثر تكراراً بنسبة (45.4%) ثم تليها باقي الفئات أقل من 40 سنة بنسبة (36%) وفئة من 41-50 سنة بنسبة (18.6%) ويعود تصدر فئة أكبر من 50 سنة منذ صدور القانون 10-01 الصادر 2010 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والذي صاحبه التوقف عن منح الإعتماد.

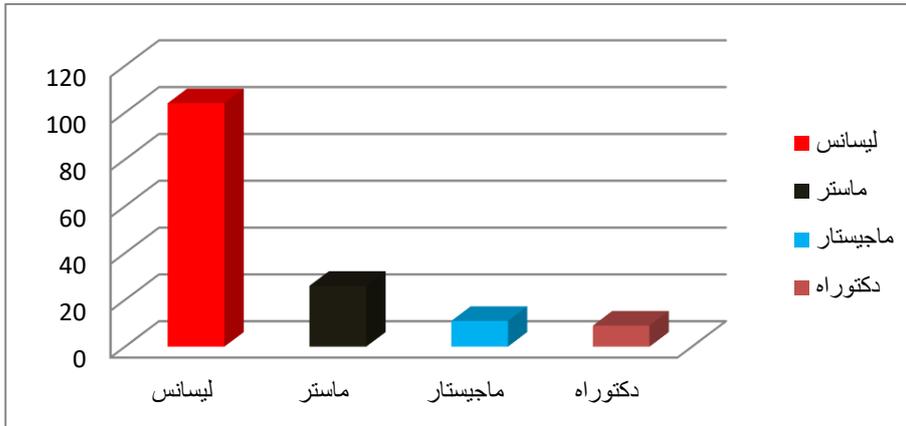
1- المؤهل العلمي: يوضح الجدول والشكل التاليين توزيع عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي الذي يحمله محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين:

الجدول رقم (03-09): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المجموع	دكتوراه	ماجستير	ماستر	ليسانس	خاصية عينة الدراسة
150	9	11	26	104	التكرار
%100	%6	%7.3	%17.3	%69.4	النسبة %

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل رقم (03-03): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ من خلال الجدول والشكل السابقين، أن فئة حاملي شهادة ليسانس هي الأكثر تكرار بنسبة (69.4%) ثم تليها باقي الشهادات فئة حاملي شهادة الماستر بنسبة (17.3%) وفئة حاملي شهادة الماجستير بنسبة (7.3%) وفئة حاملي الدكتوراه بنسبة (6%)، ويعود تصدر شهادة ليسانس الرتبة الأولى لأحكام ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، والتي يشترط فيها الحصول على شهادة ليسانس حسب القانون 10-01 الصادر 2010 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ولا تولي أي أهمية لباقي الشهادات، كما نلاحظ إرتفاع نسبة حاملي شهادة الماستر مقارنة بالدراسات السابقة وذلك يعود للإقبال المتزايد من المهنيين على التسجيل في الطور الماستر لإكمال دراستهم.

2- الخبرة المهنية

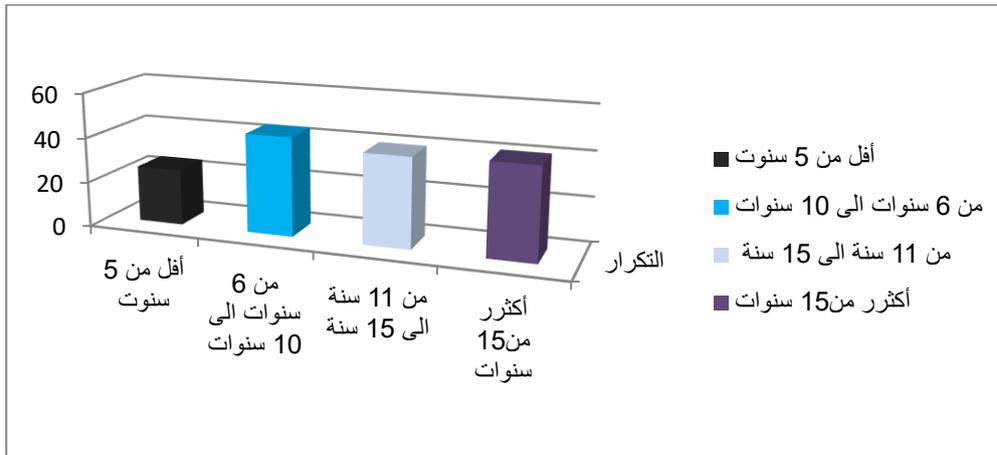
يوضح الجدول والشكل التاليين توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية في خمس فئات كل فئة تمثل مجال محدد من الخبرة المكتسبة في المهنة لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين

الجدول رقم(03-10): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

المجموع	أكثر من 15 سنوات	من 11 إلى 15 سنة	من 6 إلى 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	خاصية عينة الدراسة
150	41	40	44	25	التكرار
% 100	% 27.3	% 26.7	% 29.3	% 16.7	النسبة %

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل رقم (03-04): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث

يوضح الجدول والشكل السابقين تفاوت في خبرة عينة الدراسة، حيث تعتبر فئة من (6 سنوات إلى 10 سنوات) هي الأكثر تكرار بنسبة (29.3%) ثم فئة (أكثر من 15 سنة) بنسبة (27.3%) تليها على التوالي فئة من (11 سنة إلى 15 سنة) بنسبة (26.7%) وفئة (أقل من 5 سنوات) بنسبة (16.7%) وهذا ما يدل على تنوع سنوات الخبرة لدى أفراد عينة الدراسة، وهو ما يضمن تقديم آراء ووجهات نظر متفاوتة في موضوع الدراسة، كما أن جل أفراد عينة الدراسة لهم خبرة تفوق 5 سنوات وهو ما يعطي أكثر مصداقية كون هذه الفئات لها ممارسة طويلة في مجال مهنة المراجعة المحاسبية.

3- الوظيفة: يوضح الجدول والشكل التاليين توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة إلى محافظي الحسابات والخبراء

الحاسبين:

الجدول رقم(03-11): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

المجموع	محافظ حسابات	خبير محاسب	خاصية العينة
150	140	10	التكرار
% 100	% 93.33	% 6.66	النسبة %

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل رقم (03-05): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث

إنطلاقاً من الجدول والشكل السابقين يتضح لنا أن فئة محافضي الحسابات هي الأكبر بتكرار نسبته (93.3%) بينما فئة الخبراء المحاسبين بنسبة (6.66%)، حيث هناك فرق كبير بين عدد محافضي الحسابات وعدد الخبراء المحاسبين في مجتمع الدراسة، ويعزى هذا التفاوت إلى صعوبة الحصول على إعتقاد ممارسة مهنة الخبير المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

4- التخصّص:

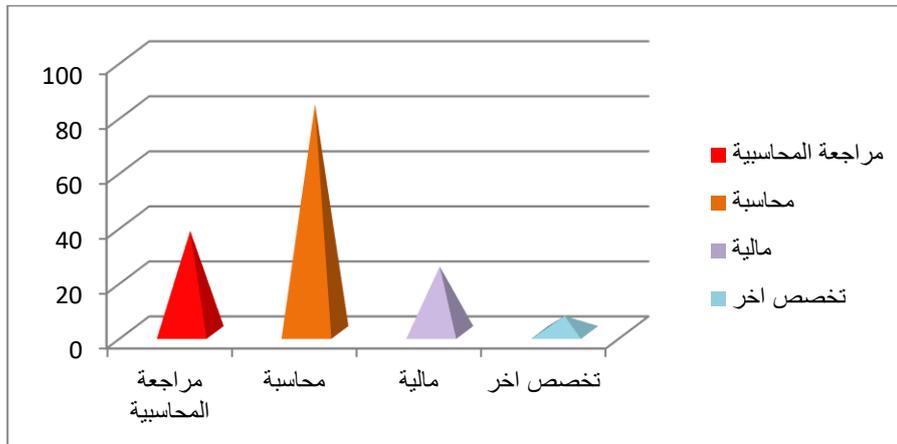
يوضح كل من الجدول والشكل التاليين توزيع عينة الدراسة وفقاً لتخصص في أربع فئات كما يلي:

الجدول رقم (03-12): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص

خاصية العينة	المراجعة محاسبية	محاسبة	مالية	تخصص آخر	المجموع
التكرار	37	83	24	6	150
النسبة %	24.7%	55.3%	16%	4%	100%

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل رقم (03-06): توزيع أفراد العينة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ من خلال الجدول و الشكل السابقين تصدر تخصص المحاسبة وحدات عينة الدراسة بنسبة (55.3%) ثم تخصص مراجعة المحاسبية بنسبة (24.7%) ومالية بنسبة (16%) وباقي تخصصات بنسبة (4%)

5- مكان ممارسة النشاط:

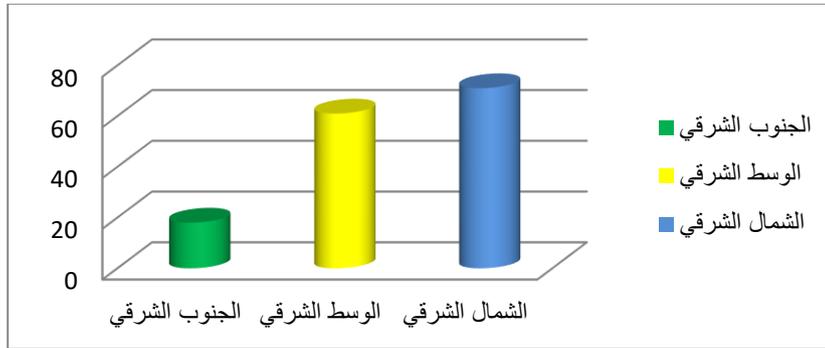
يبين كل من الجدول والشكل التاليين توزيع أفراد العينة حسب مكان ممارسة النشاط كما يلي:

الجدول رقم (03-13): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مكان ممارسة النشاط

خاصية العينة	الجنوب الشرقي	الوسط الشرقي	الشمال الشرقي	المجموع
التكرار	18	61	71	150
النسبة %	12%	40.66%	47.33%	100%

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل رقم (03-07): توزيع أفراد العينة حسب مكان ممارسة النشاط



المصدر: من إعداد الباحث

يبين الجدول والشكل السابقين توزيع محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حسب محل ممارسة النشاط حيث تحتل منطقة الشمال الشرقي أعلى نسبة (47.33%) ثم منطقة الوسط بنسبة (40.66%) ومنطقة الجنوب الشرقي بنسبة (12%).

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان

يهدف هذا المطلب إلى عرض وتحليل ما تم جمعه من عينة الدراسة على عبارات الاستبيان الموزع حيث تم عرضه في شكل جداول توضح نسبة الإجابات على كل خيار من خيارات الأسئلة المطروحة حسب سلم ليكارت الخماسي

نتائج أفراد العينة للمحور الأول

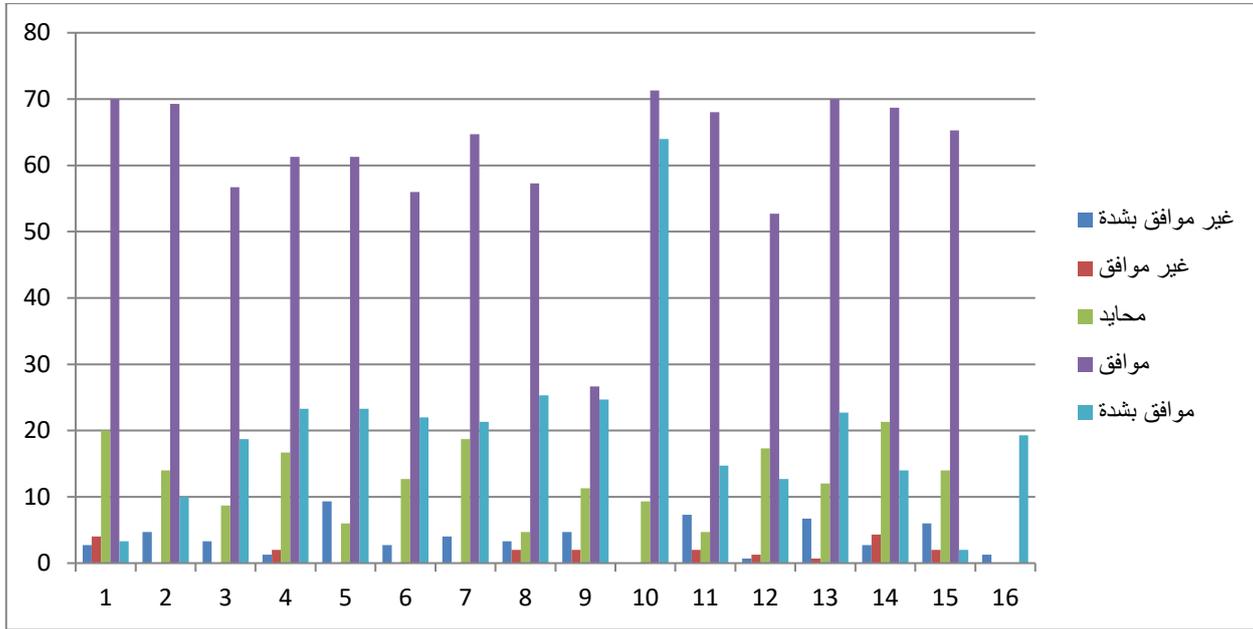
نتائج بيانات المحور الأول للاستبيان والمتعلق بمدى توافق الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة المحلية (NAA)، حيث نستخدم الأساليب الإحصائية لمختلف إجابات عينة الدراسة، كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-14): نتائج أفراد العينة حول مدى توافق الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة المحلية (NAA)

رقم العبارة	النسب المئوية لإجابات المستجوبين					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه العينة
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
1	3.3	70	20.0	2.7	4.0	3,66	0,767	موافق
2	10.0	71.3	14	4.7	0	3,866	0,641	موافق
3	18.7	69.3	8.7	3.3	0	4,033	0,638	موافق
4	23.3	56.7	16.7	1.3	2	3,980	0,798	موافق
5	23.3	61.3	6	9.3	0	3,986	0,819	موافق
6	22.0	61.3	12.7	2.7	0	4,000	0,759	موافق
7	21.3	56.0	18.7	4.0	0	3,946	0,748	موافق
8	25.3	64.7	4.7	3.3	2.0	4,080	0,781	موافق
9	24.7	57.3	11.3	4.7	2	3,980	0,855	موافق
10	64.0	26.66	9.33	0	0	3,546	0,661	موافق
11	14.7	71.3	4.7	7.3	2.0	3,893	0,812	موافق
12	12.7	68.0	17.3	0.7	1.3	3,900	0,663	موافق
13	22.7	52.7	17.3	6.7	0.7	3,900	0,849	موافق
14	14.0	70	12.0	2.7	1.3	3,926	0,696	موافق
15	2.0	68.7	21.3	6.0	2.0	3,626	0,719	موافق
16	19.3	65.3	14.0	1.3	0	4,026	0,623	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss

الشكل رقم(03-08): نتائج أفراد العينة حول مدى توافق الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة المحلية (NAA)



المصدر: من إعداد الباحث

يوضح الجدول والشكل السابقين تكرارات ونسب آراء عينة الدراسة في ما يخص المحور الأول حيث أن معظم آراء عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة وفي ما يلي نحلل عبارات المحور الأول من الدراسة:

العبارة رقم (1) من المحور الأول: يقدر مراجع الحسابات إمكانية إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة مؤسسات تابعة لنفس المؤسسة الأم.

حسب المعيار الجزائري للمراجعة 210 "إتفاق حول أحكام مهمة المراجعة" فإن مراجع الحسابات في الحالة قيامه بمراجعة حسابات مجموعة من الكيانات تابعة لنفس الكيان فله الحرية في تقدير إمكانية القيام بإعداد رسالة مهمة مشتركة لهذه الكيانات، وهو ما أجمعت عليه العينة حيث نجد أن أغلبية وحدات عينة الدراسة توافق بأن وجاءت نسبة 3.3% موافق بشدة و70% موافق في حين جاءت آراء 20% منهم محايدة بينما يرى 6.7% أن هذا الممارسة غير مطبقة في الواقع الفعلي.

العبارة رقم (2) من المحور الأول: يدون مراجع الحسابات في ملفاته كيفية إجراءات المراجعة البديلة وأسباب التخلي عن واجب مطلوب في أحد معايير المراجعة.

نص المعيار الجزائري للمراجعة 230 "وثائق المراجعة" على ضرورة توضيح مراجع الحسابات لطريقة القيام بجميع إجراءات المراجعة البديلة في حالة اللجوء إليها وذكر الأسباب التي فرضت على مراجع الحسابات التخلي عن تطبيق أحد العناصر المطلوبة في باقي المعايير، وترى معظم وحدات عينة الدراسة أن هذا البند من المعيار الجزائري مطبق حيث أن نسبة 10% موافقون بشدة و71.3% موافقون ويؤكدون قيام مراجع الحسابات في

حال التخلي عن واجب خاص مطلوب في أحد المعايير المراجعة الجزائرية بتدوين وتوضيح أسباب التخلي عن هذا الإجراء بالإضافة إلى ذكر الإجراءات البديلة المتبعة بينما يبدي 4.7% عدم موافقتهم هذا الإجراء فيما التزمت 14% الحياد.

العبارة رقم (3) من المحور الأول: يطلب مراجع الحسابات التصريحات الكتابية التي تثبت أن جميع المنازعات الحالية والمحتملة قد تم إبلاغه بها وقد سجلت في الكشوفات المالية.

تقع المؤسسة في نزاعات مع أطراف داخلية أو خارجية كما أنها معرضة لوقوع نزاعات مستقبلية والمعيار الجزائري للمراجعة رقم 501 "إعتبارات خاصة" نص على أن المؤسسة مطالبة بالتصريح بجميع هذه النزاعات الحالية والمتوقع حدوثها وألزم مراجع الحسابات بطلب التصريحات الكتابية التي تثبت إعلامه بجميع هذه النزاعات والتأكد من تسجيلها في الكشوفات المالية حيث جاءت أغلب آراء وحدات عينة الدراسة موافقة على قيام مراجع الحسابات في الشرق الجزائري بهذا الإجراء فنسبة 88% وافقت على إتباع مراجع الحسابات هذا الإجراء في المقابل 3.3% أبدى معارضتهم القيام بهذا الإجراء والتزم 8.7% الحياد.

العبارة رقم (4) من المحور الأول: ينفذ مراجع الحسابات الإجراء على العنصر البديل في حالة عدم صلاحية أحد العناصر المختارة لتطبيق إجراءات المراجعة.

أثناء عملية المراجعة يلاقي مراجع الحسابات مجموعة من الصعوبات في تنفيذ إجراءات المراجعة ومن بين هذه الصعوبات عدم صلاحية أحد العناصر المختارة لإجراء عملية المراجعة والمعيار الجزائري للمراجعة 530 "السبر في المراجعة" تطرق لهذا الإشكال فحسب هذا المعيار فإنه في حالة قيام مراجع الحسابات بإجراء المراجعة على عنصر ما وثبت أن هذا العنصر لا يصلح أو لم يقدم النتائج الكافية فمراجع الحسابات في هذه الحالة له الحق في إجراء عملية المراجعة على العنصر البديل وكمثال على ذلك ففي حالة إلغاء شيك تم إختياره في الأصل لتحقيق من وجود ترخيص بالدفع يختار مراجع الحسابات شيك آخر في نفس المكان والزمان الشيك الأول لإجراء المعاينة، ويكون مقتنع بعدم وجود إنحراف وهذا ما أكدت وحدات عينة الدراسة القيام به من خلال موافقتها على ممارسة هذا الإجراء حيث أن نسبة موافق بشدة 23.3% ووافق ب 56.7% في حين التزمت نسبة 16.7% الحياد تجاه ممارسة هذا الإجراء بينما أبدت نسبة 3.3% معارضتها القيام بهذا الإجراء.

5 العبارة رقم (5) من المحور الأول: يتأكد مراجع الحسابات من المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية في الكشوفات المالية السابقة.

أثناء القيام بعملية المراجعة لفترة ما لا يمكن الإستغناء عن إستخدام المستندات المحاسبية للفترات السابقة ومن بين هذه المستندات الكشوفات المالية والمعيار الجزائري للمراجعة 540 "مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها" أوصى بضرورة إطلاع مراجع الحسابات على مبالغ التقديرات المحاسبية في الكشوفات المالية السابقة والتأكد منها، وقد أظهرت نتائج الدراسة

أن نسبة 23.3% من وحدات عينة الدراسة موافقة بشدة ونسبة 61.3% موافقة وفي المقابل رأت نسبة 15.3% أن مراجع الحسابات لا يطلع على مضمون هذه التقديرات واتخذت نسبة 6% حيادها تجاه هذه الممارسة.

عبارة رقم (6) من المحور الأول: يقوم مراجع الحسابات بإجراءات بديلة في حالة الشك حول مصداقية الردود على طلبات التأكيدات الخارجية.

نص المعيار الجزائري للمراجعة 505 "التأكيدات الخارجية" على أنه في حالة رفض الإدارة السماح لمراجع الحسابات إرسال طلب التأكيد فعليه أولاً معرفة سبب هذا الرفض وتقييم أثر هذا الرفض على التقييمات التي يقوم بها مراجع الحسابات ومن ثم وضع إجراءات بديلة للحصول على أدلة مثبتة وذات دلالة وإزالة كل الشكوك حيث يتضح لنا من خلال نتائج دراسة أن رأى أغلب عينة الدراسة ترى أن الإجراء مطبق فنسبة 22% موافق بشدة و نسبة 61.3% موافقة بينما جاءت نسبة 12.7% محايدة فيما عارضت نسبة 2.7% بشدة ممارسة هذا الإجراء.

عبارة رقم (7) من المحور الأول: لا يقوم مراجع الحسابات بأي إجراء مراجعة على القوائم المالية بعد إشهارها

ورد في المعيار الجزائري للمراجعة 560 "الأحداث اللاحقة" على أن مراجع الحسابات غير ملزم بالقيام بأي إجراء مراجعة على القوائم المالية بعد إشهارها، ومن خلال تحليل نتائج الدراسة عبرت أغلب وحدات العينة عن موافقتها على إلتزامها بهذا الإجراء بنسبة 77.3% فيما عبرت نسبة 18.7% عن حيادها تجاه القيام بهذا الإجراء في حين بلغ غير الموافقين على الإلتزام بهذا الإجراء نسبة 4%

عبارة رقم (8) من المحور الأول: يحدد مراجع الحسابات الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقرير المراجعة في حالة عدم تقديم الإدارة لتصريحات الكتابية المطلوبة.

يوجد نفسه مراجع الحسابات في بعض الحالات أمام تماطل الإدارة أو إمتناعها عن تقديم التصريحات الكتابية التي يطلبها منها وهو ما يضعه أمام ضرورة تحديد أثر غياب هذه التصريحات عن رأي الفني في تقرير المراجعة وبيان مدى تأثير هذا الإمتناع على قيمة صحة رأيه وهو ما أكده المعيار الجزائري للمراجعة 580 "التصريحات الكتابية" حيث توافق كل من وحدات الدراسة بنسبة 25.3% موافق بشدة وموافق بنسبة 64.7% على قيام المراجع بهذا الإجراء فيما التزم نسبة 4.7% الحياد وفي المقابل اتخذت نسبة 5.3% من عينة الدراسة غير موافق

عبارة رقم (9) من المحور الأول: يتواصل مراجع الحسابات الحالي مع مراجع الحسابات السابق في حالة تغيير في حدود أخلاقيات المهنة.

حسب المعيار الجزائري للمراجعة فإنه يعطي الحق لمراجع الحسابات الحالي حرية التواصل مع المراجع السابق في إطار العمل وهو ما أرشد إليه المعيار المعيار الجزائري للمراجعة 300 "تخطيط مراجعة الكشوف المالية"،

حيث تقدر نسبة الموافقة على تواصل مراجع الحسابات الحالي مع مراجع الحسابات السابق بنسبة 24.7% موافق بشدة و بنسبة 57.3% موافق في المقابل أبدت نسبة 6.7% فقط عدم موافقتها والتزم 2% من وحدات عينة الدراسة الحياد

العبرة رقم (10) من المحور الأول: يفتش مراجع الحسابات السجلات والوثائق في إطار الإجراءات المتبعة للحصول على العناصر المقنعة.

دعا المعيار الجزائري للمراجعة 500 "العناصر المقنعة" في إطار جمع مراجع الحسابات للعناصر المقنعة والكافية القيام بمجموعة من الإجراءات من بينها تفتيش وفحص السجلات والوثائق المحاسبية حيث أكدت أغلب وحدات عينة الدراسة موافقتها على ممارسة مراجع الحسابات هذا الإجراء حيث أن نسبة 90.66% وافقت على القيام بهذا التفتيش من أجل هذا الغرض بينما اتخذت نسبة 9.33% الحياد.

العبرة رقم (11) من المحور الأول: يفحص مراجع الحسابات القوائم المالية السابقة وتقرير المراجع السابق لتأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية.

أثناء القيام بالمراجعة يقوم مراجع الحسابات بالتأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية للفترة محل المراجعة والتي تمثل الأرصدة الختامية للفترة السابقة وتؤكد من سلامتها من خلال تقرير المراجع السابق وهو ما أكد عليه معيار المراجعة الجزائري 510 "مهام المراجعة الأولية الأرصدة الافتتاحية" حيث تتجه معظم آراء وحدات عينة الدراسة إلى الموافقة على قيام مراجع الحسابات بهذا الإجراء من خلال فحص الكشوفات المالية وتقرير المراجع السابق بنسبة 14.7% موافق بشدة و 71.3% موافق فيما تتجه آراء نسبة 7.3% بعدم الموافق و 2.0% بغير الموافقة بشدة بينما قرر 4.7% الحياد تجاه هذه الممارسة

العبرة رقم (12) من المحور الأول: يقيم مراجع الحسابات كفاءة الخبير المعين.

قبل أن يعين مراجع الحسابات الخبير حسب الحاجة له يقوم بتقييم مدى كفاءته ومدى توفره على المواصفات المطلوبة لتأدية الخبير التي عين من أجلها، وهذا ما نص عليه المعيار الجزائري للمراجعة 620 "إستخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع" عبرت نسبة 80.7% عن موافقتها على قيام مراجع الحسابات بنفسه بتقييم كفاءة الخبير المعين بينما التزمت نسبة 17.3% الحياد ورأت نسبة 2% أن تقييم كفاءة الخبير المعين لا تكون من طرف مراجع الحسابات.

العبرة رقم (13) من المحور الأول: يأخذ مراجع الحسابات بعين الإعتبار أعمال المراجع الداخلي.

أثناء عملية المراجعة يقوم مراجع الحسابات بإعتباره مراجع خارجي الأخذ بعين الإعتبار أعمال المراجع الخارجي دون التسليم بصحتها ودون أحكام مسبقة عليها، وتؤكد أغلب وحدات عينة الدراسة موافقتها على تطبيق المعيار الجزائري للمراجعة 610 "إستخدام أعمال المراجعين الداخليين" مراعاة مراجع الحسابات أعمال

المراجع الداخلي حيث كانت أجوبة موافق بشدة وموافق بنسبة 22.7% و 52.7% على التوالي بينما إلتزمت نسبة 17.3% الحياد وأبدت نسبة 7.2% عدم موافقتها على ممارسة هذا الإجراء
العبارة رقم (14) من المحور الأول يؤرخ مراجع الحسابات تاريخ تقرير المراجعة بتاريخ غير سابق لتاريخ جمع العناصر المقنعة.

لا يحق ولا يمكن لمراجع الحسابات أن يؤرخ لتاريخ التقرير المراجعة بتاريخ ساق لتاريخ جمع العناصر المقنعة وفي حالت فعل ذلك فقد أخلى بأحد المعيار الجزائري للمراجعة 700 "تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشوف المالية"، وجاءت أغلب آراء عينة الدراسة موافقة لقيام مراجع الحسابات بهذه الممارسة من خلال تأريخ تقرير المراجعة بتاريخ يقع بعد جمع العناصر المقنعة بنسبة موافق 70% ونسبة 14.0% موافق بشدة في المقابل أبدت نسبة 4% عدم موافقتها بينما التزم نسبة 12.0% الحياد

العبارة رقم (15) من المحور الأول: يقدر مراجع الحسابات ضرورة إستكمال إجراءات المراجعة في الحالة التي تؤدي فيها الإجراءات التحليلية إلى تحديد مخاطر لم يتم إكتشافها بعد.

أثناء القيام بعملية المراجعة من بين الإجراءات التي يقوم بها مراجع الحسابات الإجراءات التحليلية والتي بدورها تحدد في بعض الحالات مخاطر لم تكتشف بعد وهو ما يضع المراجع أمام إستكمال إجراءات المراجعة، حيث ترى أغلب وحدات الدراسة بأن مراجع الحسابات في الجزائر هو من يقدر هذه الضرورة ومعيار المراجعة الجزائري 520 "الإجراءات التحليلية" مطبق، حيث أن نسبة الموافق بشدة 2.0% و موافق 68.7% فيما إلتزم نسبة الحياد 21.3% اتخذت نسبة 7% من وحدات عينة الدراسة قرار غير موافق وغير موافق بشدة.

العبارة رقم (16) من المحور الأول: يطلب مراجع الحسابات إستفسار من الإدارة حول أسباب التأخر في المصادقة على القوائم المالية بعد إصدارها.

بعد صدور الكشوفات المالية من المفترض أن تصادق الإدارة مباشرة عليها غير أنه في بعض الحالات تتأخر الإدارة في المصادقة عليها وهو ما يضع مراجع الحسابات أمام حتمية الإستفسار حول سبب هذا التأخر سواء كان السبب مقنعا أولا، فمن الضروري طلب ذلك حسب ما ورد في المعيار الجزائري للمراجعة المعيار الجزائري 570 "إستمراية الإستغلال" وعبرت عينة الدراسة بنسبة 19.3% موافق بشدة ونسبة 65.3% بموافق حول قيام مراجع الحسابات بسؤال الإدارة حول أسباب تأخر في المصادقة على الكشوفات المالية بعد صدورها بينما إلتزمت نسبة 14% الحياد ورأت نسبة 1.3% أن مراجع الحسابات لا يقوم بهذا الإجراء.

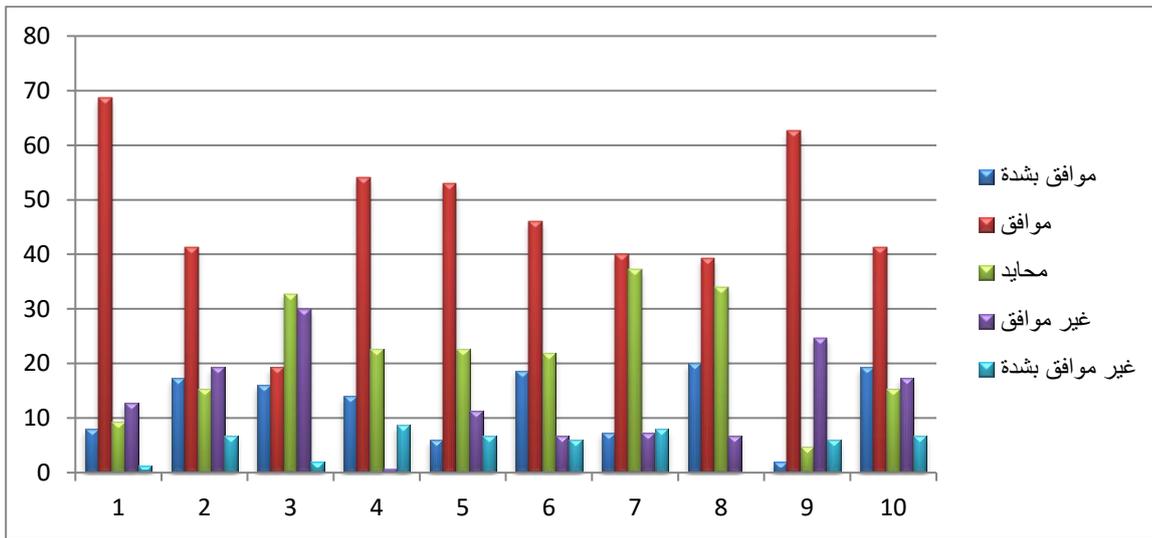
نتائج أفراد العينة للمحور الثاني : نتائج بيانات المحور الثاني للاستبيان و المتعلق ب مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية حيث نستخدم التكرارات و النسب المؤوية لمختلف الاجابات عينة الدراسة كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03-15): نتائج أفراد العينة حول توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية

رقم العبارة	النسب المئوية لإجابات المستجوبين					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه العينة
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	موافق بشدة			
1	8.0	68.7	9.3	12.7	1.3	3,693	0,843	موافق
2	17.3	41.3	15.3	19.3	6.7	3,433	1,178	موافق
3	16	19.3	32.7	30	2.0	3,173	1,091	محايد
4	14.0	54.0	22.7	0.7	8.7	3,640	1,025	موافق
5	6.0	53.3	22.7	11.3	6.7	3,406	0,997	موافق
6	18.7	46.7	22.0	6.7	6.0	3,653	1,049	موافق
7	7.3	40.0	37.3	7.3	8.0	3,313	0,997	محايد
8	20.0	39.3	34.0	6.7	0	3,320	1,307	محايد
9	2.0	62.7	4.7	24.7	6.0	3,300	1,053	محايد
10	19.3	41.3	15.3	17.3	6.7	3,493	1,180	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss

الشكل رقم (03-09): نتائج أفراد العينة حول توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية



المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ في الجدول السابق معظم إجابات وحدات عينة الدراسة موافقة وموافقة بشدة وفي مايلي نحلل

عبارات المحور الأول من الدراسة

العبارة رقم (1) من المحور الثاني: هناك تطابق كبير بين معايير المراجعة الجزائرية ومعايير المراجعة الدولية.

قامت مختلف دول العالم بإصدار مجموعة من المعايير تحكم مهنة المراجعة المحاسبية بغية التحسين من مستوى جودة خدمات المراجعين، والجزائر على غرار باقي دول العالم سارت في نفس الطريق من خلال قيامها بإصدار مجموعة من معايير المراجعة المحلية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة والمستمدة من المعايير الدولية للمراجعة، ومن خلال هذه العبارة أردنا معرفة آراء ممارسي مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر حول مدى مطابقة معايير المراجعة الجزائرية لمعايير المراجعة الدولية حيث تؤكد لنا نسبة 8% موافقتها بشدة ونسبة 68.7% موافقتها على وجود هذا التطابق بشكل عام بينما رأت نسبة 12.7% بأنها غير موافقة ونسبة 1.3% غير موافق بشدة فيما إلتزمت نسبة 9.3% الحياد.

العبارة رقم (2) من المحور الثاني: يتم إصدار معايير المراجعة المحلية في الجزائر على أساس معايير المراجعة الدولية.

في إطار توجه الجزائر نحو الإفتتاح الإقتصادي على العالم وجدت نفسها أمام ضرورة توحيد الممارسات الإقتصادية بشكل عام والممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية بشكل خاص مع ما يتوافق والمحيط الدولي، حيث لا يمكن إصدار إرشادات ومعايير تضبط ممارسة هذه المهنة على المستوى المحلي دون سند قانوني دولي والمتمثل في معايير المراجعة الدولية، وهو ما حولنا معرفة رأي ومدى إطلاع مراجعي الحسابات على هذه الخاصية حيث أبدت نسبة 17.3% موافقتها بشدة ونسبة 41.3% موافقتها على أن إصدار معايير المراجعة الجزائرية كان على أساس معايير المراجعة الدولية فيما إلتزمت نسبة 15.3% الحياد بينما رأت نسبة 19.3% بأنها غير الموافقة ونسبة 6.7% غير موافق بشدة.

العبارة رقم (3) من المحور الثاني: هناك توافق بين النصوص القانونية المنظمة للمراجعة في الجزائر ومعايير المراجعة الدولية.

ممارسة أي مهنة تتطلب إطار قانوني ينظمها والمراجعة المحاسبية على غرار باقي المهن لها إطار قانوني خاص بها في الجزائر ينظم ممارستها ويتمثل في قانون إعادة تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر في سنة 2010 أي قبل صدور أول إصدار لمعايير المراجعة الجزائرية، وتطبيق هذه المعايير يتطلب إنسجام النصوص القانونية المنظمة للمهنة مع هذه المعايير المحلية والمستمدة من المعايير الدولية، وهذا ما إختلفت فيه آراء وحدات عينة الدراسة حيث جاءت نسبة 16% موافقة بشدة ونسبة 19.3% موافقة على أن النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر موافقة لمعايير المراجعة الدولية بينما رأت نسبة 30% بأنها غير موافقة ونسبة 2.0% غير موافق بشدة فيما إلتزمت نسبة 32.7% الحياد والملاحظ أن في هذه العبارة إختلفت آراء عينة الدراسة بشكل كبير.

العبارة رقم (4) من المحور الثاني: توثيق الأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقرير المراجع وفق معايير المراجعة الجزائرية يكون بنفس طريقة توثيقها وفقا لمعايير المراجعة الدولية.

تحدث أحداث بعد تاريخ تقرير المراجع يجد المراجع الحسابات نفسه ملزم بتوثيقها عبر مجموعة من الإجراءات حسب نص المعيار المعيار الدولي للمراجعة وهي نفس الإجراءات التي أرشد إليها المعيار الجزائري للمراجعة حيث نجد أن نسبة 14 % تؤكد موافقتها بشدة ونسبة 54.0% موافقتها بينما رأت نسبة 0.7% بأنها غير موافقة ونسبة 8.7% غير موافقة بشدة فيما قررت نسبة 22.7% الحياد.

العبارة رقم (5) من المحور الثاني: تتطابق الشروط المسبقة لقبول التكاليف بالمهمة في معايير المراجعة الجزائرية مع نظيرتها الدولية.

نص المعيار الدولي للمراجعة رقم 210 على مجموعة من الشروط الواجب توفرها لقبول التكاليف بالمهمة بداية بكيفية قبول التكاليف بالمهمة وإنهاء بكيفية كتابة رسالة التكاليف بالمهمة، وهذا ما ورد في المعيار الجزائري للمراجعة 210 "إتفاق حول أحكام مهمة المراجعة" من حيث المضمون وهو ما أثبتته وحدات عينة الدراسة من خلال نسب الموافقة حيث أن نسبة 6.0% موافقة بشدة ونسبة 53.3% موافقة على تطابق الشروط المسبقة لقبول التكاليف بمهمة في معايير المراجعة الجزائرية والدولية بينما إتخذت قرار الحياد نسبة 22.7% وعبرت نسبة 11.3% من وحدات عينة الدراسة بغير الموافقة ونسبة 6.7% بغير موافقة بشدة.

العبارة رقم (6) من المحور الثاني: تتوافق معايير المراجعة الجزائرية في بيان مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية مع معايير المراجعة الدولية.

يسعى مراجع الحسابات للحصول على أدلة إثبات كافية تعزز من قيمة رأيه الفني المحايد ومعايير المراجعة الدولية والجزائرية حددت مصادر الحصول على هذه الأدلة من خلال المعيار (505 501 500) وأكدت وحدات عينة الدراسة تطابق مصادر الحصول على أدلة الإثبات الكافية بين معايير المراجعة الجزائرية ومعايير المراجعة الدولية، حيث أن نسبة 18.7% أبدت موافقتها بشدة ونسبة 46.7% أبدت موافقتها بينما رأت نسبة 6.7% بأنها غير موافقة ونسبة 6.0% غير موافقة بشدة فيما إلتزمت نسبة 22% الحياد

العبارة رقم (7) من المحور الثاني: تتطابق إجراءات توفير أدلة الإثبات الكافية المنصوص عليها في معايير المراجعة الدولية مع الإجراءات المنصوص عليها في معايير المراجعة الجزائرية.

يتطلب الحصول على أدلة الإثبات الكافية مجموعة من الإجراءات حددتها معايير المراجعة الدولية بالتفصيل وهو ما تطرقت له معايير المراجعة الجزائرية، من خلال المعيار (570 520 510) ورأت عينة الدراسة أن نسبة 7.3% موافقة بشدة ونسبة 40% موافقة حول تطابق إجراءات توفير أدلة الإثبات الكافية في معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة الجزائرية بينما رأت نسبة 7.3% بأنها غير موافقة ونسبة 8.0% غير موافقة بشدة وفي المقابل رأت نسبة 37.3% أنها رأها رأي حيادي.

العبارة رقم (8) من المحور الثاني: استخدام السير وطرق الكمية في معايير المراجعة الجزائرية لإنجاز إجراءات المراجعة يكون بنفس الكيفية المنصوص عليها في معايير المراجعة الدولية.

يستخدم مراجع الحسابات مجموعة من الأساليب العلمية الكمية في عملية المراجعة غير أن هذا الاستخدام لا يكون إعتباطيا وبشكل عشوائي، وإنما وضحت معايير المراجعة الدولية كيفية استخدام هذه الأساليب من خلال المعيار الدولي للمراجعة 530 "تدقيق العينات" كما وضح ووضع معيار المراجعة الجزائري 530 "السير في المراجعة" مجموعة من الإرشادات لكيفية استخدام السير في المعاينة الإحصائية، فكمثال على ذلك عند إلغاء شيك تم إختياره في الأصل لتحقيق من وجود ترخيص بالدفع يختار مراجع الحسابات شيك آخر في نفس المكان والزمان الشيك الأول لإجراء المعاينة ويكون مقتنع بعدم وجود إنحراف، وإختلفت آراء عينة الدراسة فنسبة 20.0% عن موافقتها بشدة ونسبة 39.3% عن موافقتها حول تطابق كيفية استخدام السير وطرق الكمية في معايير المراجعة الجزائرية لإنجاز إجراءات المراجعة مع الكيفية المنصوص عليها في معايير المراجعة الدولية، وفي المقابل رأت نسبة 6.7% بأنها غير موافقة ونسبة 6.7% غير موافقة بشدة فيما قررت نسبة 34.0% الحياد.

العبارة رقم (9) من المحور الثاني: يتعامل مراجع الحسابات مع أعمال المراجع الداخلي وفقا لمعايير المراجعة الدولية بنفس تعامله طبقا لمعايير المراجعة الجزائرية.

يجد نفسه مراجع الحسابات الخارجي أمام حتمية التعامل مع أعمال المراجع الداخلي غير أن معايير المراجعة الدولية وضعت مجموعة من الإرشادات والضوابط التي تحكم وتنظم العلاقة بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي أثناء عملية المراجعة، وهذا ما تجلّى في المعيار الدولي للمراجعة المعيار الدولي 610 "إستخدام عمل المراجعين الداخليين" والمعيار الجزائري للمراجعة 610 "إستخدام أعمال المراجع الداخلي" وإختلفت آراء عينة الدراسة، فنسبة 64.7% على أن تعامل مراجع الحسابات مع أعمال المراجع الداخلي وفقا لمعايير المراجعة الدولية يكون بنفس تعامله طبقا لمعايير المراجعة الجزائرية، بينما رأت نسبة 24.7% بأنها غير موافقة ونسبة 6.0% غير موافقة بشدة فيما إلتزمت نسبة 4.7% الحياد.

العبارة رقم (10) من المحور الثاني: تقرير المراجعة المعد وفق معايير المراجعة الدولية يتطابق مع التقرير المعد وفق معايير المراجعة الدولية

أكدت وحدات عينة الدراسة من خلال ممارستها وإطلاعها على المعايير سواء الدولية أو المحلية على موافقتها على العبارة، حيث تؤكد نسبة 19.3% موافقتها بشدة ونسبة 41.3% موافقتها على أن معايير المراجعة الدولية أكثر تفصيلا وتوسعا من معايير المراجعة الجزائرية بينما رأت نسبة 17.3% بأنها موافقة ونسبة 6.7% غير موافقة بشدة فيما إختارت قرار الحياد نسبة 15.3% من عينة الدراسة.

نتائج أفراد العينة للمحور الثالث

نتائج بيانات المحور الثاني للاستبيان والمتعلق بمدى أثر تطبيق معايير المراجعة المحلية (NAA) على تحسين الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر حيث نستخدم التكرارات و النسب المؤوية لمختلف الإجابات عينة الدراسة كما هو موضح في الجدول الموالي:

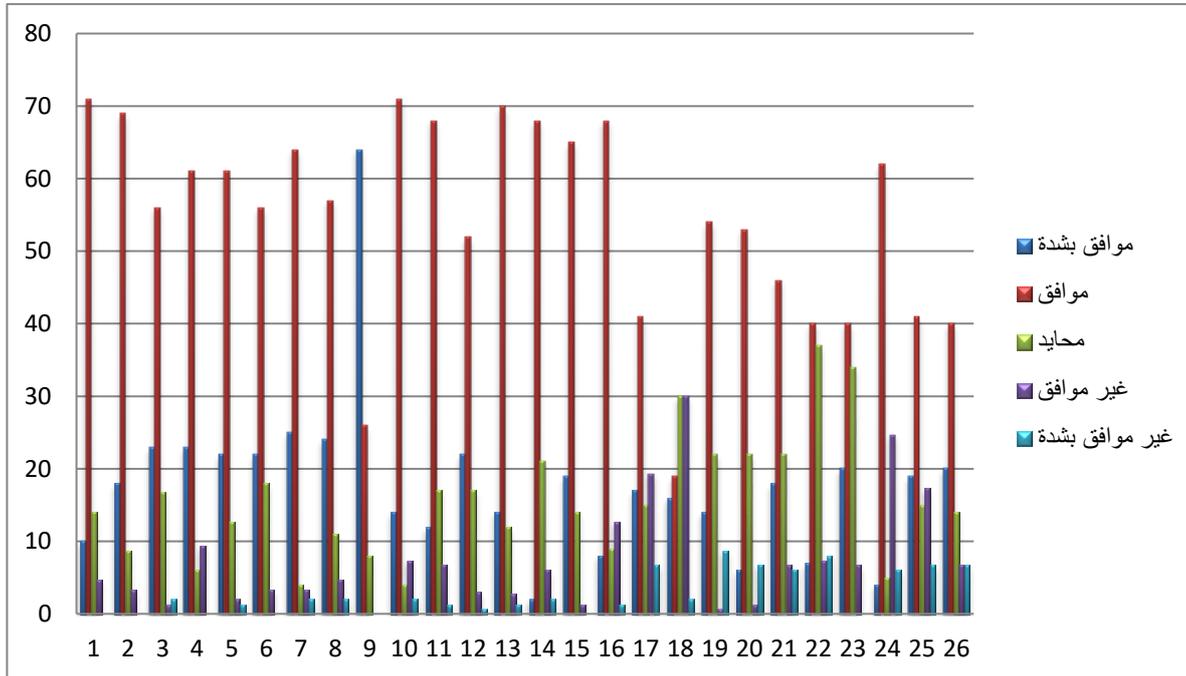
الجدول رقم (03-16): نتائج أفراد العينة حول مدى تأثير تطبيق معايير المراجعة المحلية (NAA) على الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر

رقم العبارة	النسب المئوية لإجابات المستجوبين					متوسط الحسابي	الإحتراف المعياري	إتجاه العينة
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
1	10.0	71.3	14.0	4.7	0	4,080	0,781	موافق
2	18.7	69.3	7.8	3.3	0	3,980	0,855	موافق
3	23.3	56.7	16.7	1.3	2.0	3,560	0,650	موافق
4	23.3	61.3	6.0	9.3	0	3,893	0,812	موافق
5	22.7	61.3	12.7	2.0	1.3	3,900	0,663	موافق
6	22.0	56.0	18.7	3.3	0	3,900	0,849	موافق
7	25.3	64.7	4.7	3.3	2.0	4,080	0,781	موافق
8	24.7	57.3	11.3	4.7	2.0	3,980	0,855	موافق
9	64.7	26.7	8.7	0	0	3,560	0,650	موافق
10	14.7	71.3	4.7	7.3	2.0	3,893	0,812	موافق
11	12.7	68.0	17.3	0.7	1.3	3,900	0,663	موافق
12	22.7	52.7	17.3	6.7	0.7	3,900	0,849	موافق
13	14.0	70.0	12.0	2.7	1.3	3,926	0,696	موافق
14	2.0	68.7	21.3	6.0	2.0	3,626	0,719	موافق
15	19.3	65.3	14.0	1.3	0	4,026	0,623	موافق
16	8.0	68.7	9.3	12.7	1.3	3,693	0,843	موافق
17	17.3	41.3	15.3	19.33	6.7	3,433	1,178	موافق
18	16	19.3	32.7	30.0	2.0	3,173	1,091	محايد
19	14.0	54.0	22.7	0.7	8.7	3,640	1,025	موافق
20	6.0	53.3	22.7	1.3	6.7	3,406	0,997	موافق
21	18.7	46.7	22.0	6.7	6.0	3,653	1,049	موافق

محايد	0,997	3,313	8.0	7.3	37.3	40.0	7.3	22
محايد	1,307	3,320	0	6.7	34.0	39.3	20.0	23
محايد	1,053	3,300	6.0	24.7	4.7	62.7	3	24
موافق	1,180	3,493	6.7	17.3	15.3	41.3	19.3	25

المصدر : من إعداد الباحث

الشكل رقم (03-10): نتائج أفراد العينة حول مدى تأثير تطبيق معايير المراجعة المحلية (NAA) على الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر



المصدر : من إعداد الباحث

من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح لنا أن تكرارات ونسب آراء عينة الدراسة في ما يخص المحور الثالث جاءت معظم آراء وحدات عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة وفي مايلي نحلل عبارات المحور الثالث من الدراسة:

العبارة رقم (1) من المحور الثالث: مساعدة مراجع الحسابات في الإتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة المراجعة.

ترى معظم وحدات عينة الدراسة أن تطبيق معيار المراجعة الجزائري 210 "إتفاق حول أحكام مهمة المراجعة" يساعد مراجع الحسابات في الإتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة المراجعة، حيث أن 71.3% و 10% و 7.3%

% موافقون على وجود هذا الأثر الإيجابي بينما يبدي 4.7 % عدم موافقتهم على وجود هذا الأثر فيما التزمت
14% الحياد

العبرة رقم (2) من المحور الثالث: تحديد الشروط المسبقة لقبول التكاليف بالمهمة لمراجع الحسابات.

جاءت أغلب آراء وحدات الدراسة موافقة على مساعدة وإرشاد معيار المراجعة الجزائري 210 "إتفاق حول أحكام مهمة المراجعة" مراجع الحسابات في تحدد الشروط المسبقة لقبول التكاليف بالمهمة، حيث وافقت نسبة 88 % على مساعدة مراجع الحسابات في التكاليف بمهمة في المقابل 3.3 % أبدوا معارضتهم هذا الرأي وإلتزم 7.8% الحياد.

العبرة رقم (3) من المحور الثالث: تحمل مراجع الحسابات لمسؤولية القبول بشروط التكاليف بالمهمة

عبرت أغلب وحدات عينة الدراسة عن موافقتها على تحميل معايير المراجعة الجزائرية والمعيار 210 "إتفاق حول أحكام مهمة المراجعة" بالضبط مراجع الحسابات مسؤولية القبول بشروط التكاليف بالمهمة بنسبة 80% فيما عبرت نسبة 16.7% عن حيادها تجاه القيام بهذا الإجراء في حين أن غير الموافقين عن الإجراء نسبتهم 3.3%..

العبرة رقم (4) من المحور الثالث: تسهيل توثيق عملية المراجعة للمراجع

تؤكد أغلب وحدات عينة الدراسة موافقتها على مساهمة معيار المراجعة الجزائري 230 "وثائق المراجعة" تسهيل توثيق عملية المراجعة لمراجع الحسابات، حيث أن نسبة 84.66% وافقت على هذا الأثر بينما اتخذت نسبة 6% الحياد.

العبرة رقم (5) من المحور الثالث: مساعدة مراجع الحسابات في كيفية معالجة التخلي عن واجب خاص مطلوب في أحد المعايير

تؤكد نسبة 22.7 % موافقتها بشدة ونسبة 61.3 % موافقتها على أن تطبيق معيار المراجعة الجزائري 230 "وثائق المراجعة"، تساعد مراجع الحسابات في كيفية معالجة التخلي عن واجب خاص مطلوب في أحد المعايير، بينما أبدت نسبة 12.7 % رأيها بغير الموافق ونسبة 1.3 % بغير موافق بشدة فيما إلتزمت نسبة 9.3 % الحياد

العبرة رقم (6) من المحور الثالث: إلتزام مراجع الحسابات بتوثيق الأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقرير المراجع

أكدت وحدات عينة الدراسة موافقتها على أن تطبيق المعيار الجزائري للمراجعة معايير المراجعة الجزائرية يلزم مراجع الحسابات بتوثيق الأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقرير المراجع من خلال المعيار 230 "وثائق المراجعة"، حيث أن نسبة موافق بشدة 22% وموافق ب 56% في حين التزمت نسبة 18.7% الحياد تجاه هذا الأثر بينما أبدت نسبة 3.3% معارضتها القيام بهذا الإجراء

العبارة رقم (7) من المحور الثالث: تسهيل التخطيط لعملية المراجعة المتكررة.

تقدر نسبة الموافقة على أن تطبيق معيار المراجعة الجزائري 300 "تخطيط مراجعة الكشوفات المالية" يسهل مراجع الحسابات، التخطيط لعملية المراجعة المتكررة بنسبة 24.7% موافق بشدة و بنسبة 25.3% موافق في المقابل أبدت نسبة 4.7% فقط عدم موافقتها والتزم 4.7% من وحدات عينة الدراسة الحياد

العبارة رقم (8) من المحور الثالث: ضمان بناء خطة سليمة للمراجعة المتكررة.

يضمن تطبيق معيار المراجعة الجزائري 300 "تخطيط مراجعة الكشوفات المالية" لمراجع الحسابات بناء خطة سليمة للمراجعة المتكررة، هذا ما أكدته جل وحدات عينة الدراسة حيث بنسبة موافق بشدة 24.7% و موافق بنسبة 57.3% في المقابل رأت نسبة 2% أن تطبيق معايير المراجعة الجزائرية لا تساعد مراجع الحسابات في بناء خطة سليمة للمراجعة المتكررة واتخذت نسبة 6% حيادها تجاه هذه الممارسة.

العبارة رقم (9) من المحور الثالث: توضيح متطلبات بناء خطة المراجعة.

وافق بشدة نسبة 64.7% من وحدات عينة الدراسة وبموافق نسبة 26.7% على ان تطبيق معيار المراجعة الجزائري 300 "تخطيط مراجعة الكشوفات المالية" يساهم في توضيح متطلبات بناء خطة المراجعة لمراجع الحسابات، بينما جاءت نسبة 8.7% محايدة فيما لم تبدي أي وحدة من وحدات عينة الدراسة إعتراضها على وجود هذا الأثر

العبارة رقم (10) من المحور الثالث: تمكين مراجع الحسابات من التعامل مع التغيرات التي تطرأ في خطة المراجعة.

توافق أغلب وحدات الدراسة بنسبة 14.7% موافق بشدة وموافق بنسبة 71.3% على تمكين تطبيق معيار المراجعة الجزائري 300 "تخطيط مراجعة الكشوفات المالية" مراجع الحسابات من التعامل مع التغيرات التي تطرأ على خطة المراجعة، فيما التزم نسبة 4.7% الحياد وفي المقابل إتخذت نسبة 5.3% من عينة الدراسة قرار غير موافق

العبارة رقم (11) من المحور الثالث: مساعدة مراجع الحسابات في تقييم مدى ملائمة أدلة المراجعة المتحصل عليها.

تبدي نسبة 12.7% موافقتها بشدة ونسبة 68% موافقتها على أن تطبيق معيار المراجعة الجزائري يساعد مراجع الحسابات في تقييم مدى ملائمة أدلة المراجعة المتحصل عليها فيما إلتزمت نسبة 15.3% الحياد بينما رأت نسبة 19.3% بأنها غير موافقة ونسبة 6.7% غير موافقة بشدة

العبارة رقم (12) من المحور الثالث: تمكين مراجع الحسابات من معرفة مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية.

رأت نسبة 22.7% موافقتها بشدة ونسبة 52.7% موافقتها حول تمكن مراجع الحسابات في معرفة مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية في حالة إلتزام مراجع الحسابات بالمعايير الجزائرية للمراجعة بينما رأت نسبة 6.7% بأنها غير موافقة على وجود هذا الأثر ونسبة 0.7% غير موافقة بشدة وفي المقابل نسبة 17.3% الحياد.

العبارة رقم (13) من المحور الثالث: تمكن مراجع الحسابات من معرفة الإجراءات الكفيلة بتوفير أدلة إثبات كافية.

تؤكد نسبة 14.0% موافقتها بشدة ونسبة 70% موافقتها على دور تطبيق معايير المراجعة الجزائرية في تمكين مراجع الحسابات من معرفة الإجراءات الكفيلة بتوفير أدلة إثبات كافية بينما رأت نسبة 2.7% بأنها غير الموافقة و نسبة 1.3% بغير موافقة بشدة فيما إلتزمت نسبة 12% الحياد

العبارة رقم (14) من المحور الثالث: مساعدة مراجع الحسابات في كيفية استخدام السبر لإنجاز إجراءات المراجعة.

تؤكد نسبة 2.0% موافقتها بشدة ونسبة 68.7% موافقتها على أن تطبيق معيار المراجعة الجزائري 530 "السبر في المراجعة" يساعد مراجع الحسابات في كيفية استخدام السبر في المراجعة لإنجاز إجراءات المراجعة، بينما رأت نسبة 6% بأنها غير موافقة ونسبة 2% بغير موافقة بشدة فيما إلتزمت نسبة 21.3% الحياد.

العبارة رقم (15) من المحور الثالث: تحديد واجبات مراجع الحسابات المرتبطة بالتقديرات المحاسبية.

تؤكد نسبة 19.3% موافقتها بشدة ونسبة 65.3% موافقتها على أن تطبيق المعيار الجزائري للمراجعة 540 "مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة" يساهم في تحديد لمراجع الحسابات واجباته المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بينما رأت نسبة 1.3% بغير الموافقة فيما قررت نسبة 14% الحياد.

العبارة رقم (16) من المحور الثالث: تمكن مراجع الحسابات من التزامه إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات.

عبرت نسبة 8% عن موافقتها بشدة ونسبة 68.7% موافقتها حول تمكن معايير المراجعة الجزائرية وبالخصوص المعيار 560 "الأحداث اللاحقة" مراجع الحسابات من إلتزامه إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات، وفي المقابل رأت نسبة 12.7% بأنها غير موافقة ونسبة 1.3% بغير موافقة بشدة فيما قررت نسبة 9.3% الحياد

العبارة رقم (17) من المحور الثالث: تساعد مراجع الحسابات في كيفية الحصول على التصريحات الكتابية.

جاءت نسبة 17.3% موافقة بشدة ونسبة 41.3% موافقة على مساعد تطبيق معيار المراجعة الجزائري 580 "التصريحات الكتابية" مراجع الحسابات في كيفية الحصول على التصريحات الكتابية، بينما إتخذت قرار الحياد نسبة 15.3% وعبرت نسبة 19.33% من وحدات عينة الدراسة عن عدم موافقتها ونسبة 6.7% عن عدم موافقتها بشدة.

العبارة رقم (18) من المحور الثالث: تنظيم العلاقة بين المراجع الداخلية والمراجع الخارجي.

إختلفت آراء وحدات عينة الدراسة فنسبة 35.3% من وحدات العينة رأيت أن تطبيق معايير المراجعة وبالخصوص المعيار 610 "إستخدام أعمال المراجعين الداخليين" الجزائرية من شأنه أن ينظم العلاقة بين المراجع الداخلية والمراجع الخارجي، بينما رأيت نسبة 30% بغير الموافقة و هي نسبة معتبرة قياسا على باقي العبارات و بنسبة 2.0% بغير موافق بشدة فيما إلتزمت نسبة 4.7% الحياد

العبارة رقم (19) من المحور الثالث: تسهيل كيفية الإستعانة بخدمات الخبير

جاءت أغلب آراء وحدات عينة الدراسة موافقة على تسهيل وإرشاد تطبيق معيار المراجعة الجزائري 620 "إستخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع" مراجع الحسابات كيفية الإستعانة بخدمات الخبير، حيث وافقت نسبة 68% على إتباع المراجع هذا الإجراء في المقابل 9.4% أبدى عدم موافقتهم على وجود هذا التسهيل وإلتزم 8.7% الحياد.

العبارة رقم (20) من المحور الثالث: تسهيل تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف مراجع الحسابات.

عبرت أغلب وحدات عينة الدراسة عن موافقتها على مساهمة تطبيق معيار المراجعة الجزائري 620 "إستخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع" في تسهيل تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين لمراجع الحسابات بنسبة 59.3%، فيما عبرت نسبة 22.7% عن حيادها تجاه القيام بهذا الإجراء في حين أن نسبة غير الموافقين على وجود هذا الأثر نسبتهم 8%

العبارة رقم (21) من المحور الثالث: تحديد مسؤولية كل من مراجع الحسابات والخبير.

أكدت وحدات عينة الدراسة موافقتها على أن تطبيق معيار المراجعة الجزائري 620 "إستخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع" يساهم في تحديد مسؤولية كل من مراجع الحسابات والخبير المحاسبي حيث أن نسبة موافق بشدة 18.7% وموافق ب 46.7% في حين إلتزمت نسبة 22% الحياد تجاه هذا الأثر بينما أبدت نسبة 12.7% معارضتها وجود هذا الأثر.

العبارة رقم (22) من المحور الثالث: مساعدة مراجع الحسابات في تأسيس رأي حول عملية مراجعة

الكشوفات المالية

توافق كل من وحدات الدراسة بنسبة 7.3% موافق بشدة وموافق بنسبة 40% على مساعد معايير المراجعة الجزائرية لمراجع الحسابات من خلال المعيار 700 تأسيس الرأي وتقرير المراجعة حول الكشوف المالية في تأسيس رأي حول عملية مراجعة الكشوفات المالية، فيما إلتزم نسبة 37.3% الحياد وفي المقابل اتخذت نسبة 15.3% من عينة الدراسة غير موافق

العبرة رقم (23) من المحور الثالث: تحديد شكل التقرير لمراجع الحسابات

تقدر نسبة الموافقة على مساهمة تطبيق معايير المراجعة الجزائرية لمراجع الحسابات من خلال المعيار 700 "تأسيس الرأي وتقرير المراجعة حول الكشوف المالية" في تحديد شكل التقرير بنسبة 20.0% موافق بشدة و بنسبة 39.3% موافق في المقابل أبدت نسبة 6.7% فقط عدم موافقتها وإلتزم 34% من وحدات عينة الدراسة الحياد

العبرة رقم (24) من المحور الثالث: تحدد مضمون التقرير لمراجع الحسابات

إختلفت أغلب وحدات عينة الدراسة فالموافقة على أن تطبيق معيار المراجعة الجزائري 700 "تأسيس الرأي وتقرير المراجعة حول الكشوف المالية" يحدد لمراجع الحسابات مضمون التقرير، تقدر نسبتها ب62.7% والموافقة بشدة 3% على وجود هذا الأثر وغير المقتنعة به نسبة 24.7% بينما إتخذت نسبة 4.71% الحياد.

العبرة رقم (25) من المحور الثالث: إلتزام مراجع الحسابات بالإعتماد على جميع العناصر المقنعة في تشكيل رأيه حول الكشوفات المالية

أكدت وحدات عينة الدراسة موافقتها على أن تطبيق معيار المراجعة الجزائري من خلال المعيار 700 "تأسيس الرأي وتقرير المراجعة حول الكشوف المالية" من شأنه أن يلزم مراجع الحسابات بالإعتماد على جميع العناصر المقنعة في تشكيل رأي حول الكشوفات المالية، حيث أن نسبة موافق بشدة 19.3% وموافق 41.3% في حين التزمت نسبة 15.3% الحياد تجاه هذا الأثر بينما أبدت نسبة 24% معارضتها وجود هذا الإلتزام.

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

في هذا المطلب نقوم بإختبار فرضيات الدراسة من خلال إختبار T pour échantillon unique حيث أن المتوسط الحسابي (3.4) هو أدنى درجة موافقة بالنسبة للفرضية الأولى والثانية، وأدنى درجة تأثير بالنسبة للفرضية الثالثة حسب مقياس ليكارت الخماسي، وتتحقق الفرضية عندما تكون T المحسوبة أكبر من T الجدولية ومستوى الدلالة أقل من 0.05، وفي ما يلي إختبار فرضيات الدراسة الثلاثة بالتفصيل:

1. إختبار الفرضية الأولى:

شمل المحور الأول في الإستبيان 16 عبارة عن مدى توافق الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة المحلية (NAA) والجدول التالي يوضح إختبار T لهذه الفرضية حيث أن:

الفرضية الصفريية H_0 : لا تتوافق الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر مع معايير المراجعة المحلية (NAA).

الفرضية البديلة H_1 : تتوافق الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر مع معايير المراجعة المحلية (NAA).

الجدول رقم (03-17): إختبار الفرضية الأولى

قرار الفرضية	مستوى الدلالة	قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المحور الأول
مقبولة	0.000	73,812	0,767	3,66	يقدر مراجع الحسابات إمكانية إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة مؤسسات تابعة لنفس المؤسسة الأم.
مقبولة	0.000	77,309	0,641	3,866	يدون مراجع الحسابات في ملفاته كيفية إجراءات المراجعة البديلة وأسباب التخلي عن واجب مطلوب في أحد معايير المراجعة.
مقبولة	0.000	61,066	0,638	4,033	يطلب مراجع الحسابات التصريحات الكتابية التي تثبت أن جميع المنازعات الحالية والمحتملة قد تم إبلاغه بها وقد سجلت في الكشوفات المالية.
مقبولة	0.000	59,608	0,798	3,980	ينفذ مراجع الحسابات الإجراءات على العنصر البديل في حالة عدم صلاحية أحد العناصر المختارة لتطبيق إجراءات المراجعة.
مقبولة	0.000	64,484	0,819	3,986	يتأكد مراجع الحسابات من المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية في الكشوفات المالية السابقة.
مقبولة	0.000	64,541	0,759	4,000	يقوم مراجع الحسابات بإجراءات بديلة في حالة الشك حول مصداقية الردود على طلبات التأكيدات الخارجية.

مقبولة	0.000	63,927	0,748	3,946	لا يقوم مراجع الحسابات بأي إجراء مراجعة على القوائم المالية بعد إشهارها.
مقبولة	0.000	57,007	0,781	4,080	يحدد مراجع الحسابات الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقرير المراجعة في حالة عدم تقديم الإدارة لتصرّيات الكتابية المطلوبة.
مقبولة	0.000	65,679	0,855	3,980	يتواصل مراجع الحسابات الحالي مع مراجع الحسابات السابق في حالة تغيير في حدود أخلاقيات المهنة.
مقبولة	0.000	58,708	0,661	3,546	يفتش مراجع الحسابات السجلات والوثائق في إطار الإجراءات المتبعة للحصول على العناصر المقنعة.
مقبولة	0.000	72,041	0,812	3,893	يفحص مراجع الحسابات القوائم المالية السابقة وتقرير المراجع السابق لتأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية.
مقبولة	0.000	56,234	0,663	3,900	يقيم مراجع الحسابات كفاءة الخبير المعين.
مقبولة	0.000	69,090	0,849	3,900	يأخذ مراجع الحسابات بعين الإعتبار أعمال المراجع الداخلي.
مقبولة	0.000	61,750	0,696	3,926	يؤرخ مراجع الحسابات تاريخ تقرير المراجعة بتاريخ غير سابق لتاريخ جمع العناصر المقنعة.
مقبولة	0.000	79,117	0,719	3,626	يقدر مراجع الحسابات ضرورة إستكمال إجراءات المراجعة في الحالة التي تؤدي فيها الإجراءات التحليلية إلى تحديد مخاطر لم يتم إكتشافها بعد.
مقبولة	0.000	58,441	0,623	4,026	يطلب مراجع الحسابات إستفسار من الإدارة حول أسباب التأخر في المصادقة على القوائم المالية بعد إصدارها.
مقبولة	0.000	60.644	0,767	3.52	الفرضية الأولى: تتوافق الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر مع معايير المراجعة المحلية (NAA).

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للفرضية الأولى يساوي 3.52 بإنحراف معياري 0.711 وهو ما يثبت توجه الإجابات نحو الموافقة، وقيمة **T** المحسوبة 60.644 أكبر من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05، أي أن إجابات وحدات عينة الدراسة ذات دلالة إحصائية، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي أن الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر تتوافق مع معايير المراجعة المحلية (NAA)

وبتحليل المتوسطات الحسابية لعبارات المحور الأول، نلاحظ أن جميع عبارات للمحور تقع متوسطات حسابها في المجال (3.4-4.2) أي تنتمي لفئة موافق وبمستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05 وهو ما تؤكد جميع قيم **T** المحسوبة أكبر من القيم الجدولية، وعليه فأنا وإنطلاقاً من المعطيات المقدمة فإننا نرفض جميع الفروض الصفرية لجميع العبارات ونقبل الفروض البديلة لكل منها.

حيث أظهرت نتائج إختبار فروض الدراسة أن مراجع الحسابات هو من يقدر إمكانية إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة مؤسسات تابعة لنفس المؤسسة الأم، كما أنه يدون في ملفاته كيفية إجراءات المراجعة البديلة في حالة التخلي عن واجب خاص مطلوب في أحد المعايير وأسباب هذا التخلي، ويطلب التصريحات الكتابية التي تثبت أن جميع المنازعات الحالية والمحتملة تم إبلاغه بها وسجلت في الكشوفات المالية، وفي حالة عدم صلاحية أحد العناصر المختارة لتطبيق إجراء المراجعة ينفذ مراجع الحسابات الإجراء على العنصر البديل، بالإضافة إلى كل هذا يطلع مراجع الحسابات على المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية في الكشوفات المالية السابقة ويقوم بإجراءات بديلة لإزالة شك عن الردود على طلب التأكيدات الخارجية

كما يحدد مراجع الحسابات الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقرير المراجعة في حالة عدم تقديم الإدارة التصريحات الكتابية المطلوبة، ولا يقوم بأي إجراء مراجعة على القوائم المالية بعد إشهارها كما أنه هو من يقيم كفاءة الخبر المعين ويتواصل مع مراجع الحسابات السابق، ويأخذ بعين الإعتبار أعمال المراجع الداخلي ويؤرخ تقرير المراجعة بتاريخ غير سابق لتاريخ جمع العناصر المقنعة ويقدر مراجع الحسابات كذلك ضرورة إستكمال إجراءات المراجعة في الحالة التي تؤدي فيها الإجراءات التحليلية إلى تحديد مخاطر لم يتم إكتشافها بعد، كما يطلب مراجع الحسابات إستفسار من الإدارة حول أسباب التأخر في المصادقة على الكشوفات المالية بعد إصدارها، ويفتش ويفحص أيضاً السجلات والوثائق والكشوفات المالية السابقة وتقرير المراجع السابق من أجل الحصول على العناصر المقنعة وتؤكد من صحة الأرصدة الافتتاحية.

2. إختبار الفرضية الثانية:

جسد المحور الثاني من الإستبيان والمتكون من 10 عبارات الفرضية الثانية، والتي تعبر عن مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) مع معايير المراجعة الدولية (ISA) والجدول التالي يوضح إختبار T لهذه الفرضية حيث أن:

الفرضية الصفرية H_0 : لا تتوافق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) مع معايير المراجعة الدولية (ISA).

الفرضية البديلة H_1 : تتوافق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) مع معايير المراجعة الدولية (ISA).

الجدول رقم (03-18): إختبار الفرضية الثانية

قرار الفرضية	مستوى الدلالة	القيمة T	الإحرف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المحور الثاني
مقبولة	0.000	53,657	0,843	3,693	هناك تطابق كبير بين معايير المراجعة الجزائرية ومعايير المراجعة الدولية.
مقبولة	0.000	35,690	1,178	3,433	يتم إصدار معايير المراجعة المحلية في الجزائر على أساس معايير المراجعة الدولية.
مقبولة	0.000	35,609	1,091	3,173	هناك توافق بين النصوص القانونية المنظمة للمراجعة في الجزائر ومعايير المراجعة الدولية.
مقبولة	0.000	43,491	1,025	3,640	توثيق الأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقرير المراجع وفق معايير المراجعة الجزائرية يكون بنفس طريقة توثيقها وفقا لمعايير المراجعة الدولية.
مقبولة	0.000	41,836	0,997	3,406	تتطابق الشروط المسبقة لقبول التكاليف بالمهمة في معايير المراجعة الجزائرية مع نظيرتها الدولية.
مقبولة	0.000	42,652	1,049	3,653	تتوافق معايير المراجعة الجزائرية في بيان مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية مع معايير المراجعة الدولية.
مقبولة	0.000	40,679	0,997	3,313	تتطابق إجراءات توفير أدلة الإثبات الكافية المنصوص عليها في معايير المراجعة الدولية مع الإجراءات المنصوص عليها في معايير المراجعة الجزائرية.
مقبولة	0.000	31,104	1,307	3,320	إستخدام السبر وطرق الكمية في معايير المراجعة الجزائرية لإنجاز إجراءات المراجعة يكون بنفس الكيفية المنصوص عليها في معايير المراجعة الدولية.
مقبولة	0.000	38,349	1,053	3,300	يتعامل مراجع الحسابات مع أعمال المراجع الداخلي وفقا لمعايير المراجعة الدولية بنفس تعامله طبقا لمعايير المراجعة

					الجزائرية.
مقبولة	0.000	36,256	1,180	3,493	تقرير المراجعة المعد وفق معايير المراجعة الدولية يتطابق مع التقرير المعد وفق معايير المراجعة الدولية
مقبولة	0.000	55.550	0.810	3.67	الفرضية الثانية: تتوافق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) مع معايير المراجعة الدولية (ISA)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفرضية الثانية يساوي 3.67 بانحراف معياري 0.810 وهو ما يثبت توجه الإجابات نحو الموافقة وقيمة **T** المحسوبة 55.550 أكبر من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05 وبالتالي فإجابات وحدات عينة الدراسة ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي أن معايير المراجعة الجزائرية (NAA) تتوافق مع معايير المراجعة الدولية (ISA)

ومن خلال تحليل المتوسطات الحسابية لعبارات المحور الثاني نلاحظ أن العبارات (1،2،4،5،6،10) للمحور الثاني تقع متوسطات حسابها في المجال (3.4-4.2)، أي لفئة موافق و بمستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05 وهو ما تؤكد جميع قيم **T** المحسوبة أكبر من القيم الجدولية، وعليه فأنا وانطلاقا من المعطيات المقدمة فإننا نرفض جميع الفروض الصفرية للعبارات السابقة ونقبل الفروض البديلة لكل منها، حيث أظهرت نتائج فروض الدراسة أن هناك تطابق كبير بين معايير المراجعة الجزائرية ومعايير المراجعة الدولية كما أن إصدار معايير المراجعة المحلية في الجزائر كان على أساس معايير المراجعة الدولية، أما بالنسبة للممارسات وفق المعايير الدولية والمحلية فإن توثيق معايير المراجعة الجزائرية للأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقرير المراجع يكون بنفس طريقة توثيقها وفقا للمعايير المراجعة الدولية، بالإضافة إلى وجود تطابق للشروط المسبقة لقبول التكليف بالمهمة وبيان مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة الجزائرية، إضافة إلى كل هذا التطابق في المضمون فإن معايير المراجعة الدولية أكثر تفصيلا وتوسعا من معايير المراجعة الجزائرية،

وجاءت قيم متوسطات العبارات (3، 7، 8، 9) في المجال (2.6-3.4) أي تنتمي إلى فئة محايد لكن قيمة **T** المحسوبة أكبر من القيم الجدولية ومستوى الدلالة (0.000) أقل من قيمة 0.05 ذات دلالة إحصائية، وبالتالي فإننا نرفض الفروض الصفرية ونقبل الفروض البديلة للعبارات المعنية أي أن النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر موافقة للمعايير الدولية للمراجعة، وإستخدام السبر وطرق الكمية في معايير المراجعة الجزائرية لإنجاز إجراءات المراجعة يكون بنفس الكيفية المنصوص عليها في معايير المراجعة الدولية، كما أن تعامل مراجع الحسابات مع أعمال المراجع الداخلي وفقا لمعايير المراجعة الدولية يكون بنفس تعامله طبقا لمعايير المراجعة الجزائرية.

3. إختبار الفرضية الثالثة والفرضيات الخمس الفرعية لها:

تمثل 25 عبارة الأخيرة المحور الثالث من الدراسة، مقسم إلى خمسة أجزاء تعمل على قياس أثر تطبيق معايير المراجعة الجزائرية على الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر، وقبل إختبار الفرضية الثالثة نختبر الفرضيات الفرعية المكونة لها

1.3 إختبار الفرضية الفرعية الأولى للمحور الثالث:

تعبر العبارات 06 الأولى من المحور الثالث والأخير عن الفرضية الفرعية الأولى للمحور الثالث والتي تعبر عن مدى تأثير تطبيق معايير المراجعة الجزائرية على إرساء المبادئ العامة والمسؤوليات في الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر والجدول التالي يوضح إختبار **T** لهذه الفرضية حيث أن:

الفرضية الصفرية H_0 : تطبيق معايير المراجعة الجزائرية لا يرسى المبادئ العامة والمسؤوليات في الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر.

الفرضية البديلة H_1 : تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يرسى المبادئ العامة والمسؤوليات في الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر.

الجدول رقم (03-19) : إختبار الفرضية الفرعية الأولى للمحور الثالث

قرار الفرضية	مستوى الدلالة	القيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات الجزء الأول للمحور الثالث ممارسة المراجعة المحاسبية وفق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) يضيفي إلى:
مقبولة	0.000	73,812	0,781	4,080	مساعدة مراجع الحسابات في الإتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة المراجعة.
مقبولة	0.000	77,309	0,855	3,980	تحديد الشروط المسبقة لقبول التكاليف بالمهمة لمراجع الحسابات.
مقبولة	0.000	61,066	0,650	3,560	تحميل مراجع الحسابات مسؤولية القبول بشروط التكاليف بالمهمة.
مقبولة	0.000	59,608	0,812	3,893	تسهيل توثيق عملية المراجعة لمراجع الحسابات
مقبولة	0.000	65,991	0,663	3,900	مساعدة مراجع الحسابات في معالجة الإخلال بتطبيق أحد معايير المراجعة.
مقبولة	0.000	65,958	0,849	3,900	إلتزام مراجع الحسابات بتوثيق الأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقرير المراجع.
مقبولة	0.000	83.724	0.576	3.93	الفرضية الفرعية الأولى: تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يرسى المبادئ العامة والمسؤوليات في الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج spss

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للجزء الأول من المحور الثالث يساوي 3.93 بإنحراف معياري 0.576 وهو ما يثبت توجه الإجابات نحو الموافقة، وقيمة T المحسوبة 83.724 أكبر من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة (0.000) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي أن "تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يرسى المبادئ العامة والمسؤوليات في الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر"

وبتحليل المتوسطات الحسابية للعبارات الجزء الأول للمحور الثالث نلاحظ أن جميع عباراته تقع متوسطات حسابها في المجال (3.4-4.2) أي تنتمي لفئة موافق ومستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05 وبالتالي فإجابات وحدات عينة الدراسة ذات دلالة إحصائية، وهو ما تؤكد جميع قيم T الأكبر من القيم الجدولية، وعليه فأنا فإننا نرفض جميع الفروض الصفرية لجميع العبارات ونقبل الفروض البديلة لكل منها.

أظهرت نتائج إختبار فروض الدراسة أن تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يساعد مراجع الحسابات في الإتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة المراجعة، ويحدد مراجع الحسابات الشروط المسبقة لقبول التكليف بالمهمة، ويحمل له مسؤولية القبول بشروط التكليف بالمهمة، كما يسهل تطبيق معايير المراجعة الجزائرية لمراجع الحسابات توثيق عملية المراجعة وتساعد في كيفية معالجة التخلي عن واجب خاص مطلوب في أحد المعايير، وتلزمه بتوثيق الأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقرير المراجع.

2.3 إختبار الفرضية الفرعية الثانية للمحور الثالث:

تجسد العبارات 04 التالية لعبارات الجزء الأول من المحور الأخير الفرضية الفرعية الثانية للجزء الثاني من المحور الثالث والتي تعبر عن مدى تأثير تطبيق معايير المراجعة الجزائرية على تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء والجدول التالي يوضح إختبار T لهذه الفرضية حيث أن:

الفرضية الصفرية H_0 : تطبيق معايير المراجعة الجزائرية لا يساعد مراجع الحسابات على تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء.

الفرضية البديلة H_1 : تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يساعد مراجع الحسابات على تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء.

الجدول رقم (03-20): إختبار الفرضية الفرعية الثانية للمحور الثالث

قرار الفرضية	مستوى الدلالة	القيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المحور الثالث ممارسة المراجعة المحاسبية وفق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) يضيفي إلى:
مقبولة	0.000	63,927	0,781	4,080	تسهيل التخطيط لعملية المراجعة المتكررة.
مقبولة	0.000	57,007	0,855	3,980	ضمان بناء خطة سليمة للمراجعة المتكررة.
مقبولة	0.000	67,074	0,650	3,560	توضيح متطلبات بناء خطة للمراجعة.
مقبولة	0.000	58,708	0,812	3,893	مرونة في التعامل مع التغيرات التي تطرأ في خطة المراجعة.
مقبولة	0.000	76.519	0.621	3.88	الفرضية الفرعية الثانية: تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يساعد تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج spss

يتضح لنا من خلال الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للجزء الثاني من المحور الثالث يساوي 3.8 بإنحراف معياري 0.621 وقيمة T المحسوبة 76.519 أكبر من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05، وهو ما يؤكد توجه الإجابات نحو الموافقة وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي أن "تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يساعد على تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء"

حيث أن المتوسطات الحسابية للعبارات الجزء الثاني للمحور الثالث جاءت جميعها في المجال (3.4-4.2) بمستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05 أي تنتمي لفئة موافق، وبالتالي فإجابات وحدات عينة الدراسة ذات دلالة إحصائية وهو ما تؤكد جميع قيم T الأكبر من القيم الجدولية، وعليه فإننا نرفض جميع الفروض الصفرية لجميع العبارات ونقبل الفروض البديلة.

3.3 إختبار الفرضية الفرعية الثالثة للمحور الثالث:

تمثل العبارات 07 التالية لعبارات الجزء الثاني الفرضية الفرعية الثالثة للجزء الثالث من المحور الأخير لدراسة والتي تعبر عن مدى مساهمة تطبيق معايير المراجعة الجزائرية في تمكين مراجع الحسابات من الحصول على أدلة المراجعة والجدول التالي يوضح إختبار **T** لهذه الفرضية حيث أن:

الفرضية الصفرية **H₀**: تطبيق معايير المراجعة الجزائرية لا يمكن مراجع الحسابات من الحصول على أدلة المراجعة الكافية.

الفرضية البديلة **H₁**: تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يمكن مراجع الحسابات من الحصول على أدلة المراجعة الكافية.

الجدول رقم (03-21): إختبار الفرضية الفرعية الثالثة للمحور الثالث

قرار الفرضية	مستوى الدلالة	القيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المحور الثالث ممارسة المراجعة المحاسبية وفق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) يضيفي إلى:
مقبولة	0.000	72,041	0,663	3,900	مساعدة مراجع الحسابات في تقييم مدى ملائمة أدلة المراجعة المتحصل عليها.
مقبولة	0.000	56,234	0,849	3,900	تمكين مراجع الحسابات من معرفة مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية.
مقبولة	0.000	69,090	0,696	3,926	تمكين مراجع الحسابات من معرفة الإجراءات الكفيلة بتوفير أدلة إثبات كافية.
مقبولة	0.000	61,750	0,719	3,626	مساعدة مراجع الحسابات في كيفية إستخدام السبر لإنجاز إجراءات المراجعة.
مقبولة	0.000	79,117	0,623	4,026	تحديد واجبات مراجع الحسابات المرتبطة بالتقديرات المحاسبية.
مقبولة	0.000	53,657	0,843	3,693	تمكن مراجع الحسابات من التزامه إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات.
مقبولة	0.000	35,690	1,178	3,433	تساعد مراجع الحسابات في كيفية الحصول على التصريحات الكتابية.
مقبولة	0.000	101.66	0.459	3.81	الفرضية الفرعية الثالثة: تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يمكن مراجع الحسابات من الحصول على أدلة المراجعة الكافية.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج SPSS

حسب الجدول السابق نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3.81، بانحراف معياري 0.459 وهو ما يؤكد توجه الإجابات نحو **الموافقة** وقيمة **T** المحسوبة 101.66 أكبر من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي أن "تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يمكن مراجع الحسابات من الحصول على أدلة المراجعة الكافية"

وبتحليل المتوسطات الحسابية للعبارة الجزء الثالث للمحور الثالث نجد أن جميع عبارات هذا الجزء تقع متوسطات حسابها في المجال (3.4-4.2) أي تنتمي لفئة **موافق**، ومستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05 بالتالي وجود إجابات ذات دلالة إحصائية وهو ما تثبته جميع قيم **T** الأكبر من القيم الجدولية، وعليه فأنا وإنطلاقاً من المعطيات المقدمة فإننا نرفض جميع الفروض الصفرية لجميع العبارات ونقبل الفروض البديلة، حيث أظهرت نتائج إختبار فروض الدراسة أن معايير المراجعة الجزائرية تساعد مراجع الحسابات في تقييم مدى ملائمة أدلة المراجعة المتحصل عليها ومعرفة مصادر الحصول عليها ومدى كافية الإجراءات الكفيلة بتوفيرها، كما تساعد معايير المراجعة الجزائرية مراجع الحسابات في كيفية استخدام السبر في المراجعة لإنجاز إجراءات المراجعة، وتحدد له واجباته المرتبطة بالتقديرات المحاسبية وتمكنه من إلتزامه إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات، بالإضافة إلى مساعدته في كيفية الحصول على التصريحات الكتابية.

4.3 إختبار الفرضية الفرعية الرابعة للمحور الثالث:

تعتبر العبارات 04 التالية لعبارات الجزء الثالث من المحور الأخير الفرضية الفرعية الرابعة للمحور الثالث والتي تقيس مدى مساهمة تطبيق معايير المراجعة الجزائرية في الإستفادة من عمل الآخرين والجدول التالي يوضح إختبار **T** لهذه الفرضية حيث أن:

الفرضية الصفرية H_0 : تطبيق معايير المراجعة الجزائرية لا يساعد مراجع الحسابات في الإستفادة من عمل الآخرين.

الفرضية البديلة H_1 : تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يساعد مراجع الحسابات في الإستفادة من عمل الآخرين.

الجدول رقم (03-22): إختبار الفرضية الفرعية الرابعة للمحور الثالث

قرار الفرضية	مستوى الدلالة	القيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المحور الثالث ممارسة المراجعة المحاسبية وفق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) يضيفي إلى:
مقبولة	0.000	35,609	1,09144	3,1733	تنظيم العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.
مقبولة	0.000	43,491	1,02506	3,6400	تسهيل كيفية الإستعانة بخدمات الخبير.
مقبولة	0.000	41,836	0,99729	3,4067	تسهيل تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف مراجع الحسابات.
مقبولة	0.000	42,652	1,04904	3,6533	تحديد مسؤولية كل من مراجع الحسابات والخبير.
مقبولة	0.000	55.928	0.771	3.52	الفرضية الفرعية الرابعة: تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يساعد مراجع الحسابات في الإستفادة من عمل الآخرين.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج spss

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المتوسط الحسابي يساوي 3.52 بإنحراف معياري 0.771 وهو ما يثبت توجه الإجابات نحو الموافقة وقيمة **T** أكبر من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي أن "تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يساعد مراجع الحسابات في الإستفادة من عمل الآخرين"

ومن خلال تحليل المتوسطات الحسابية للعبارات المحور الثاني نلاحظ أن العبارات (2,3,4) للمحور الثاني تقع متوسطات حسابها في المجال (3.4-4.2) أي لفئة موافق و مستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05 بالتالي إجابات وحدات عينة الدراسة ذات دلالة إحصائية، وهو ما تؤكد جميع قيم **T** الأكبر من القيمة الجدولية وعليه فأنا وإنطلاقا من المعطيات المقدمة فإننا نرفض جميع الفروض الصفرية للعبارات السابقة ونقبل

الفروض البديلة لها، حيث أظهرت نتائج إختبار فروض الدراسة أن معايير المراجعة الجزائرية تسهل لمراجع الحسابات كيفية الإستعانة بخدمات الخبير وتقييم ملائمة أعمال الخبير المعين كما أنها تحدد مسؤولية كل منهما. بينما جاءت قيمة متوسط الحسابي للعبارة الأولى في المجال (2.6-3.4) أي تنتمي إلى فئة محايد لكن قيمة **T** المحسوبة أكبر من القيم الجدولية ومستوى الدلالة (0.000) أقل من قيمة 0.05 وبالتالي فإننا نرفض الفروض الصفرية ونقبل الفروض البديلة للعبارات المعنية أي أن معايير المراجعة الجزائرية تنظم العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي.

5.3 إختبار الفرضية الفرعية الخامسة للمحور الثالث:

تبلور العبارات 04 الأخيرة للمحور الأخير الفرضية الفرعية الخامسة للمحور الثالث والتي تعبر عن مدى تأثير تطبيق معايير المراجعة الجزائرية على نتائج المراجعة وتقديم تقارير ملائم، والجدول التالي يوضح اختبار **T** لهذه الفرضية حيث أن:

الفرضية الصفرية H_0 : تطبيق معايير المراجعة الجزائرية لا يساعد مراجع الحسابات في تقديم تقرير ملائم.

الفرضية البديلة H_1 : تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يساعد مراجع الحسابات في تقديم تقرير ملائم.

الجدول رقم (03-23): إختبار الفرضية الفرعية الخامسة للمحور الثالث

قرار الفرضية	مستوى الدلالة	القيمة T	الإختلاف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المحور الثالث ممارسة المراجعة المحاسبية وفق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) يضيفي إلى:
مقبولة	0.000	40,679	0,99756	3,3133	مساعدة مراجع الحسابات في تأسيس رأي حول عملية مراجعة الكشوفات المالية.
مقبولة	0.000	31,104	1,30728	3,3200	تحديد شكل التقرير لمراجع الحسابات.
مقبولة	0.000	38,349	1,05392	3,3000	تحدد مضمون التقرير لمراجع الحسابات.
مقبولة	0.000	36.256	1,18007	3,4933	إلزام مراجع الحسابات بالإعتماد على جميع العناصر المقنعة في تشكيل رأيه حول الكشوفات المالية.
مقبولة	0.000	45.448	0.904	3.35	الفرضية الفرعية الخامسة: تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يساعد مراجع الحسابات على تقديم تقارير ملائم

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج spss

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للجزء الخامس من المحور الثالث يساوي 3.35 بإختلاف معياري 0.904 وهو ما يثبت توجه الإجابات نحو الموافقة، وقيمة **T** المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة (0.000) أكبر من 0.05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة "تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يساعد مراجع الحسابات في تقديم تقارير"

وبنظر إلى المتوسطات الحسابية للعبارات هذا الجزء من المحور الثالث نلاحظ أن جميع عباراته تقع متوسطات حسابها في المجال (2.6-3.4) أي تنتمي لفئة محايد لكن قيمة **T** المحسوبة أكبر من القيم الجدولية ومستوى الدلالة (0.000) أقل من قيمة 0.05 وبالتالي فإجابات وحدات عينة الدراسة ذات دلالة إحصائية وعليه فأنا فإننا نرفض جميع الفروض الصفرية لجميع العبارات ونقبل الفروض البديلة، حيث أن تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يساعد مراجع الحسابات في تأسيس رأي حول عملية مراجعة الكشوفات المالية، ويساهم في تحديد شكل و مضمون التقرير، كما أنه يلزم مراجع الحسابات بالإعتماد على جميع العناصر المقنعة في تشكيل رأيه حول الكشوفات المالية.

6.3 إختبار الفرضية الثالثة:

في الجدول التالي نتائج الفروض الفرعية للمحور الثالث تجري إختبار T حيث أن:
الفرضية الصفريّة H_0 : تطبيق معايير المراجعة المحلية (NAA) في الجزائر لا يحسن من ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية.

الفرضية البديلة H_1 : تطبيق معايير المراجعة المحلية (NAA) في الجزائر يحسن من ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية.

الجدول رقم (03-24): إختبار الفرضية الرئيسية للمحور الثالث

فرضيات الدراسة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة	مستوى الدلالة	قرار الفرضية
الفرضية الفرعية الأولى	3.93	0.576	83.72	0.000	مقبولة
الفرضية الفرعية الثانية	3.88	0.621	76.519	0.000	مقبولة
الفرضية الفرعية الثالثة	3.81	0.459	101.66	0.000	مقبولة
الفرضية الفرعية الرابعة	3.52	0.771	55.92	0.000	مقبولة
الفرضية الفرعية الخامسة	3.35	0.904	45.44	0.000	مقبولة
الفرضية الثالثة	3.73	0.555	82.51	0.000	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول السابق وإختبار الفرضيات الفرعية الخمس للفرضية الثالثة نلاحظ أن جميع قيم T المحسوبة أكبر من الجدولية ومستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05 وهو ما يؤكد توجه الإجابات نحو الموافقة وبالتالي نرفض الفرضية الصفريّة ونقبل الفرضية البديلة " تطبيق معايير المراجعة المحلية (NAA) في الجزائر يحسن من ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية ".

4. الإنحدار الخطي المتعدد:

باستخدام نموذج الإنحدار الخطي المتعدد تعمل الدراسة على تحديد أثر تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) على ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر حيث أنه نفس أسلوب المستعمل في بعض الدراسات السابقة لكن مع معايير المراجعة الدولية (ISA)، حيث يعد هذا الأسلوب الإحصائي من بين الأساليب الأكثر دقة في الإستدلال، وتتمثل صياغة هذا النموذج في المحور الثالث للإستبيان حيث باستعمال طريقة ENTER يتم إدخال جميع المتغيرات المستقلة في معادلة الإنحدار الخطي المتعدد، وفي ما يلي كيفية إعداد نموذج الإنحدار

5-1 تحديد المتغيرات:

باستخدام الإنحدار الخطي المتعدد المعياري لتنبؤ بتغيرات الحاصلة للمتغير التابع الذي يتأثر بالمتغيرات المستقلة يمكن صياغة نموذج الدراسة وفق المعادلة التالية:

$$Y = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + b_5X_5$$

حيث أن:

Y : المتغير التابع المتمثل في الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر، X_1 المتغير المستقل الأول المتمثل في مجموعة معايير المراجعة الجزائرية المبادئ العامة والمسؤوليات، X_2 المتغير المستقل الثاني المتمثل في مجموعة المعايير المراجعة الجزائرية تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء، X_3 المتغير المستقل الثالث المتمثل في مجموعة المعايير المراجعة الجزائرية أدلة المراجعة، X_4 المتغير المستقل الرابع المتمثل في مجموعة المعايير المراجعة الجزائرية الاستفادة من عمل الآخرين، X_5 المتغير المستقل الرابع المتمثل في مجموعة المعايير المراجعة الجزائرية نتائج المراجعة والتقرير، b_0 قيمة ثابتة، b معاملات ميل الإنحدار.

5-2 إختبار نموذج الإنحدار:

لإختبار النموذج نحسب معامل الارتباط ومعامل التحديد ومعامل التحديد المصحح وذلك لتحديد القوة الإرتباطية والقدرة التفسيرية لنموذج.

الجدول رقم (03-25) : إختبار جودة نموذج الإنحدار الخطي المتعدد المعياري

معامل التحديد المصحح	معامل التحديد	معامل الارتباط	المعامل
R- deux ajusté	R-deux	R	القيمة
0,993	0,993	0,996a	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج spss

نلاحظ من خلال الجدول السابق قيمة R معامل الارتباط والتي تقيس العلاقة بين متغيرين أو أكثر تقارب 1 وهو ما يدل على أن المتغيرات المستقلة والمتمثلة في معايير المراجعة الجزائرية لها علاقة قوية مع المتغير التابع والمتمثل في ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، كما أن معاملات R -deux ومعامل R - deux ajusté والذي يحددان

القدرة التفسيرية لنموذج تقترب قيمتهما من 1 وبالتالي فتطبيق معايير المراجعة الجزائرية من شأنه أن يفسر المتغير التابع والمتمثل في ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر بقوة.

3-5 صياغة معادلة النموذج:

قبل صياغة معادلة النموذج نتأكد من صلاحيته من خلال اختبار المعنوية الكلية والجزئية لنموذج ثم نركب معادلة النموذج بالإعتماد على معاملات **b** والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (03-26): اختبار وصياغة نموذج الإنحدار

المتغيرات المستقلة	معاملات b	قيمة T	مستوى الدلالة	ترتيب الأهمية
x₁	0.178	5.11	0.000	4
x₂	0.391	32.40	0.000	1
x₃	0.219	13.94	0.000	2
x₄	0.163	15.15	0.000	5
x₅	0.182	21.65	0.000	3
النموذج ككل	-	4985,894	0.000	-

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج spss

نلاحظ من خلال الجدول السابق نلاحظ أن جميع قيم **T** المحسوبة أكبر من الجدولية ومستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05 وأن مستوى الدلالة لجميع معاملات **b** معدومة (0.000) أي أقل من 0.05 وهو ما يدل على وجود دلالة إحصائية لجميع المعاملات ومعامل النموذج ككل، ومن خلال القيم الموجبة للمعاملات **b** نتأكد من وجود علاقة طردية بين معايير المراجعة الجزائرية والممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر و يمكن صياغة معادلة تأثير معايير المراجعة الجزائرية على الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر كما يلي:

$$Y = b_0 + 0.178x_1 + 0.391x_2 + 0.219x_3 + 0.163x_4 + 0.182x_5$$

من خلال المعادلة يتضح لنا تقارب في معاملات التأثير وهو ما يؤكد أهمية تطبيق معايير المراجعة ككل، غير أن المجموعة الثانية "تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء" هي الأكثر تأثيرا على الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر، تليها المجموعة الثالثة "أدلة المراجعة"، ثم المجموعة الخامسة "نتائج المراجعة والتقرير"، ثم المجموعة الأولى "المبادئ والمسؤوليات"، وفي الأخير المجموعة الرابعة "الإستفادة من عمل الآخرين" وهي الأقل تأثيرا مقارنة بباقي المجموعات.

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل عرض لدراسة الميدانية التي إستهدفت التعرف على آراء مهني المراجعة المحاسبية في الجزائر من خبراء ومحافظي الحسابات بخصوص مدى تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) المستوحاة من معايير المراجعة الدولية (ISA) في ممارستهم المهنية، حيث أظهرت نتائج البحث إجماع عينة الدراسة على الإلتزام بالمعايير المحلية في الممارسة المهنية.

وتبعاً لأهداف البحث وبغية الإجابة على إشكالية الدراسة تم بناء المحور الثاني المتعلق بمدى توافق معايير المراجعة الدولية (ISA) مع معايير المراجعة الجزائرية (NAA)، وهذا ما تأكدنا منه بعد الدراسة التحليلية في الفصل الأول والدراسة الميدانية في الفصل الثالث من خلال المحور الثاني حيث أكدت أغلبية أفراد وحدات عينة الدراسة على توافق معايير المراجعة المحلية مع نظيرتها الدولية من حيث الجوهر والإختلاف لا يتعدى الحدود الشكلية من حيث حجم الشرح والتفصيل.

أما فيما يخص تأثير تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) على تحسين جودة الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر والتي تم تمثيلها في المحور الثالث، فقد أجمع معظم وحدات عينة الدراسة على أن تطبيقها يحسن من ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية، وأن المجموعة الأكثر تأثير هي المجموعة الثانية "تقييم الخطر والإستجابة للأخطاء"، تليها المجموعة الثالثة "أدلة المراجعة"، ثم المجموعة الخامسة "نتائج المراجعة والتقرير"، ثم المجموعة الأولى "المبادئ العامة والمسؤوليات"، وفي الأخير المجموعة الرابعة "الإستفادة من عمل الآخرين" وهي الأقل تأثيراً مقارنة بباقي المجموعات، وقد تم إختتام هذا الفصل بتداول النتائج ومناقشتها والإجابة على الفرضيات التي تمت صياغتها للخروج بتوصيات تصب مجملها في النهوض بمهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر.

الخاتمة

مرت المراجعة المحاسبية عبر التاريخ على كل الحضارات التي ساهمت في وصولها إلا أن أصبحت علما قائما بذاته له نظريته ومبادئه وفروضه ومعايير هذه الأخيرة وعلى غرار معايير المحاسبة الدولية أخذت مؤخرا طابعا دوليا وانتشر تطبيقها على نطاق واسع، وأصبح لها هيئات دولية تسهر على نشرها وتحسينها وفق ما تملية التطورات الإقتصادية والتوجهات الدولية.

الجزائر وعلى غرار باقي دول العالم قامت بإصلاحات على مستوى منظومتها المحاسبية مواكبة لتطورات الإقتصادية وتماشيا مع إلتزامتها تجاه الهيئات الدولية، من خلال مجموعة من القوانين والإجراءات التي إتخذتها على فترات زمنية مختلفة كانت البداية بتبني النظام المحاسبي المالي سنة 2007 ثم القانون (10-01) المنظم للمهنة سنة 2010 لتنتهي بإصدار معايير للمراجعة جزائرية تم إصدار 16 معيار منها إلى حد اليوم.

بعد عرض الدراسة النظرية والميدانية بهدف معالجة إشكالية مدى تأثير تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) المستوحاة من معايير المراجعة الدولية (ISA) على الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر وهذا من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة المتوخاة تم تقسيم البحث إلى جزئين، جزء نظري يتضمن فصلين يتضمنان الجانب النظري لدراسة حيث تم تخصيص الفصل الأول للأصول النظرية للمراجعة المحاسبية من حيث مفهوما، أهدافها، أهميتها، وأنواعها، كما تم التطرق إلى معايير المراجعة الدولية (ISA) وهذا من خلال تعريفها وأهميتها وأهدافها وكيفية إصدارها، تم أيضا التعرض إلى الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر من خلال تطورها التاريخي والقوانين المنظمة لها وأهم الهيئات المشرفة على إعدادها، بالإضافة إلى التطرق لمعايير المراجعة الجزائرية (NAA) وإجراء مقارنة بينها وبين معايير المراجعة الدولية (ISA)، من خلال تحديد أوجه التشابه والإختلاف، وخصص الفصل الثاني لدراسة الدراسات السابقة وذلك بالوقوف على الدراسات المرتبطة بموضوع البحث سواء باللغة العربية أو الأجنبية وتحديد موقع الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة

بينما تمثل الجزء تطبيقي الفصل الثالث في دراسة ميدانية لمعرفة مدى تطبيق وتأثير معايير المراجعة المحلية المستوحاة من معايير المراجعة الدولية على الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر من خلال إستقصاء مجموعة من المهنيين في الشرق الجزائري، وذلك بداية بتحديد مجتمع وعينة الدراسة ومتغيرات الدراسة مرورا بعرض الأساليب المستخدمة والإختبارات الإحصائية وصولا إلى النتائج ومناقشتها.

كما سبق وعلى ضوء معالجة الباحث وتحليله لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة توصلنا إلى نتائج عامة ونتائج خاصة بإختبار الفرضيات بالإضافة إلى مجموعة من التوصيات

1- نتائج الدراسة:

بناء على كل ما سبق في الدراسة سواء في الجانب النظري أو التطبيقي فيما يتعلق بمعالجة إشكالية تقييم الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر في ضوء معايير المراجعة المحلية والدولية تم التوصل إلى النتائج التالية:

✓ لمهنة مراجعة الحسابات إطار نظري ينظم ممارستها المهنية من خلال المفاهيم الأساسية والأهداف التي تسعى إليها وأهميتها للأطراف المستخدمة لها بالإضافة إلى معايير وإرشادات تضبط ممارستها وتوحيدها.

✓ من خلال تتبعنا لواقع ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر وإطلاعنا على النصوص القانونية التي تنظمها لاحظنا وجود ترسانة كبيرة من القوانين والمراسيم والتي تعكس الجهود الكبيرة المبذولة في إطار الرفع من مستوى المهنة غير أن الكثرة في إصدار القوانين والتشريعات والتغيير فيها من حين إلى آخر قد انعكس سلبا على تطور المهنة في الجزائر.

✓ أعطت لجنة معايير المراجعة الدولية الأولوية في تطبيق معايير المراجعة الدولية للقوانين المحلية مما أعطى مرونة أكثر وسهولة لتكييف الأنظمة والقوانين المحلية مع معايير المراجعة الدولية.

✓ عجل إرتفاع الإستثمار لشركات متعددة الجنسيات في الجزائر في إطار إنفتاح الإقتصاد الوطني على الخارج وتنوع مداخله بظهور الحاجة إلى إصدار معايير مراجعة محلية مستوحاة من المعايير الدولية.

✓ قامت الجزائر بإصلاحات على مستوى منظومتها المحاسبية بداية بتبني النظام المحاسبي المالي ثم قانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، تلتها إصدار معايير المراجعة الجزائرية تماشيا مع إلتزاماتها تجاه الهيئات الدولية وفي إطار سعيها لموكبة التطور الحاصل على مستوى جميع المستويات المرتبطة بالمهنة غير أن هذه الإصلاحات تأخرت مقارنة بسرعة التغييرات الحاصلة.

✓ أصدر المجلس الوطني للمحاسبة حتى اليوم 16 معيار للمراجعة على أساس معايير المراجعة الدولية وذلك بعد تعديلها بالشكل الذي يوائم المناخ التشريعي والإقتصادي المحلي ومازال بصدد دراسة إصدار معايير جديدة وهو ما يوحي توجيهه بتبني معايير المراجعة الدولية.

- ✓ شهدت عملية الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي الجديد دفعة واحدة جملة من الصعوبات وهو ما أدركته الهيئة المشرفة على إصدار المعايير الجزائرية وإعتمادات إستراتيجية التدرج في إصدار معايير المراجعة الجزائرية.
- ✓ بوجود غموض يكتنف عملية إصدار معايير المراجعة الجزائرية، حيث لم توضح مراحل التي إتبعها المجلس في إصدار هذه المعايير والأطراف المساهمة فيها من مهنيين وأكاديميين.
- ✓ غياب مدخل أو مقدمة لمعايير المراجعة الجزائرية عكس معايير المراجعة الدولية التي تضمنت تمهيد على شكل إطار تنظيمي يوضح الإجراءات والإرشادات لتطبيق معايير المراجعة الدولية.
- ✓ هناك صعوبة في تطبيق بعض المعايير الجزائرية للمراجعة نظرا لإرتباطها بمعايير ذات علاقة لم تصدر بعد.
- ✓ هناك توافق بين معايير المراجعة الجزائرية والدولية من حيث الهدف والمضمون حسب الدراسة النظرية غير أن معايير المراجعة الدولية أكثر توسعا وتفصيلا.
- ✓ تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) يسهل للمؤسسات والشركات الجزائرية الولوج إلى البيئة المالية والإقتصادية العالمية من خلال إعداد والمصادقة على قوائم مالية لها قبول على المستوى الدولي.
- ✓ أظهرت نتائج الدراسة الميدانية حسب آراء عينة مراجعي الحسابات على أن الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية متوافقة مع معايير المراجعة الجزائرية (NAA).
- ✓ أسفرت الدراسة الميدانية على إتفاق عام بين مراجعي الحسابات على أن معايير المراجعة الجزائرية (NAA) متوافقة مع معايير المراجعة الدولية.
- ✓ وافق غالبية المستجوبين من مراجعي الحسابات على أن تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) يعزز المبادئ والمسؤوليات في ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية .
- ✓ أجمعت وحدات عينة الدراسة على أن تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) يساعد مراجع الحسابات في تقييم الأخطار والاستجابة للأخطاء الجوهرية.
- ✓ أظهرت نتائج الدراسة الميدانية حسب آراء عينة مراجعي الحسابات على أن تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) يساعد مراجع الحسابات في الحصول على أدلة المراجعة كافية وملائمة.

- ✓ أجمعت وحدات عينة الدراسة على أن تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) يمكن مراجع الحسابات من الاستفادة من أعمال الآخرين
- ✓ أسفرت الدراسة الميدانية على إتفاق عام بين مراجعي الحسابات على أن تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) يضيفي إلى تقديم نتائج المراجعة في تقرير كافي وملائم
- ✓ بينت نتائج الدراسة الميدانية على أن المجموعة الثانية "تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء" هي الأكثر تأثيراً على الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر، تليها المجموعة الثالثة "أدلة المراجعة"، ثم المجموعة الخامسة "نتائج المراجعة والتقرير"، ثم المجموعة الأولى "المبادئ العامة والمسؤوليات"، وفي الأخير المجموعة الرابعة "الاستفادة من عمل الآخرين" وهي الأقل تأثيراً مقارنة بباقي المجموعات

نتائج إختبار الفرضيات:

من خلال ما تم التوصل إليه من الدراسة النظرية وتحليل ومعالجة البيانات خلال الدراسة الميدانية بإستعمال الإختبارات الإحصائية المذكورة سابقاً يمكننا إختبار الفرضيات والتأكد من صحتها أو عدمها كما يلي:

إختبار الفرضية الثانية: "تتوافق الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة المحلية (NAA) "

تم دراسة هذه الفرضية والفصل فيها في الجانب الميداني لدراسة وذلك من خلال رأي مراجعي الحسابات من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من خلال المحور الأول للإستبيان، في مدى تطبيقهم لمعايير المراجعة المحلية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة CNC حيث نجد أن إجمالي المتوسط الحسابي لفقرات المحور الثاني يساوي 3.52 يقع في المجال (3.4-4.2) وهو ما يثبت توجه الإجابات نحو الموافقة وقيمة T المحسوبة 60.644 أكبر من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05، أي أن إجابات وحدات عينة الدراسة ذات دلالة إحصائية، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية لا تتوافق الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة المحلية ونقبل الفرضية البديلة الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر تتوافق مع معايير المراجعة المحلية (NAA) حسب رأي عينة الدراسة.

إختبار الفرضية الثانية: " هناك توافق بين معايير المراجعة الجزائرية والدولية "

تم إجراء في الجانب النظري من هذه الدراسة دراسة تحليلية مقارنة بين معايير المراجعة الدولية IAS ونظيرتها الجزائرية NAA من خلال معرفة أوجه التشابه والاختلاف بينهما، حيث توصلت الدراسة إلى أن معايير المراجعة الدولية أكثر توسعا وتفصيل وهو ما تمت الإشارة إليه في نهاية مقارنة كل معيار وما يمكن تأكيده هو توافق وتطابق جميع العناصر المكونة للمعايير الجزائرية " 16 معيار" الصادرة حتى تاريخ 2018 مع ما تضمنته المعايير الدولية

أما في الجانب الميداني من هذه الدراسة فقد أجمع أفراد عينة الدراسة من خلال محور الاستبيان الثاني على تطابق معايير المراجعة الجزائرية مع نظيرتها الدولية، فحسب إجمالي المتوسط الحسابي لفقرات المحور الأول يساوي 3.67 يقع في المجال (3.4-4.2) وهو ما يثبت توجه الإجابات نحو الموافقة وقيمة T المحسوبة 55.550 أكبر من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05 وبالتالي فإجابات وحدات عينة الدراسة ذات دلالة إحصائية وعليه فأنا وانطلاقا من المعطيات المقدمة فإننا نرفض الفرضية الصفرية لا تتوافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أن هناك توافق بين معايير المراجعة الجزائرية والدولية حسب رأي عينة الدراسة.

إختبار الفرضية الثالثة: " تطبيق معايير المراجعة المحلية (NAA) في الجزائر يحسن من ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية "

تم دراسة هذه الفرضية والفصل فيها في الجانب الميداني لدراسة وذلك باستخدام نموذج الإنحدار الخطي المتعدد حيث تعمل الدراسة على تحديد وجود أثر لتطبيق معايير المراجعة الجزائرية على ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر، فوجد أن مستوى الدلالة لجميع معاملات **b** معدومة (0.000) أي أقل من 0.05 وهو ما يدل على وجود دلالة إحصائية لجميع المعاملات النموذج ككل، ومن خلال القيم الموجبة للمعاملات **b** نتأكد من وجود علاقة طردية بين معايير المراجعة الجزائرية والممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر، ومن خلال المعادلة يتضح لنا تقارب في معاملات التأثير وهو ما يؤكد أهمية تطبيق معايير المراجعة المحلية ككل، غير أن المجموعة الثانية "تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء" هي الأكثر تأثيرا على الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر، تليها المجموعة الثالثة "أدلة المراجعة"، ثم المجموعة الخامسة "نتائج المراجعة والتقارير"، ثم المجموعة الأولى "المبادئ العامة والمسؤوليات"، وفي الأخير المجموعة الرابعة "الإستفادة من عمل الآخرين" وهي الأقل تأثيرا مقارنة بباقي المجموعات.

و أجمع أفراد عينة الدراسة من خلال محور الاستبيان الثالث على أن تطبيق معايير المراجعة المحلية في الجزائر يحسن من جودة ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية حيث نجد أن إجمالي المتوسط الحسابي لفقرات المحور الثالث يساوي

3.73 يقع في المجال (3.4-4.2) وقيمة T المحسوبة أكبر من الجدولية ومستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05 وهو ما يؤكد توجه الإجابات نحو الموافقة وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية لا يساهم في تحسين الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر ونقبل الفرضية البديلة تطبيق معايير المراجعة الجزائرية يحسن من الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر حسب رأي عينة الدراسة

إقتراحات الدراسة:

بناء على النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة نقدم جملة من التوصيات والمقترحات التي نراها ضرورية لتطوير مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر:

✓ ضرورة توفير خلفية قانونية لمهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر تدعم القانون (10-01) متوافقة مع البنود التي تضمنتها معايير المراجعة الدولية.

✓ ضرورة مراجعة القوانين والمعايير بشكل مستمر لتأكد من مواكبتها لتغيرات الحاصلة في مهنة المراجعة المحاسبية.

✓ إنشاء هيئة مستقلة تتكون من أكاديميين ومهنيين تسعى إلى تطوير المهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر وتنظيمها.

✓ تشكيل لجنة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة تعنى بمراجعة تقارير المراجعة والتأكد من مدى الإلتزام بمعايير المراجعة الجزائرية.

✓ ضرورة مد جسور التشاور بين الهيئات الصادرة للمعايير المراجعة الجزائرية وبين المنفذين لها.

✓ توفير الإصدارات التفسيرية والتعديلية لمعايير المراجعة الجزائرية.

✓ ضرورة إضافة طابع الإلزامية على تطبيق معايير المراجعة الجزائرية.

✓ ضرورة الإستفادة من التجارب الدولية في تبنيها لمعايير المراجعة الدولية من خلال إصدارها لمعايير المراجعة المحلية إختصار للوقت وتجنباً للأخطاء.

✓ تحسين مستوى مراجعي الحسابات من خلال تنظيم دورات تدريبية وتكوين مستمر للمهنيين حول معايير المراجعة الجزائرية لتسهيل تطبيقها.

أفاق البحث:

إن إصدار معايير المراجعة الجزائرية مازال متواصل في إطار الورشة المفتوحة لإصلاح وتطوير مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر وهو ما يبقى مجال البحث مفتوح وتقوم أفاق البحث على:

- ❖ أثر تطبيق معايير المراجعة الجزائرية على جودة المعلومات المالية
- ❖ دراسة نقدية لمعايير المراجعة الجزائرية
- ❖ تبني معايير المراجعة الدولية من خلال معايير المراجعة المحلية -دراسة تجارب دولية-

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع باللغة العربية

. الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- 2- أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 3- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1996.
- 4- ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حامد حجاج، دار المريخ لنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2002.
- 5- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 6- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 7- بديع الدين ريشو، مراجعة القوائم المالية بين مزاعم الإدارة والخدمات التأكيدية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، 2017.
- 8- تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
- 9- حسين الشحاتة، أصول المراجعة والرقابة، دار المشورة، مصر، بدون سنة النشر.
- 10- حسين القاضي وحسين دحدوح ، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009.
- 11- حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2006.
- 12- حامد الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للبحوث، المملكة العربية السعودية: الطبعة الأولى، 1994.

- 13- خالد الراغب الخطيب ومحمد فيصل مسعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر وتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- 14- رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
- 15- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، الأردن: الطبعة الأولى، 2015.
- 16- سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر دراسة ميدانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010.
- 17- عارف عبد الله عبد الكريم، المراجعة المتقدمة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2014.
- 18- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الأسس العملية والعلمية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 19- عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الأول، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009.
- 20- محمد التواهي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- 21- محمد السيد ناغي، المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق، المطبعة العصرية، المنصورة، مصر، الطبعة الأولى، 2000.
- 22- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 23- محمد تهامي طاهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006.
- 24- محمد سمير صبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002.
- 25- محمود السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، الجزء الثاني، الجلاء الجديدة للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، 1992.
- 26- هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل لنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

. الأطروحات والمذكرات

- 27- إبراهيم شبلاوي ، واقع وافاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ضل معايير التدقيق الدولية (IAS) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة بليدة ، السنة الجامعية 2020/2019.
- 28- بدر الدين سوسة ، أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية-دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير ، قسم العلوم المالية، تخصص مالية محاسبة وتدقيق، جامعة عنابة، السنة الجامعية 2019/2018.
- 29- حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و الفرنسية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة سطيف، الجزائر، 2012.
- 30- خديجة تمار ، تقارير التدقيق الخارجي في ظل الزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم مالية ومحاسبة، تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي، جامعة مستغانم ، السنة الجامعية 2017/2016.
- 31- طاهر لمن بلقاضي ، تطبيق معايير المراجعة الدولية ومدى استجابة البيئة الجزائرية لها-دراسة تطبيقية في مكتب مراجعة-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير، تخصص الإدارة المالية والمحاسبية، جامعة الجزائر3 ، السنة الجامعية 2019/2018.
- 32- عمر ديلمي ، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية -حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير، جامعة شلف ، السنة الجامعية 2017/2016.
- 33- عمار شرقي ، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2014.
- 34- على عمر أحمد السويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011.

- 35- علي بن قطيب، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات الحاسبية دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017 .
- 36- نور الهدى بهلولي ، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير ، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة سطيف، السنة الجامعية 2016/2017، منشورة.
- 37- محمد بوسماحة ، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2002.
- 38- رشيدة خالدي ، دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر ، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة عمار ثليجي الأغواط، السنة الجامعية 2015/2016.
- 39- فايز سايج ، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ضل الاصلاح المحاسبي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم التسيير ، جامعة بليدة ، السنة الجامعية 2014/2015.
- 40- عمر شرقي، التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، السنة الجامعية 2011/2012.
- 41- فاطمة علاق، مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر وأثره على مصداقية التقارير وفق معايير المراجعة الدولية-دراسة ميدانية ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الوادي ، السنة الجامعية 2018/2019.
- 42- كمال زواق، المراجعة الخارجية في ضل النظام المحاسبي المالي الجديد، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.
- 43- نبيلة هيلامي، إستخدام تكنولوجيا المعلومات وأثرها على المراجعة القانونية في الجزائر وفقا لمعايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه جامعة الأغواط قسم العلوم تجارية محاسبة، السنة الجامعية 2016/2017.

- 44- محمد أمين لونيسة ، أثر تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومات المالية_دراسة لعينة من مكاتب الخبرة المحاسبية ، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير ، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة مسيلة، السنة الجامعية 2016/2017.
- 45- محمد أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر . أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، السنة الجامعية 2010/2011.
- 46- محي الدين محمود عمر ، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة-حالة الجزائر-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير ، تخصص المالية والمحاسبة، جامعة المدية، السنة الجامعية 2007/2008.

• المقالات والمؤتمرات العلمية

• المقالات العلمية

- 47- إبراهيم أحمد الصعيدي، معايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، جامعة الكويت، المجلد 13، العدد 52، 1987.
- 48- صليحة بوسليماني ومحمد طويلب، توفيق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية، مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 11، العدد 1، جامعة الجزائر 3، 2020.
- 49- صنهاجي هيبية عوادي مصطفى وعمامرة محمد العيد، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، المجلد رقم 01، العدد 01، 2017.
- 50- كاظم حسين، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد، مجلة دراسات المحاسبية ومالية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 23، 2013.
- 51- لقلطي الاخضر، متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية-دراسة ميدانية-، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة بشار، المجلد رقم 06، العدد 01، 2020.

• المدخلات في المؤتمرات العلمية

- 52- علي بودال وآخرون، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب بليدة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 13-12 ديسمبر 2011.
- 53- شرقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2010.

• القوانين

- 54- القانون (01-10) المؤرخ في 29 جوان 2010 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية، المؤرخة في 15 جويلية 2010، العدد 42.
- 55- القانون (08-91) المؤرخ في 27 أفريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 01 ماي 1991، العدد 20.
- 56- القانون التجاري المادة 715 مكرر 6،7 .
- 57- القانون رقم (69-107) المؤرخ في 31/12/1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، المادة 39.
- 58- القانون رقم (80-05) المؤرخ في 01/03/1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، المادة 2.
- 59- المرسوم التنفيذي (11-24) المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية، العدد 07، المواد 10-11-12 .
- 60- المرسوم التنفيذي رقم (11-32)، كيفية تعيين محافظي الحسابات المادة 04.
- 61- المرسوم التنفيذي رقم (13-10) المؤرخ في 13 يناير 2013. الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات المقابلة لهم الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية العدد 03، المادة 02.
- 62- المرسوم التنفيذي رقم (70-173) المؤرخ في 16/11/1970 المتعلق بواجبات ومهام الحسابات الوطنية العمومية أو شبه عمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، المادة 01.

- 63- المرسوم التنفيذي رقم (96-136)، المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 29 سبتمبر 1996 العدد 56.
- 64- المرسوم التنفيذي رقم (96-318)، المؤرخ 25 سبتمبر 1996، أنشئ بموجبه المجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 24، المادة 01.
- 65- المقرر التنفيذي المؤرخ في 24 مارس 1999 المتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 32، المؤرخة في 02 ماي 1999، العدد 32، المادة 01.
- 66- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن معايير المراجعة الجزائرية، وزارة المالية.
- 67- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن معايير المراجعة الجزائرية، وزارة المالية.
- 68- المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير المراجعة الجزائرية، وزارة المالية.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية

- 69- Abdelfatah M. Alrshah, **An Empirical Analysis of Audited Financial Statements Reliability: Mediating Role of Auditor Quality**, vol 4, No3, International Journal of Finance and Accounting, 2015, PP: 172-179. Alger 1991.
- 70- Arezki Asmani, **Les normes d'audit en Algérie: analyse à travers la réforme de la profession comptable et des normes internationales**, La réalité du métier de l'audit en Algérie Forum National, 11-04- 2018. à l'Université de Boumerdes, Algérie.
- 71- Atmane Ihaddaden, **Les Normes d'Audit Algériennes: Etat des lieux, La réalité du métier de l'audit en Algérie** Forum National, 11-04- 2018 à l'Université de Boumerdes, Algérie.
- 72- Christopher Nobes, **The causes of Financial Reporting Differences**, Issues in Multinational Accounting, Oxford University, England 2000
- 73- Conférence des nations unies sur le commerce et le développement, note sur les difficultés pratiques et autres considérations liées à **l'application de normes internationales d'Audit**, 25ème session 4-6 novembre 2008
- 74- Djamaile khoutra and mouhamed el habib, **Elaboration d'un référentiel d'audit financiers en algérie. mimétisme intérêts du cadre théorique de la tétranormalisation**, Intervention lors du 15ème Colloque International, Lyon, France, 2017
- 75- Douglas j.Skinner, **scientific articles audit quality and auditor reputation ovidence from japan journal of accoenting and auditing journal of accoenting and auditing**, n 05.87, university of chicago, japan, 2012
- 76- Gin chong, **Auditing frame work in the peoples republic of china and international auditing guidelines some comparison**, Managerial finance vol.26, no5, 2000 .
- 77- Iyad Hassan Hessein Abuhem, **Memorndum Factors affecting the quality of auditing frem the external auditor point of view in Palestine**, magister, university of gaza, Palestine , 2005.
- 78- James Bievstaker Priscilla Burnoby and jay Thibodeau, **The impact of information technology on the aoudit process An assessment of the state of the art and implications for the future managerial auditing**, journal USA, 2001.
- 79- Jean Charles Becour et Henri Bouquin, **Audit Opérationnel**, paris Economica, 3édition, paris, 2008.

- 80- kenny and k.chan, **Auditing standards in china acomparative analysis with relevant international standards and guidelines**, the international journal of accounting, vol.35, no.4.
- 81- LIONNEL Collins et GERARD Valin, **Audit et Control Interne Aspects financiers, opérationnels et stratégiques**, 4e Editions, Dalloz, Paris, 1992.
- 82- Saci Djelloul. **Comptabilité de lentreprise et système économique l'expérience**. algérienne OPU, Oxford University, England 2000
- 83- Semuiqnd Johnson, **Stakeholders perception of audit performance gap in Nigeria**, Internationl journal of accounting, reporting, Nigeria, 2011.

• مواقع الأنترنت

- الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة <http://www.cnc.dz> -84
- الموقع الرسمي للإتحاد الدولي للمحاسبين <https://www.ifac.org/about-ifac/> -85
- الموقع الرسمي لمجلس معايير المراجعة الدولية <https://www.iaasb.org/> -86

الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

الموضوع: إستبيان

سيدي الفاضل، بعد أداء واجب التحية والسلام

شرفني أن أعرض عليكم هذا الإستبيان والذي أعد في إطار إجراء دراسة ميدانية لإنجاز أطروحة دكتوراه بعنوان "تقييم الممارسات المهنية للمراجعة في الجزائر على ضوء معايير المراجعة المحلية والدولية-دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في الشرق الجزائري لسنة 2021 كما ألتزم بالتعامل مع الإستبيان بسرية تامة ولن يخدم سوى أهداف البحث العلمي لذا نلتمس منكم ملئه بعناية "

في الأخير تقبلوا مني فائق التقدير والإحترام

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

من إعداد المترشح:

بوخاري عبد الحميد

حرشاو عبد اللطيف

ملاحظة: يمكن إرجاع الإستبيان بعد ملئه على الوسائط المذكورة أدناه كما يمكن إستعمالها في طلب نتائجه لمن أراد حصول عليها.

البريد الإلكتروني: harchaoua.abdelatif@univ-ghardaia.dz

الهاتف: 06.98.86.76.66 .

أولاً: البيانات الشخصية

الإسم (إختياري):

السن: أقل من 30 من 30-39 من 40-49 أكثر من 50

المؤهل العلمي: ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه

التخصص: المراجعة المحاسبية محاسبة مالية تخصص آخر

المهنة الحالية: محافظ حسابات خبير محاسبي

الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات من 6 إلى 10 سنوات من 11 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنوات

ثانياً: محاور الدراسة

المحور الأول: مدى توافق الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر مع معايير المراجعة المحلية (NAA).

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يقدر مراجع الحسابات إمكانية إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة مؤسسات تابعة لنفس المؤسسة الأم.					
02	يدون مراجع الحسابات في ملفاته كيفية إجراءات المراجعة البديلة وأسباب التخلي عن واجب مطلوب في أحد معايير المراجعة.					
03	يطلب مراجع الحسابات التصريحات الكتابية التي تثبت أن جميع المنازعات الحالية والمحتملة قد تم إبلاغه بها وقد سجلت في الكشوفات المالية.					
04	ينفذ مراجع الحسابات الإجراءات على العنصر البديل في حالة عدم صلاحية أحد العناصر المختارة لتطبيق إجراءات المراجعة.					
05	يتأكد مراجع الحسابات من المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية في الكشوفات المالية السابقة.					
06	يقوم مراجع الحسابات بإجراءات بديلة في حالة الشك حول مصداقية الردود على طلبات التأكيدات الخارجية.					
07	لا يقوم مراجع الحسابات بأي إجراء مراجعة على القوائم المالية بعد إشهارها.					
08	يحدد مراجع الحسابات الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقرير المراجعة في حالة عدم تقديم الإدارة لتصريحات الكتابية المطلوبة.					
09	يتواصل مراجع الحسابات الحالي مع مراجع الحسابات السابق في حالة تغيير في حدود أخلاقيات المهنة.					
10	يفتش مراجع الحسابات السجلات والوثائق في إطار الإجراءات المتبعة للحصول					

					على العناصر المقنعة.
					يفحص مراجع الحسابات القوائم المالية السابقة وتقرير المراجع السابق لتأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية.
					يقيم مراجع الحسابات كفاءة الخبير المعين.
					يأخذ مراجع الحسابات بعين الإعتبار أعمال المراجع الداخلي.
					يؤرخ مراجع الحسابات تاريخ تقرير المراجعة بتاريخ غير سابق لتاريخ جمع العناصر المقنعة.
					يقدر مراجع الحسابات ضرورة إستكمال إجراءات المراجعة في الحالة التي تؤدي فيها الإجراءات التحليلية إلى تحديد مخاطر لم يتم إكتشافها بعد.
					يطلب مراجع الحسابات إستفسار من الإدارة حول أسباب التأخر في المصادقة على القوائم المالية بعد إصدارها.

المحور الثاني: مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) مع معايير المراجعة الدولية (ISA).

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
01	هناك تطابق كبير بين معايير المراجعة الجزائرية ومعايير المراجعة الدولية.					
02	يتم إصدار معايير المراجعة المحلية في الجزائر على أساس معايير المراجعة الدولية.					
03	هناك توافق بين النصوص القانونية المنظمة للمراجعة في الجزائر ومعايير المراجعة الدولية.					
04	توثيق الأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقرير المراجع وفق معايير المراجعة الجزائرية يكون بنفس طريقة توثيقها وفقا لمعايير المراجعة الدولية.					
05	تتطابق الشروط المسبقة لقبول التكليف بالمهمة في معايير المراجعة الجزائرية مع نظيرتها الدولية.					
06	تتوافق معايير المراجعة الجزائرية في بيان مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية مع معايير المراجعة الدولية.					
07	تتطابق إجراءات توفير أدلة الإثبات الكافية المنصوص عليها في معايير المراجعة الدولية مع الإجراءات المنصوص عليها في معايير المراجعة الجزائرية.					
08	إستخدام السبر وطرق الكمية في معايير المراجعة الجزائرية لإنجاز إجراءات المراجعة يكون بنفس الكيفية المنصوص عليها في معايير المراجعة الدولية.					
09	يتعامل مراجع الحسابات مع أعمال المراجع الداخلي وفقا لمعايير المراجعة الدولية بنفس تعامله طبقا لمعايير المراجعة الجزائرية.					
10	تقرير المراجعة المعد وفق معايير المراجعة الدولية يتطابق مع التقرير المعد وفق معايير المراجعة الدولية					

محور الثالث: أثر تطبيق معايير المراجعة المحلية (NAA) على تحسين الممارسات المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر.

الرقم	عبارات المحور الثالث	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
أولاً- تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) يضيف إلى إرساء المبادئ العامة والمسؤوليات في الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية من خلال:						
01	مساعدة مراجع الحسابات في الإتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة المراجعة.					
02	تحديد الشروط المسبقة لقبول التكليف بالمهمة لمراجع الحسابات.					
03	تحميل مراجع الحسابات مسؤولية القبول بشروط التكليف بالمهمة.					
04	تسهيل توثيق عملية المراجعة لمراجع الحسابات					
05	مساعدة مراجع الحسابات في معالجة الإخلال بتطبيق أحد معايير المراجعة.					
06	إلزام مراجع الحسابات بتوثيق الأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقرير المراجع.					
ثانياً: تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) يساعد على تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء من خلال:						
07	تسهيل التخطيط لعملية المراجعة المتكررة.					
08	ضمان بناء خطة سليمة للمراجعة المتكررة.					
09	توضيح متطلبات بناء خطة للمراجعة.					
10	مرونة في التعامل مع التغيرات التي تطرأ في خطة المراجعة.					
ثالثاً: تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) يمكن مراجع الحسابات من الحصول على أدلة المراجعة الكافية من خلال:						
11	مساعدة مراجع الحسابات في تقييم مدى ملائمة أدلة المراجعة المتحصل عليها.					
12	تمكين مراجع الحسابات من معرفة مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية.					
13	تمكين مراجع الحسابات من معرفة الإجراءات الكفيلة بتوفير أدلة إثبات كافية.					
14	مساعدة مراجع الحسابات في كيفية استخدام السير لإنجاز إجراءات المراجعة.					
15	تحديد واجبات مراجع الحسابات المرتبطة بالتقديرات المحاسبية.					
16	تمكين مراجع الحسابات من التزامه إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات.					
17	تساعد مراجع الحسابات في كيفية الحصول على التصريحات الكتابية.					
رابعاً: تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) يساعد مراجع الحسابات الاستفادة من عمل الآخرين من خلال:						
18	تنظيم العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.					
19	تسهيل كيفية الإستعانة بخدمات الخبير.					
20	تسهيل تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف مراجع الحسابات.					
21	تحديد مسؤولية كل من مراجع الحسابات والخبير.					

خامسا: تطبيق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) يساعد مراجع الحسابات في تقديم تقرير ملائم من خلال:

					22	مساعدة مراجع الحسابات في تأسيس رأي حول عملية مراجعة الكشوفات المالية.
					23	تحديد شكل التقرير لمراجع الحسابات.
					24	تحدد مضمون التقرير لمراجع الحسابات.
					25	إلزام مراجع الحسابات بالإعتماد على جميع العناصر المقنعة في تشكيل رأيه حول الكشوفات المالية.

ملحق رقم 02

مخرجات SPSS

1- تحليل نتائج عبارات المحاور الثلاثة

DESCRIPTIVES VARIABLES=v1 v2 v3 v4 v5 v6 v7 v8 v9 v10 v11 v12 v13 v14 v15 v16

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptives

Remarques

Sortie obtenue	02-NOV-2021 04:06:34	
Commentaires		
Entrée	Données	D:\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	150
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Toutes les données non manquantes sont utilisées.
Syntaxe	DESCRIPTIVES VARIABLES=v1 v2 v3 v4 v5 v6 v7 v8 v9 v10 v11 v12 v13 v14 v15 v16 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.	
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,00

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
يقدر مراجع الحسابات إمكانية إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدد مؤسسات تابعة لنفس المؤسسة الأم	150	2,00	5,00	3,66	,767
يدون مراجع الحسابات في ملفاته كيفية إجراءات المراجعة البديلة وأسباب التخلي عن واجب خاص مطلوب في أحد المعايير	150	2,00	5,00	3,8667	,64159
يطلب مراجع الحسابات التصريحات الكتابية التي تثبت أن جميع المنازعات الحالية والمحتملة قد تم إبلاغه بها وسجلت في الكشوفات المالية	150	1,00	5,00	4,0333	,63897
ينفذ مراجع الحسابات الإجراء على العنصر البديل في حالة عدم صلاحية أحد العناصر المختارة لتطبيق إجراء المراجعة	150	2,00	5,00	3,9800	,79824
يطلع مراجع الحسابات على المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية في الكشوفات المالية السابقة	150	1,0	5,0	3,9867	,81912
يقوم مراجع الحسابات بإجراءات بديلة لإزالة شك عن الردود على طلب التأكيدات الخارجية	150	2,00	5,00	4,000	,7597
لا يقوم مراجع الحسابات بأي إجراء مراجعة على القوائم المالية بعد إشهارها	150	1,00	5,00	3,9467	,74893
يحدد مراجع الحسابات الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقرير المراجعة في حالة عدم تقديم الإدارة التصريحات الكتابية المطلوبة	150	1,00	5,00	4,0800	,78167
يتواصل مراجع الحسابات الحالي مع مراجع الحسابات السابق	150	2,00	4,00	3,9800	,85507
يفتش مراجع الحسابات السجلات والوثائق في إطار الاجراءات المتبعة للحصول على العناصر المقتعة	150	1,00	5,00	3,5467	,66137

يفحص مراجع الحسابات الكشوفات المالية السابقة وتقرير المراجع السابق لتأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية	150	1,00	5,00	3,8933	,81221
يقيم مراجع الحسابات كفاءة الخبير المعين	150	1,00	5,00	3,9000	,66302
يأخذ مراجع الحسابات بعين الاعتبار أعمال المراجع الداخلي	150	1,00	5,00	3,9000	,84940
يؤرخ مراجع الحسابات تاريخ تقرير المراجعة بتاريخ غير سابق لتاريخ جمع العناصر المقنعة	150	1,00	5,00	3,9267	,69607
يقدر مراجع الحسابات ضرورة استكمال إجراءات المراجعة في الحالة التي تؤدي فيها الإجراءات التحليلية الى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد	150	2,00	5,00	3,6267	,71931
يطلب مراجع الحسابات استفسار من الادارة حول أسباب التأخر في المصادقة على الكشوفات المالية بعد إصدارها	150	1	5	4,0267	,62333
N valide (liste)	150				

DESCRIPTIVES VARIABLES=v17 v18 v19 v20 v21 v22 v23 v24 v25 v26

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptives

Remarques

Sortie obtenue		02-NOV-2021 04:00:12
Commentaires		
Entrée	Données	D:\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	150
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Toutes les données non manquantes sont utilisées.
Syntaxe		DESCRIPTIVES VARIABLES=v17 v18 v19 v20 v21 v22 v23 v24 v25 v26 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
هناك تطابق كبير بين معايير المراجعة الجزائرية ومعايير المراجعة الدولية	150	1,00	5,00	3,6933	,84303
يتم إصدار معايير المراجعة المحلية في الجزائر على أساس معايير المراجعة الدولية	150	1,00	5,00	3,4333	1,17819
هناك توافق بين النصوص القانونية المنظمة للمراجعة الخارجية في الجزائر و معايير المراجعة الدولية	150	1,00	5,00	3,1733	1,09144
توثيق معايير المراجعة الجزائرية للأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقرير المراجع بنفس طريقة توثيقها وفقا للمعايير الدولية للمراجعة	150	1,00	5,00	3,6400	1,02506
تتطابق الشروط المسبقة لقبول التكاليف بالمهمة في معايير المراجعة الجزائرية مع نظيرتها الدولية	150	1,00	5,00	3,4067	,99729
تتطابق معايير المراجعة الجزائرية في بيان مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية مع معايير المراجعة الدولية	150	1,00	5,00	3,6533	1,04904
تتطابق إجراءات توفير أدلة الإثبات الكافية المنصوص عليها في معايير المراجعة الدولية مع الاجراءات المنصوص عليها في معايير المراجعة الجزائرية	150	1,00	5,00	3,3133	,99756
استخدام السبر وطرق الكمية في معايير المراجعة الجزائرية لإنجاز إجراءات المراجعة يكون بنفس الكيفية المنصوص عليها في معايير المراجعة الدولية	150	1,00	5,00	3,3200	1,30728
يتعامل مراجع الحسابات مع أعمال المراجع الداخلي وفقا لمعايير المراجعة الدولية بنفس تعامله طبقا لمعايير المراجعة الجزائرية	150	1,00	5,00	3,3000	1,05392
تقرير المراجعة المعد وفق معايير المراجعة الدولية يتطابق مع التقرير المعد وفق معايير المراجعة الدولية	150	1,00	5,00	3,4933	1,18007

N valide (liste)	150				
------------------	-----	--	--	--	--

DESCRIPTIVES VARIABLES=v27 v28 v29 v30 v31 v32 v33 v34 v35 v36 v37 v38 v39 v40 v41 v42 v43 v44 v45 v46 v47 v48 v49 v50 v51

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptives

Remarques

Sortie obtenue		02-NOV-2022 04:00:12
Commentaires		
Entrée	Données	D:\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	150
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Toutes les données non manquantes sont utilisées.
Syntaxe		DESCRIPTIVES VARIABLES=v27 v28 v29 v30 v31 v32 v33 v34 v35 v36 v37 v38 v39 v40 v41 v42 v43 v44 v45 v46 v47 v48 v49 v50 v51 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
تساعد مراجع الحسابات في الاتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة المراجعة	150	1,00	5,00	4,0800	,78167
تحدد لمراجع الحسابات الشروط المسبقة لقبول التكاليف بالمهمة	150	1,00	5,00	3,9800	,85507
تحمل مراجع الحسابات مسؤولية القبول بشروط التكاليف بالمهمة	150	2,00	4,00	3,5600	,65004
تسهل لمراجع الحسابات توثيق عملية المراجعة	150	1,00	5,00	3,8933	,81221
تساعد مراجع الحسابات في كيفية معالجة التخلي عن واجب خاص مطلوب في أحد المعايير	150	1,00	5,00	3,9000	,66302
تلزم مراجع الحسابات توثيق الأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقرير المراجع	150	1,00	5,00	3,9000	,84940
تسهل لمراجع الحسابات التخطيط لعملية المراجعة المتكررة	150	1,00	5,00	4,0800	,78167
تضمن لمراجع الحسابات بناء خطة سليمة للمراجعة المتكررة	150	1,00	5,00	3,9800	,85507
توضح لمراجع الحسابات متطلبات بناء خطة المراجعة	150	2,00	4,00	3,5600	,65004
تمكن مراجع الحسابات من التعامل مع التغييرات التي تطرأ على خطة المراجعة	150	1,00	5,00	3,8933	,81221
تساعد مراجع الحسابات في تقييم مدى ملائمة ادلة المراجعة المتحصل عليها	150	1,00	5,00	3,9000	,66302
ممكن مراجع الحسابات في معرفة مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية	150	1,00	5,00	3,9000	,84940

تمكن مراجع الحسابات في معرفة الإجراءات الكفيلة بتوفير أدلة إثبات كافية	150	1,00	5,00	3,9267	,69607
تساعد مراجع الحسابات في كيفية استخدام السبر في المراجعة لإنجاز إجراءات المراجعة	150	1,00	5,00	3,6267	,71931
تحدد لمراجع الحسابات واجباته المرتبطة بالتقديرات المحاسبية	150	2,00	5,00	4,0267	,62333
تمكن مراجع الحسابات من التزامه اتجاه الأحداث اللاحقة لإفقال الحسابات	150	1,00	5,00	3,6933	,84303
تساعد مراجع الحسابات في كيفية الحصول على التصريحات الكتابية	150	1,00	5,00	3,4333	1,17819
تنظم العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي	150	1,00	5,00	3,1733	1,09144
تسهل لمراجع الحسابات كيفية الاستعانة بخدمات الخبير	150	1,00	5,00	3,6400	1,02506
تسهل لمراجع الحسابات تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين	150	1,00	5,00	3,4067	,99729
يحدد مسؤولية كل من مراجع الحسابات والخبير	150	1,00	5,00	3,6533	1,04904
تساعد مراجع الحسابات في تأسيس رأي حول عملية مراجعة الكشوفات المالية	150	1,00	5,00	3,3133	,99756
تحدد لمراجع الحسابات شكل التقرير	150	1,00	5,00	3,3200	1,30728
تحدد لمراجع الحسابات مضمون التقرير	150	1,00	5,00	3,3000	1,05392
تلتزم مراجع الحسابات بالاعتماد على جميع العناصر المقنعة في تشكيل رأي حول الكشوفات المالية	150	1,00	5,00	3,4933	1,18007
N valide (liste)	150				

ثانياً: معاملات ثبات محاور الدراسة

GET

FILE='D:\Sans titre1.sav'.

DATASET NAME Jeu_de_données1 WINDOW=FRONT.

RELIABILITY

/VARIABLES=v1 v2 v3 v4 v5 v6 v7 v8 v9 v10 v11 v12 v13 v14 v15 v16 v17 v18 v19 v20 v21 v22 v23
v24 v25 v26 v27 v28 v29 v30 v31 v32 v33 v34 v35 v36 v37 v38 v39 v40 v41 v42 v43 v44 v45 v46 v47
v48 v49 v50 v51

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		04-NOV-2021 18:02:55
Commentaires		
Entrée	Données	D:\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	150
	Entrée de la matrice	D:\Sans titre1.sav
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.

	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		<p>RELIABILITY</p> <p>/VARIABLES=v1 v2 v3 v4 v5 v6 v7 v8 v9 v10 v11 v12 v13 v14 v15 v16 v17 v18 v19 v20 v21 v22 v23 v24 v25 v26 v27 v28 v29 v30 v31 v32 v33 v34 v35 v36 v37 v38 v39 v40 v41 v42 v43 v44 v45 v46 v47 v48 v49 v50 v51</p> <p>/SCALE('ALL VARIABLES') ALL</p> <p>/MODEL=ALPHA.</p>
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,00

[Jeu_de_données1] D:\Sans titre1.sav

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	150	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	150	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,979	51

RELIABILITY

/VARIABLES=v1 v2 v3 v4 v5 v6 v7 v8 v9 v10 v11 v12 v13 v14 v15 v16

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		04-NOV-2021 18:02:55
Commentaires		
Entrée	Données	D:\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	150
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.

Syntaxe		RELIABILITY	
		/VARIABLES=v1 v2 v3 v4 v5 v6 v7 v8 v9 v10 v11 v12 v13 v14 v15 v16	
		/SCALE('ALL VARIABLES') ALL	
		/MODEL=ALPHA.	
Ressources	Temps de processeur		00:00:00,02
	Temps écoulé		00:00:00,02

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	150	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	150	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,948	16

RELIABILITY

/VARIABLES=v17 v18 v19 v20 v21 v22 v23 v24 v25 v26

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		04-NOV-2021 18:02:55
Commentaires		
Entrée	Données	D:\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	150
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=v17 v18 v19 v20 v21 v22 v23 v24 v25 v26 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,00

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	150	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	150	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,922	10

RELIABILITY

```
/VARIABLES=v27 v28 v29 v30 v31 v32 v33 v34 v35 v36 v37 v38 v39 v40 v41 v42 v43 v44 v45 v46 v47  
v48 v49 v50 v51
```

```
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
```

```
/MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		04-NOV-2021 18:02:55
Commentaires		
Entrée	Données	D:\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	150
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe	<p>RELIABILITY</p> <p>/VARIABLES=v27 v28 v29 v30 v31 v32 v33 v34 v35 v36 v37 v38 v39 v40 v41 v42 v43 v44 v45 v46 v47 v48 v49 v50 v51</p> <p>/SCALE('ALL VARIABLES') ALL</p> <p>/MODEL=ALPHA.</p>	
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	150	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	150	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,960	25

CORRELATIONS

/VARIABLES=M1 v1 v2 v3 v4 v5 v6 v7 v8 v9 v10 v11 v12 v13 v14 v15 v16

/PRINT=TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

ثالثاً: إختبار الفرضيات

T-TEST

/TESTVAL=0

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=s1 s2 s3 s4 s5

/CRITERIA=CI(.95).

Test T

Remarques

Sortie obtenue		13-NOV-2021 21:56:26
Commentaires		
Entrée	Données	D:\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	150
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors plage pour aucune variable de l'analyse.

Syntaxe		T-TEST	
		/TESTVAL=0	
		/MISSING=ANALYSIS	
		/VARIABLES=s1 s2 s3 s4 s5	
		/CRITERIA=CI(.95).	
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02	
	Temps écoulé	00:00:00,03	

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
الجزء الأول من المحور الثالث	150	3,9389	,57619	,04705
الجزء الثاني من المحور الثالث	150	3,8879	,62119	,04392
الجزء الثالث من المحور الثالث	150	3,8143	,45949	,03752
الجزء الرابع من المحور الثالث	150	3,5217	,77120	,06297
الجزء الخامس من المحور الثالث	150	3,3567	,90457	,07386

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0				
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %
					Inférieur
الجزء الأول من المحور الثالث	83,724	149	,000	3,93889	3,8459
الجزء الثاني من المحور الثالث	76,519	149	,000	3,88789	3,7359
الجزء الثالث من المحور الثالث	101,667	149	,000	3,81429	3,7402
الجزء الرابع من المحور الثالث	55,928	149	,000	3,52167	3,3972
الجزء الخامس من المحور الثالث	45,448	149	,000	3,35667	3,2107

T-TEST

/TESTVAL=0

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=M1 M2 M3

/CRITERIA=CI(.95).

Test T

Remarques

Sortie obtenue		13-NOV-2021 21:56:26
Commentaires		
Entrée	Données	D:\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	150
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors plage pour aucune variable de l'analyse.

Syntaxe	T-TEST	
	/TESTVAL=0	
	/MISSING=ANALYSIS	
	/VARIABLES=M1 M2 M3	
	/CRITERIA=CI(.95).	
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المحور الاول	150	3,5233	,71156	,05810
المحور الثاني	150	3,6773	,81076	,06620
المحور الثالث	150	3,7394	,55505	,04532

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور الاول	60,644	149	,000	3,52333	3,4085	3,6381
المحور الثاني	55,550	149	,000	3,67733	3,5465	3,8081
المحور الثالث	82,513	149	,000	3,73944	3,6499	3,8290

رابعاً: نموذج الإنحدار الخطي المتعدد

REGRESSION

/MISSING LISTWISE

/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA

/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)

/NOORIGIN

/DEPENDENT M3

/METHOD=ENTER s1 s2 s3 s4 s5.

Régression

Remarques

Sortie obtenue		13-NOV-2021 22:41:21
Commentaires		
Entrée	Données	D:\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	150
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur des observations dépourvues de valeurs manquantes dans les variables utilisées.

Syntaxe		REGRESSION	
		/MISSING LISTWISE	
		/STATISTICS COEFF OUTS R	
		ANOVA	
		/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)	
		/NOORIGIN	
		/DEPENDENT M3	
		/METHOD=ENTER s1 s2 s3 s4 s5.	
Ressources	Temps de processeur		00:00:00,02
	Temps écoulé		00:00:00,02
	Mémoire requise	3772 octets	
	Mémoire supplémentaire obligatoire pour les tracés résiduels	0 octets	

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	الجزء الخامس من المحور الثالث, الجزء الثاني من المحور الثالث, الجزء الاول من المحور الثالث, الجزء الثالث من المحور الثالث, الجزء الرابع من المحور الثالث ^b		Introduire

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,996 ^a	,993	,993	,04780

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	45,572	4	11,393	4985,894	,000 ^b
	Résidus	,331	145	,002		
	Total	45,903	149			

خامسا: نتائج التحليل الإحصائي التفصيلية

GET

FILE='D:\Sans titre1.sav'.

DATASET NAME Jeu_de_données1 WINDOW=FRONT.

FREQUENCIES VARIABLES=v1 v2 v3 v4 v5 v6 v7 v8 v9 v10 v11 v12 v13 v14 v15 v16 v17 v18 v19 v20
v21 v22 v23 v24 v25 v26 v27 v28 v29 v30 v31 v32 v33 v34 v35 v36 v37 v38 v39 v40 v41 v42 v43 v44
v45 v46 v47 v48 v49 v50 v51

/ORDER=ANALYSIS.

Fréquences

Remarques

Sortie obtenue		02-FEB-2022 05:27:34
Commentaires		
Entrée	Données	D:\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	150
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.

Syntaxe		<pre> FREQUENCIES VARIABLES=v1 v2 v3 v4 v5 v6 v7 v8 v9 v10 v11 v12 v13 v14 v15 v16 v17 v18 v19 v20 v21 v22 v23 v24 v25 v26 v27 v28 v29 v30 v31 v32 v33 v34 v35 v36 v37 v38 v39 v40 v41 v42 v43 v44 v45 v46 v47 v48 v49 v50 v51 /ORDER=ANALYSIS. </pre>	
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,06	
	Temps écoulé	00:00:00,08	

[Jeu_de_données1] D:\Sans titre1.sav

Table de fréquences

يقدر مراجع الحسابات إمكانية إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدد مؤسسات تابعة لنفس المؤسسة الأم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	6	4,0	4,0	4,0
غير موافق	4	2,7	2,7	6,7
محايد	30	20,0	20,0	26,7
موافق	105	70,0	70,0	96,7
موافق بشدة	5	3,3	3,3	100,0
Total	150	100,0	100,0	

يدون مراجع الحسابات في ملفاته كيفية إجراءات المراجعة البديلة وأسباب التخلي عن واجب خاص مطلوب في أحد المعايير

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	7	4,7	4,7	4,7
	محايد	21	14,0	14,0	18,7
	موافق	107	71,3	71,3	90,0
	موافق بشدة	15	10,0	10,0	100,0
	Total	150	100,0	100,0	

يطلب مراجع الحسابات التصريحات الكتابية التي تثبت أن جميع المنازعات الحالية والمحتملة قد تم إبلاغه بها وسجلت في الكشوفات المالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5	3,3	3,3	3,3
	محايد	13	8,7	8,7	12,0
	موافق	104	69,3	69,3	81,3
	موافق بشدة	28	18,7	18,7	100,0
	Total	150	100,0	100,0	

ينفذ مراجع الحسابات الإجراء على العنصر البديل في حالة عدم صلاحية أحد العناصر المختارة لتطبيق إجراء المراجعة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	2	1,3	1,3	3,3
	محايد	25	16,7	16,7	20,0
	موافق	85	56,7	56,7	76,7
	موافق بشدة	35	23,3	23,3	100,0

Total	150	100,0	100,0
-------	-----	-------	-------

يطلع مراجع الحسابات على المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية في الكشوفات المالية السابقة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	14	9,3	9,3	9,3
محايد	9	6,0	6,0	15,3
موافق	92	61,3	61,3	76,7
موافق بشدة	35	23,3	23,3	100,0
Total	150	100,0	100,0	

يقوم مراجع الحسابات بإجراءات بديلة لإزالة شك عن الردود على طلب التأكيدات الخارجية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
غير موافق	4	2,7	2,7	4,0
محايد	19	12,7	12,7	16,7
موافق	92	61,3	61,3	78,0
موافق بشدة	33	22,0	22,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

لا يقوم مراجع الحسابات بأي إجراء مراجعة على القوائم المالية بعد إشهارها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	4,0	4,0	4,0
	محايد	28	18,7	18,7	22,7
	موافق	84	56,0	56,0	78,7
	موافق بشدة	32	21,3	21,3	100,0
	Total	150	100,0	100,0	

يحدد مراجع الحسابات الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقرير المراجعة في حالة عدم تقديم الإدارة التصريحات الكتابية المطلوبة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	5	3,3	3,3	5,3
	محايد	7	4,7	4,7	10,0
	موافق	97	64,7	64,7	74,7
	موافق بشدة	38	25,3	25,3	100,0
	Total	150	100,0	100,0	

يتواصل مراجع الحسابات الحالي مع مراجع الحسابات السابق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	7	4,7	4,7	6,7
	محايد	17	11,3	11,3	18,0
	موافق	86	57,3	57,3	75,3

موافق بشدة	37	24,7	24,7	100,0
Total	150	100,0	100,0	

يفتش مراجع الحسابات السجلات والوثائق في اطار الاجراءات المتبعة للحصول على العناصر المقتعة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	14	9,3	9,3	9,3
محايد	40	26,7	26,7	36,0
موافق	96	64,0	64,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

يفحص مراجع الحسابات الكشوفات المالية السابقة وتقرير المراجع السابق لتأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
غير موافق	11	7,3	7,3	9,3
محايد	7	4,7	4,7	14,0
موافق	107	71,3	71,3	85,3
موافق بشدة	22	14,7	14,7	100,0
Total	150	100,0	100,0	

يقيم مراجع الحسابات كفاءة الخبير المعين

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
غير موافق	1	,7	,7	2,0

محايد	26	17,3	17,3	19,3
موافق	102	68,0	68,0	87,3
موافق بشدة	19	12,7	12,7	100,0
Total	150	100,0	100,0	

يأخذ مراجع الحسابات بعين الاعتبار أعمال المراجع الداخلي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	,7	,7	,7
غير موافق	10	6,7	6,7	7,3
محايد	26	17,3	17,3	24,7
موافق	79	52,7	52,7	77,3
موافق بشدة	34	22,7	22,7	100,0
Total	150	100,0	100,0	

يؤرخ مراجع الحسابات تاريخ تقرير المراجعة بتاريخ غير سابق لتاريخ جمع العناصر المققعة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
غير موافق	4	2,7	2,7	4,0
محايد	18	12,0	12,0	16,0
موافق	105	70,0	70,0	86,0
موافق بشدة	21	14,0	14,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

يقدر مراجع الحسابات ضرورة استكمال إجراءات المراجعة في الحالة التي تؤدي فيها الإجراءات التحليلية الى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
غير موافق	9	6,0	6,0	8,0
محايد	32	21,3	21,3	29,3
موافق	103	68,7	68,7	98,0
موافق بشدة	3	2,0	2,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

يطلب مراجع الحسابات استفسار من الإدارة حول أسباب التأخر في المصادقة على الكشوفات المالية بعد إصدارها

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	2	1,3	1,3	1,3
محايد	21	14,0	14,0	15,3
موافق	98	65,3	65,3	80,7
موافق بشدة	29	19,3	19,3	100,0
Total	150	100,0	100,0	

هناك تطابق كبير بين معايير المراجعة الجزائرية ومعايير المراجعة الدولية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
غير موافق	19	12,7	12,7	14,0
محايد	14	9,3	9,3	23,3

موافق	103	68,7	68,7	92,0
موافق بشدة	12	8,0	8,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

يتم إصدار معايير المراجعة المحلية في الجزائر على أساس معايير المراجعة الدولية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	10	6,7	6,7	6,7
غير موافق	29	19,3	19,3	26,0
محايد	23	15,3	15,3	41,3
موافق	62	41,3	41,3	82,7
موافق بشدة	26	17,3	17,3	100,0
Total	150	100,0	100,0	

هناك توافق بين النصوص القانونية المنظمة للمراجعة الخارجية في الجزائر و معايير المراجعة الدولية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
غير موافق	45	30,0	30,0	32,0
محايد	49	32,7	32,7	64,7
موافق	29	19,3	19,3	84,0
موافق بشدة	24	16,0	16,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

توثيق معايير المراجعة الجزائرية للأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقرير المراجع بنفس طريقة توثيقها وفقا للمعايير الدولية للمراجعة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	13	8,7	8,7	8,7
غير موافق	1	,7	,7	9,3
محايد	34	22,7	22,7	32,0
موافق	81	54,0	54,0	86,0
موافق بشدة	21	14,0	14,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تتطابق الشروط المسبقة لقبول التكاليف بالمهمة في معايير المراجعة الجزائرية مع نظيرتها الدولية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	10	6,7	6,7	6,7
غير موافق	17	11,3	11,3	18,0
محايد	34	22,7	22,7	40,7
موافق	80	53,3	53,3	94,0
موافق بشدة	9	6,0	6,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تتطابق معايير المراجعة الجزائرية في بيان مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية مع معايير المراجعة الدولية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	9	6,0	6,0	6,0
غير موافق	10	6,7	6,7	12,7

محايد	33	22,0	22,0	34,7
موافق	70	46,7	46,7	81,3
موافق بشدة	28	18,7	18,7	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تتطابق إجراءات توفير أدلة الإثبات الكافية المنصوص عليها في معايير المراجعة الدولية مع الإجراءات المنصوص عليها في معايير المراجعة الجزائرية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	12	8,0	8,0	8,0
غير موافق	11	7,3	7,3	15,3
محايد	56	37,3	37,3	52,7
موافق	60	40,0	40,0	92,7
موافق بشدة	11	7,3	7,3	100,0
Total	150	100,0	100,0	

استخدام السبر وطرق الكمية في معايير المراجعة الجزائرية لإنجاز إجراءات المراجعة يكون بنفس الكيفية المنصوص عليها في معايير المراجعة الدولية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	10	6,7	6,7	6,7
غير موافق	51	34,0	34,0	40,7
موافق	59	39,3	39,3	80,0
موافق بشدة	30	20,0	20,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

يتعامل مراجع الحسابات مع أعمال المراجع الداخلي وفقا لمعايير المراجعة الدولية بنفس تعامله طبقا لمعايير المراجعة الجزائرية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	9	6,0	6,0	6,0
غير موافق	37	24,7	24,7	30,7
محايد	7	4,7	4,7	35,3
موافق	94	62,7	62,7	98,0
موافق بشدة	3	2,0	2,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تقرير المراجعة المعد وفق معايير المراجعة الدولية يتطابق مع التقرير المعد وفق معايير المراجعة الدولية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	10	6,7	6,7	6,7
غير موافق	26	17,3	17,3	24,0
محايد	23	15,3	15,3	39,3
موافق	62	41,3	41,3	80,7
موافق بشدة	29	19,3	19,3	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تساعد مراجع الحسابات في الاتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة المراجعة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
غير موافق	5	3,3	3,3	5,3

محايد	7	4,7	4,7	10,0
موافق	97	64,7	64,7	74,7
موافق بشدة	38	25,3	25,3	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تحدد لمراجع الحسابات الشروط المسبقة لقبول التكاليف بالمهمة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
غير موافق	7	4,7	4,7	6,7
محايد	17	11,3	11,3	18,0
موافق	86	57,3	57,3	75,3
موافق بشدة	37	24,7	24,7	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تحمل مراجع الحسابات مسؤولية القبول بشروط التكاليف بالمهمة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	13	8,7	8,7	8,7
محايد	40	26,7	26,7	35,3
موافق	97	64,7	64,7	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تسهل لمراجع الحسابات توثيق عملية المراجعة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
غير موافق	11	7,3	7,3	9,3
محايد	7	4,7	4,7	14,0
موافق	107	71,3	71,3	85,3
موافق بشدة	22	14,7	14,7	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تساعد مراجع الحسابات في كيفية معالجة التخلي عن واجب خاص مطلوب في أحد المعايير

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
غير موافق	1	,7	,7	2,0
محايد	26	17,3	17,3	19,3
موافق	102	68,0	68,0	87,3
موافق بشدة	19	12,7	12,7	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تلتزم مراجع الحسابات توثيق الأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقرير المراجع

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	,7	,7	,7
غير موافق	10	6,7	6,7	7,3
محايد	26	17,3	17,3	24,7
موافق	79	52,7	52,7	77,3

موافق بشدة	34	22,7	22,7	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تسهل لمراجع الحسابات التخطيط لعملية المراجعة المتكررة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
غير موافق	5	3,3	3,3	5,3
محايد	7	4,7	4,7	10,0
موافق	97	64,7	64,7	74,7
موافق بشدة	38	25,3	25,3	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تضمن لمراجع الحسابات بناء خطة سليمة للمراجعة المتكررة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
غير موافق	7	4,7	4,7	6,7
محايد	17	11,3	11,3	18,0
موافق	86	57,3	57,3	75,3
موافق بشدة	37	24,7	24,7	100,0
Total	150	100,0	100,0	

توضح لمراجع الحسابات متطلبات بناء خطة المراجعة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	13	8,7	8,7	8,7
	محايد	40	26,7	26,7	35,3
	موافق	97	64,7	64,7	100,0
	Total	150	100,0	100,0	

تمكن مراجع الحسابات من التعامل مع التغيرات التي تطرأ على خطة المراجعة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	11	7,3	7,3	9,3
	محايد	7	4,7	4,7	14,0
	موافق	107	71,3	71,3	85,3
	موافق بشدة	22	14,7	14,7	100,0
	Total	150	100,0	100,0	

تساعد مراجع الحسابات في تقييم مدى ملائمة ادلة المراجعة المتحصل عليها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
	غير موافق	1	,7	,7	2,0
	محايد	26	17,3	17,3	19,3
	موافق	102	68,0	68,0	87,3
	موافق بشدة	19	12,7	12,7	100,0
	Total	150	100,0	100,0	

مكن مراجع الحسابات في معرفة مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	1	,7	,7	,7
غير موافق	10	6,7	6,7	7,3
محايد	26	17,3	17,3	24,7
موافق	79	52,7	52,7	77,3
موافق بشدة	34	22,7	22,7	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تمكن مراجع الحسابات في معرفة الإجراءات الكفيلة بتوفير أدلة إثبات كافية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
غير موافق	4	2,7	2,7	4,0
محايد	18	12,0	12,0	16,0
موافق	105	70,0	70,0	86,0
موافق بشدة	21	14,0	14,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تساعد مراجع الحسابات في كيفية استخدام السبر في المراجعة لإنجاز إجراءات المراجعة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
غير موافق	9	6,0	6,0	8,0

محايد	32	21,3	21,3	29,3
موافق	103	68,7	68,7	98,0
موافق بشدة	3	2,0	2,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تحدد لمراجع الحسابات واجباته المرتبطة بالتقديرات المحاسبية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	2	1,3	1,3	1,3
محايد	21	14,0	14,0	15,3
موافق	98	65,3	65,3	80,7
موافق بشدة	29	19,3	19,3	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تمكن مراجع الحسابات من التزامه اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	2	1,3	1,3	1,3
غير موافق	19	12,7	12,7	14,0
محايد	14	9,3	9,3	23,3
موافق	103	68,7	68,7	92,0
موافق بشدة	12	8,0	8,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تساعد مراجع الحسابات في كيفية الحصول على التصريحات الكتابية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	10	6,7	6,7	6,7
غير موافق	29	19,3	19,3	26,0
محايد	23	15,3	15,3	41,3
موافق	62	41,3	41,3	82,7
موافق بشدة	26	17,3	17,3	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تنظم العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	3	2,0	2,0	2,0
غير موافق	45	30,0	30,0	32,0
محايد	49	32,7	32,7	64,7
موافق	29	19,3	19,3	84,0
موافق بشدة	24	16,0	16,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تسهل لمراجع الحسابات كيفية الاستعانة بخدمات الخبير

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	13	8,7	8,7	8,7
غير موافق	1	,7	,7	9,3
محايد	34	22,7	22,7	32,0

موافق	81	54,0	54,0	86,0
موافق بشدة	21	14,0	14,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تسهل لمراجع الحسابات تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	10	6,7	6,7	6,7
غير موافق	17	11,3	11,3	18,0
محايد	34	22,7	22,7	40,7
موافق	80	53,3	53,3	94,0
موافق بشدة	9	6,0	6,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

يحدد مسؤولية كل من مراجع الحسابات والخبير

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	9	6,0	6,0	6,0
غير موافق	10	6,7	6,7	12,7
محايد	33	22,0	22,0	34,7
موافق	70	46,7	46,7	81,3
موافق بشدة	28	18,7	18,7	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تساعد مراجع الحسابات في تأسيس رأي حول عملية مراجعة الكشوفات المالية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	12	8,0	8,0	8,0
غير موافق	11	7,3	7,3	15,3
محايد	56	37,3	37,3	52,7
موافق	60	40,0	40,0	92,7
موافق بشدة	11	7,3	7,3	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تحدد لمراجع الحسابات شكل التقرير

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	10	6,7	6,7	6,7
غير موافق	51	34,0	34,0	40,7
موافق	59	39,3	39,3	80,0
موافق بشدة	30	20,0	20,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تحدد لمراجع الحسابات مضمون التقرير

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	9	6,0	6,0	6,0
غير موافق	37	24,7	24,7	30,7
محايد	7	4,7	4,7	35,3
موافق	94	62,7	62,7	98,0

موافق بشدة	3	2,0	2,0	100,0
Total	150	100,0	100,0	

تلتزم مراجع الحسابات بالاعتماد على جميع العناصر المقتنعة في تشكيل رأي حول الكشوفات المالية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق بشدة	10	6,7	6,7	6,7
غير موافق	26	17,3	17,3	24,0
محايد	23	15,3	15,3	39,3
موافق	62	41,3	41,3	80,7
موافق بشدة	29	19,3	19,3	100,0
Total	150	100,0	100,0	

الفهرس

الصفحة	البيان
I	الإهداء والشكر.....
II	ملخص الدراسة.....
V	قائمة المحتويات.....
XIII	قائمة الجداول.....
XI	قائمة الأشكال.....
XIII	قائمة الملاحق.....
XV	قائمة الإختصارات.....
أ	المقدمة.....
65-02	الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمراجعة المحاسبية
02	تمهيد.....
03	المبحث الأول: الإطار النظري للمراجعة المحاسبية.....
03	المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة.....
06	المطلب الثاني: ماهية المراجعة المحاسبية.....
08	المطلب الثالث: فروض المراجعة المحاسبية وأنواعها.....
08	الفرع الأول: فروض المراجعة المحاسبية.....
09	الفرع الثاني: أنواع المراجعة.....
11	المطلب الثالث: أهمية و أهداف المراجعة المحاسبية.....
11	الفرع الأول: أهداف المراجعة المحاسبية.....
12	الفرع الثاني: أهمية المراجعة المحاسبية.....
14	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المراجعة الدولية.....
14	المطلب الأول: معايير المراجعة.....
14	الفرع الأول: مفهوم معايير المراجعة.....
15	الفرع الثاني: وظائف معايير المراجعة.....
16	الفرع الثالث: أهمية معايير المراجعة.....
16	الفرع الرابع: معايير المراجعة المتعارف عليها.....
20	المطلب الثاني: المعايير الدولية للمراجعة (IAS).....
20	الفرع الأول: نشأة معايير المراجعة الدولية (IAS).....

21	الفرع الثاني: تعريف معايير المراجعة الدولية (IAS).....
23	الفرع الثالث: أهمية معايير المراجعة الدولية (IAS).....
23	الفرع الرابع: أهداف معايير المراجعة الدولية (IAS).....
24	<u>المطلب الثالث</u> : إصدار وتبني معايير المراجعة الدولية (IAS).....
24	الفرع الأول: الهيئات الدولية المشرفة على معايير المراجعة الدولية (IAS).....
26	الفرع الثاني: كيفية صدور معايير المراجعة الدولية (IAS).....
29	الفرع الثالث: تبويب معايير المراجعة الدولية (IAS).....
32	<u>المبحث الثالث</u> : الممارسة المهنية للمراجعة المحاسبية في الجزائر.....
32	<u>المطلب الأول</u> : تطور مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر.....
36	<u>المطلب الثاني</u> : الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر.....
36	الفرع الأول: الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر قبل صدور القانون 01-10.....
38	الفرع الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة بعد القانون 01-10.....
43	<u>المطلب الثالث</u> : كيفية ممارسة مهنة المراجعة المحاسبية في الجزائر.....
43	الفرع الأول: تعريف وشروط ممارسة المراجعة المحاسبية في الجزائر.....
45	الفرع الثاني: مهام ممارسي المراجعة المحاسبية في الجزائر.....
46	الفرع الثالث: مسؤوليات المراجع المحاسبي الجزائري.....
49	الفرع الرابع: تعيين وإنهاء مهام مراجع الحسابات.....
50	<u>المطلب الرابع</u> : تبني المعايير الدولية للمراجعة من خلال معايير المراجعة الجزائرية (NAA)....
50	الفرع الأول: توافق الممارسات المهنية للمراجعة على المستوى الدولي.....
51	الفرع الثاني: متطلبات تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر.....
53	الفرع الثالث: تعريف معايير المراجعة الجزائرية (NAA) وعرض إصداراتها.....
60	الفرع الرابع: المقارنة بين معايير المراجعة الجزائرية و معايير المراجعة الدولية.....
65	خلاصة الفصل.....
95-67	الفصل الثاني: أدبيات الدراسات السابقة
67	تمهيد.....
68	<u>المبحث الأول</u> : عرض الدراسات باللغة العربية.....
68	<u>المطلب الأول</u> : الدراسات التي تناولت المراجعة المحاسبية.....

80	<u>المطلب الثاني:</u> الدراسات التي تناولت معايير المراجعة المحلية والدولية.....
80	<u>المبحث الثاني:</u> عرض الدراسات باللغة الأجنبية.....
80	<u>المطلب الأول:</u> الدراسات التي تناولت المراجعة المحاسبية.....
82	<u>المطلب الثاني:</u> الدراسات التي تناولت معايير المراجعة المحلية والدولية.....
85	<u>المبحث الثالث:</u> موقع الدراسات الحالية من الدراسات السابقة.....
85	<u>المطلب الأول:</u> أوجه الاختلاف والتشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.....
94	<u>المطلب الثاني:</u> موقع الدراسات الحالية من الدراسات السابقة.....
95	خلاصة الفصل.....
150-96	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في بعض ولايات الشرق
97	تمهيد.....
98	<u>المبحث الأول:</u> الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.....
98	<u>المطلب الأول:</u> الطريقة والأدوات المستخدمة.....
98	<u>الفرع الأول:</u> منهج الدراسة الميدانية.....
98	<u>الفرع الثاني:</u> مجتمع وعينة الدراسة.....
101	<u>الفرع الثالث:</u> حدود الدراسة ومتغيرات الدراسة.....
103	<u>الفرع الرابع:</u> الإطار المنهجي ومراحل تصميم الاستبيان.....
105	<u>الفرع الخامس:</u> البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة.....
107	<u>المطلب الثاني:</u> صدق وثبات أداة الدراسة الإستبيان.....
112	<u>المبحث الثاني:</u> عرض النتائج ومناقشتها.....
112	<u>المطلب الأول:</u> عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.....
117	<u>المطلب الثاني:</u> التحليل الإحصائي لنتائج الإستبيان.....
134	<u>المطلب الثالث:</u> إختبار فرضيات الدراسة.....
150	خلاصة الفصل.....
153	الخاتمة.....
161	قائمة المصادر والمراجع.....
173	الملاحق.....
126	الفهرس.....

تم بحمد الله