الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مخبـر التطبيقات الكمية والنوعية للارتقاء الإقتصادي،
الإجتماعي والبيئي بالمؤسسات الجزائرية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (LMD) في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الموسومة بـــ:

# مدى إستعداد محافظي الحسابات لتطبيق معيار 700 في الجزائر

## – دراســة ميدانيــة –

من إعداد المترشح: شوراب خليفة إشراف الأستاذ الدكتور: عجيلة محمد

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :2024/03/20

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

| الرقم | الإسم واللقب | الرتبة | الجامعة الأصلية | الصفة |
|---|---|---|---|---|
| 01 | شرع يوسف | أستاذ التعليم العالي | جامعة غرداية | رئيسا |
| 02 | عجيلة محمد | أستاذ التعليم العالي | جامعة غرداية | مشرفا ومقررا |
| 03 | بهاز جيلالي | أستاذ محاضر –أ – | جامعة غرداية | مشرفا مساعدا |
| 04 | خبيطي خضير | أستاذ محاضر –أ – | جامعة غرداية | مناقشا |
| 05 | صديقي فؤاد | أستاذ التعليم العالي | جامعة ورقلة | مناقشا |
| 06 | رمضاني لعلا | أستاذ التعليم العالي | جامعة الأغواط | مناقشا |

السنة الجامعية 2023–2024

(لَا يُكَلفُ اللهُ نَفْسًا إِلا وُسْعَهَا لهَاَ مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ رَبنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِن نسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبنَا وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا إِصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الذِينَ مِن قَبْلِنَا رَبنَا وَلَا تُحَملْنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنا وَاغْفِرْ لَنَا وَارْحَمْنَا أَنتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ)

الأية 286/ سورة البقرة

# الإهـــــــــــداء

(وقضى ربك أن لا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا)

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما وأمدهما بالصحة والعافية.

إلى من شجعتني كثيرا زوجتي.

إلى أمل الحياة الدنيا وبريقها ولدي" عبد الماجد سليمان، مريم البتول" .

إلى إخوتي وأخواتي دون إستثناء وإلى كل أفراد العائلة.

شـــوراب خليفة

# شكـــر وتقديـــر

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقني لإنجاز هذا العمل المتواضع فله الفضل والمنة والشكر وإستنادا لحديث الرسول صلى الله عليه وسلم (من لم يشكر الناس لم يشكر الله)

أتقدم بالشكر الجزيل والامتنان العظيم والعرفان إلى الأستاذ المشرف الدكتور "عجيلة محمد"، لما بذله معي من جهد خلال إشرافه وتوجيهاته ونصائحه القيمة.

كما أتقدم بشكري أيضا إلى المشرف المساعد الأستاذ بهاز جيلالي على ملاحظاته

وتوجيهاته القيمة، وأتوجه بخالص الشكر والتقدير كذلك إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذا البحث وإبدائهم لما لهم من ملاحظات تزيد من قيمة البحث، فاسأل المولى الكريم أن ينفعنا بهم.

شكر وتقدير إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل المتواضع ولو بكلمة طيبة من قريب أو من بعيد.

شـــوراب خليفة

# الملخـــــــــص

# الملخـــــص

**ملخص**

تهدف دراستنا إلى تقييم مدى إستعداد محافظي الحسابات لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 في الجزائر، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين، ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بمراجعة الأدبيات النظرية والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع لتبيان الإطار المفاهيمي وقمنا بتخصيص الجانب التطبيقي لإختبار فرضيات الدراسة من أجل الإجابة على تساؤلاتها.

ولغرض جمع البيانات ميدانيا تم إعداد إستبيان يحتوي على 49 عبارة مغلقة وتوزيعه على 110 من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين، إلى جانب الأساتذة الجامعيين المتخصصين، تم تحليل هذه البيانات إحصائيا بإستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss v26).

أظهرت نتائج الدراسة أن توفر الجاهزية الشخصية وملائمة البيئة القانونية والإقتصادية لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في الجزائر ، وهذا بالرغم من أن البيئة الإقتصادية لم ترقى بعد للمستوى المطلوب لتطبيقه، لهما تأثير إيجابي على إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق المعيار من جميع جوانبه الرئيسية والمتمثلة في كيفية تأسيس وشكل الرأي حول الكشوف المالية، وكذا العناصر التي يجب أن يحتويها تقرير محافظ الحسابات، ولهذا التأثير إنعكاس إيجابي أيضا على إعداد التقارير و تأسيس الرأي؛ وبناء على هذه النتائج يمكن القول أن محافظي الحسابات لديهم الإستعداد الكافي لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 في الجزائر.

**الكلمات المفتاحية:** معايير التدقيق، معيار التدقيق رقم 700، محافظ الحسابات، تقرير التدقيق، تأسيس الرأي.

**Summary:**

Our study aims to assess the readiness of account auditors to apply auditing standard N° 700 in Algeria, by conducting a field study of a sample of professionals and academics. To achieve the objectives of the study, we reviewed the theoretical literature and previous studies related to the topic to show the conceptual framework, on the other hand we devoted the applied aspect to test the hypotheses of the study in order to answer its questions.

For collecting data in the field, a questionnaire was prepared containing 49 closed statements and distributed to 110 accounting experts, account auditors and certified accountants, in addition to university professors. These data were statistically analysed using the Statistical Package for Social Sciences (spss v26).

The results of the study showed that the availability of personal readiness and the suitability of the legal and economic environment for account auditors to apply auditing standard No. 700 in Algeria, despite the fact that the economic environment has not yet reached the required level for its application, have a positive impact on the perception of account auditors of the requirements of applying the standard from all its main aspects, which are how to establish and form an opinion on the financial statements, and the elements that the account auditor's report should contain as well. This impact was also positively reflected on the preparation of reports and the establishment of opinion. Based on these results؛ it can be said that account auditors have sufficient readiness to apply auditing standard No. 700 in Algeria.

**Keywords**: Auditing standards, auditing standard N° 700, Account auditors, Audit report, Opinion formation.

# الفهـــــــارس

## فهـرس المحتويـــــات


| العنوان | الصفحة |
|---|---|
| البسملة | I |
| الإهداء | II |
| شكر وتقدير | III |
| الملخص | V |
| فهرس المحتويات | VIII |
| فهرس الجداول | XI |
| فهرس الأشكال | XIV |
| فهرس الملاحق | XV |
| قائمة الإختصارات والرموز | XVI |
| المقدمة العامة | أ-ح |
| الفصل الأول: الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة | 1 |
| تمهيد الفصل | 2 |
| المبحث الأول: تقرير التدقيق للكشوف المالية | 3 |
| المطلب الأول: التأصيل النظري للتدقيق | 3 |
| المطلب الثاني: ماهية الكشوف المالية | 15 |
| المطلب الثالث: تقرير التدقيق | 19 |
| المبحث الثاني: تقرير التدقيق وفق معيار التدقيق رقم 700 | 30 |
| المطلب الأول: معايير التدقيق الدولية ومتطلبات تطبيقها بالبيئة الجزائرية | 30 |
| المطلب الثاني: تقرير التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي المعدل رقم 700 | 47 |
| المطلب الثالث: تقرير التدقيق وفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 | 53 |
| المبحث الثالث: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر | 63 |

| | |
|---|---|
| المطلب الأول: عموميات حول محافظ الحسابات | 63 |
| المطلب الثاني: الهيئة المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر | 81 |
| المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات في ظل إصلاحات مهنة التدقيق في الجزائر | 83 |
| خلاصة الفصل | 90 |
| الفصل الثاني: الدراسات السابقة | 91 |
| تمهيد الفصل | 92 |
| المبحث الأول: الدراسات الوطنية | 93 |
| المبحث الثاني: الدارسات الأجنبية | 104 |
| المبحث الثالث: مقارنة الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة | 115 |
| خلاصة الفصل | 121 |
| الفصل الثالث: الدراسة الميدانية | 122 |
| تمهيد الفصل | 123 |
| المبحث الأول: منهجية وأدوات الدراسة الميدانية | 124 |
| المطلب الأول: منهجية ومجتمع عينة الدراسة | 124 |
| المطلب الثاني :مصادر وأدوات جمع البيانات والمعلومات | 128 |
| المطلب الثالث :أدوات وأساليب المعالجة الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات | 132 |
| المبحث الثاني :صدق، ثبات عينة الدراسة وخصائصها | 134 |
| المطلب الأول :إختبار صدق وثبات الإستبيان | 134 |
| المطلب الثاني: عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة | 139 |
| المطلب الثالث: إختبار التوزيع الطبيعي | 147 |
| المبحث الثالث: إختبار الفرضيات ومناقشة نتائج الدراسة | 149 |
| المطلب الأول :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة | 149 |
| المطلب الثاني: إختبار الفرضيات | 172 |
| المطلب الثالث :مناقشة نتائج الدارسة | 188 |
| خلاصة الفصل | 193 |

| | |
|---|---|
| الخاتمة العامة | 194 |
| قائمة المراجع | 199 |
| الملاحق | 213 |

# فهـرس الجداول


| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | أنواع التدقيق الخارجي | 11 |
| 02 | أهم الفئات المستخدمة لتقرير المدقق وطبيعة هذا الإستخدام | 25 |
| 03 | قائمة معايير التدقيق الدولية (ISA) | 35 |
| 04 | المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) | 45 |
| 05 | مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي | 57 |
| 06 | مجتمع وعينة الدراسة الإستبيانية نسبة لمخرجات البرنامج | 127 |
| 07 | محتوى المحور الأول | 129 |
| 08 | محتوى المحور الثاني | 130 |
| 09 | محتوى المحور الثالث | 130 |
| 10 | محتوى المحور الرابع | 130 |
| 11 | توزيع الإتجاهات وفقا لمقياس ليكارت الخماسي | 132 |
| 12 | معاملات الإرتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الأول من الإستبيان | 134 |
| 13 | معاملات الإرتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الثاني من الإستبيان | 135 |
| 14 | معاملات الإرتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الثالث من الإستبيان | 136 |
| 15 | معاملات الإرتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الرابع من الإستبيان | 137 |
| 16 | معامل ألفا كرومباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة | 138 |
| 17 | توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية | 139 |
| 18 | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي | 140 |
| 19 | توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي | 141 |
| 20 | توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي | 143 |
| 21 | توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية | 144 |
| 22 | توزيع أفراد العينة حسب معرفة معايير الدولية والجزائرية للتدقيق | 145 |

| | | |
|---|---|---|
| 23 | توزيع أفراد العينة حسب تلقي تدريب أو تكوين أو حضور ندوات في مجال المحاسبة والتدقيق | 147 |
| 24 | نتائج إختبار التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات أفراد العينة نحو محاور الدراسة | 148 |
| 25 | نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الأول (التأهيل العلمي والعملي) | 149 |
| 26 | نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثاني (الإستقلالية والموضوعية) | 150 |
| 27 | نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثالث (التكوين والتدريب) | 151 |
| 28 | نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الرابع( العناية المهنية) | 152 |
| 29 | نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الأول | 153 |
| 30 | نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الأول( ملائمة البيئة القانونية–التنظيمية) | 154 |
| 31 | نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثاني( ملائمة البيئة الاقتصادية) | 155 |
| 32 | نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الثاني | 157 |
| 33 | نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الأول (تأسيس الرأي حول الكشوف المالية) | 158 |
| 34 | نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثاني( شكل الرأي) | 158 |
| 35 | نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الأول( عنوان تقرير محافظ الحسابات) | 159 |
| 36 | نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الثاني( المرسل إليه) | 160 |
| 37 | نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الثالث( الفقرة تمهيدية ) | 160 |
| 38 | نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الرابع( مسؤلية الإدارة ) | 161 |
| 39 | نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الخامس (مسؤولية محافظ الحسابات) | 162 |
| 40 | نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون السادس (شرح التدقيق) | 163 |
| 41 | نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون السابع( رأي محافظ الحسابات ) | 164 |
| 42 | نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الثامن( تقرير حول إلتزامات القانونية وتنظيمية أخرى) | 165 |
| 43 | نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون التاسع( هوية وتوقيع محافظ الحسابات) | 166 |
| 44 | نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون العاشر (تاريخ تقرير محافظ الحسابات ) | 166 |
| 45 | نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الحادي عشر (عنوان محافظ الحسابات) | 167 |

| | | |
|---|---|---|
| 46 | نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون البعد الثالث (محتوى تقرير محافظ الحسابات) | 167 |
| 47 | نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الرابع (المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية ) | 169 |
| 48 | نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الثالث | 169 |
| 49 | نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الرابع | 170 |
| 50 | ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الرئيسية الرابعة | 173 |
| 51 | تحليل التباين الأحادي (ANOVA) من الفرضية الرئيسة الرابعة | 173 |
| 52 | معامل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الرئيسة الرابعة | 174 |
| 53 | ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرابعة | 176 |
| 54 | تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرابعة | 176 |
| 55 | معامل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرابعة | 177 |
| 56 | ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرابعة | 179 |
| 57 | تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرابعة | 180 |
| 58 | معامل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرابعة | 180 |
| 59 | ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرابعة | 182 |
| 60 | تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرابعة | 183 |
| 61 | معامل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرابعة | 184 |
| 62 | ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرابعة | 185 |
| 63 | تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرابعة | 186 |
| 64 | معامل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرابعة | 187 |

# فهـرس الأشكال


| رقم الشكل | عنوان الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | أهداف مهنة التدقيق | 10 |
| 02 | الجهات التي تقوم بعملية التدقيق | 15 |
| 03 | أنواع الرأي لتقرير المدقق | 24 |
| 04 | المعايير الجزائرية للتدقيق حسب كل تصنيف | 43 |
| 05 | شكل تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق | 62 |
| 06 | مراحل تعيين محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري | 73 |
| 07 | مهام محافظ الحسابات | 78 |
| 08 | تنظيم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات | 83 |
| 09 | النموذج الإفتراضي لمتغيرات الدراسة | 125 |
| 10 | توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية | 140 |
| 11 | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي | 141 |
| 12 | توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي | 142 |
| 13 | توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي | 144 |
| 14 | توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية | 145 |
| 15 | توزيع أفراد العينة حسب معرفة معايير الدولية والجزائرية للتدقيق | 146 |
| 16 | توزيع أفراد العينة حسب تلقي تدريب أو تكوين أو حضور ندوات في مجال المحاسبة والتدقيق | 147 |

# فهـرس الملاحق


| رقم الملحق | عنوان الملحق | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | نموذج تقرير المدقق وفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 | 214 |
| 02 | نموذج عن أداة الدراسة" النسخة العربية" | 215 |
| 03 | نموذج عن أداة الدراسة" النسخة الفرنسية" | 221 |
| 04 | قائمة محكمي أداة الدراسة | 228 |
| 05 | معامل ثبات أداة الدراسة | 228 |
| 06 | عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الأول | 229 |
| 07 | عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الثاني | 229 |
| 08 | عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الثالث | 229 |
| 09 | عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الرابع | 229 |
| 10 | إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدارسة | 230 |
| 11 | إختبار الفرضية الرابعة | 230 |
| 12 | إختبار الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرابعة | 231 |
| 13 | إختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرابعة | 231 |
| 14 | إختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرابعة | 232 |
| 15 | إختبار الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرابعة | 233 |

# قائمة الإختصارات والرموز

| الإختصار | المصطلح المقابل باللغة الأجنبية | المصطلح باللغة العربية |
|---|---|---|
| AAA | American Accounting Association | جمعية المحاسبة الأمريكية |
| AICPA | Certified Public American Institute of Accountants | المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين |
| IFAC | Accountants International Fédération of | الإتحاد الدولي للمحاسبين |
| IAPC | International Auditing Practices Committee | اللجنة الدولية لممارسة التدقيق |
| IAAS | International Auditing and Assurance Standards | معايير التدقيق والتأكيد الدولية |
| GAAS | Generally Accepted Auditing Standards | معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما |
| IAASB | The International Auditing and Assurance Standards Board | مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي |
| ISA | International Standards Auditing | المعيار الدولي للتدقيق |
| CNC | Conseil National De Comptabilité | المجلس الوطني للمحاسبة |
| CNCC | Chambre Nationale des Commissaires aux comptes | الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات |
| ONCC | La Compagnie Nationale des aux Compte Commissaires | المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات |
| HSCC | Le Haut Conseil du Commissariat aux Compt | المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات |
| CAC | Commissaire Aux Comptes | محافظ الحسابات |
| NAA | Normes Algériennes d'Audit | المعايير الجزائرية للتدقيق |
| PCN | Plan Comptable National | المخطط المحاسبي الوطني |
| SCF | Système Comptable Financier | النظام المحاسبي المالي |
| SPSS | Statistical Package of Social Sciences | الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية |

# مقدمة

# مقدمـــــــــة

**أولا–توطئة:**

إن عملية التدقيق ليست نتاج سنوات الأخيرة بل يمتد تاريخها إلى أعماق التاريخ البشري، فقد عرف الإنسان مبادئ التدقيق منذ فترة بدائية جدا تزامنت مع بداية ممارسته للأنشطة لتلبية إحتياجاته وإحتياجات مجتمعه، ففي البداية كانت عملية التدقيق تتم من خلال الاستماع ثم أخذت شكلا آخرا يتم عن طريق أن يقوم كل كاتب بتدقيق عمل الآخر، وفي عصر الإغريق تطورت هذه العملية لتشمل مجموعة من الموظفين المختصين الذين كانوا يعرفون بـ "مجلس تدقيق الحسابات" وفي عصر الرومان، تطورت هذه العملية بوجود مجلس شيوخ مسؤول عن تدقيق الحسابات والإشراف على إعتمادها حيث تولى هذا المجلس دورا مهما في تدقيق الحسابات وإعتمادها، مع تقدم الزمن أصبحت عملية التدقيق تتطور لتشمل مجالات أوسع في العصور الحديثة نتيجة لتطور الإقتصادي المتسارع، حيث أصبحت مهنة التدقيق تشمل اليوم مجموعة متنوعة من المسؤوليات تتجاوز الجوانب المحاسبية التقليدية، فبالإضافة إلى تدقيق السجلات المالية والمحاسبية تمتد مهام التدقيق لتشمل مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إليها، بالإضافة إلى تقييم الأداء وإبداء الرأي حول إمكانية إستمرار المؤسسة في نشاطها مستقبلا.

وبما أن أهمية مهنة التدقيق ترتبط بنوعية ما يقدمه المدقق لمستخدمه وكافة المستفيدين من خدماته، وجب عليه الإلتزام بتطبيق المعايير التي تنظم المهنية ومراعاة القوانين والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية المقدمة إليه من أجل إعداد تقارير وإبداء الرأي عنها، لأجل هذا عملت مختلف الدول على تنظيم مهنة التدقيق من الناحية النظرية والميدانية من خلال خلق الهيئات المنظمة لها، تأتي في مقدمة هذه الهيئات الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال لجنة التدقيق الدولية واللجان الأخرى المنبثقة عنه والذي عمل على وضع شروط للممارسة المهنة، تهدف لتحقيق التوافق والتجانس وتقليل التفاوت بين ممارسات المهنيين في مختلف دول العالم من خلال إصدار مجموعة من الإرشادات التي تضبط المهنة سواء من حيث القائمين بها أو من حيث إجراءات التدقيق، سميت هذه الإرشادات بمعايير التدقيق الدولية (ISA) حيث تعد هذه المعايير أساسية للغاية ، تهدف لوضع معايير موحدة تمكن المدققين من العمل بمهنية وهذا بغض النظر عن الموقع الجغرافي وتوفر إطارا للأداء الفعلي وتضمن الأداء الجيد لممارسة مهنة التدقيق، ومن جهة أخرى تعد هذه المعايير نماذج تحدد الطريقة التي يجب أن يتبعها المدققون في ممارسة مهنتهم، وتعتبر مكاتب التدقيق العالمية أنه من الضروري الإلتزام بها لكونها تخضع للتعديل المستمر المواكب للتغيرات والتطورات الإقتصادية.

كما تعد مهنة التدقيق من بين أبرز المهن التي تلعب دورا حاسما في تعزيز التطور الاقتصادي للبلدان وفي الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع سواء النامية منها أو المتطورة بحيث نالت مهنة التدقيق إهتماما متزايدا في كافة الأوساط المالية والقانونية والاقتصادية المعاصرة و ذلك لعدة أسباب منها

# مقدمـــــــــة

أهمية التقرير الذي يعده المدقق لمختلف الجهات أثناء عملية التدقيق، حيث يعتبر تقرير التدقيق الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها مختلف الفئات التي يخدمها المدقق إذ يعتبر بمثابة الوثيقة النهائية المعبرة لنتائج أعمال مهمة التدقيق التي يقوم بها المدقق والذي يرفق بالقوائم المالية المنشورة ويعتبر جزءا لا يتجزأ منها ، حيث تتضمن هذه تقارير نتائج عملية التدقيق الذي قام بها المدقق وهذا من أجل إبداء رأيه المهني حول عدالة وسلامة الكشوف المالية من خلال المعلومات المحتوات فيها التي تعرضها إدارة المؤسسة ، كما أن هدف هذه التقارير هو تزويد المستفيدين بمعلومات دقيقة حول وضعية المؤسسة المالية الحقيقية لإتخاذ قراراتهم المالية الإستراتيجية.

وحتى يحقق تقرير المدقق هاته الأهداف وجب العناية بمحتواه، لغته وشكله، بهدف تسهيل فهمه بشكل صحيح من قبل مستخدمي الكشوف المالية، لذلك أولت جهات مهنية عديدة مثل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين أهمية كبيرة لتقرير المدقق وربطه بأهداف أخرى يسعون لتحقيقها مثل تقليص مسؤوليات مدقق الحسابات وتقليل إحتمالية تعرضهم للمساءلة القانونية بسبب لغة التقرير أو لسوء فهمه، ولذلك قامت هذه الجهات بإصدار العديد من المعايير المتعلقة بتقرير المدقق والحث على تطبيقها، منها معيار التدقيق الدولي رقم 700 (تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية) ، وإجراء العديد من التعديلات عليها والمرتبطة بشكل التقرير ومحتواه، تطبيق هذه المعايير تهدف إلى جعل تقرير المدقق قادرا على توصيل نتائج عملية التدقيق بشكل واضح وسهل، وتعزيز فهم المستخدمين لهذه النتائج بشكل أفضل.

كما أولت الجزائر أهمية كبيرة لتقرير المدقق (محافظ الحسابات) على غرار العديد من الدول وهذا من خلال إصدارها قوانين ومراسيم وقرارات تحدد محتوى وكيفيات إعداد تقارير المدقق، منها صدور القانون رقم10-01 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، حيث نص على إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية يقوم بتنظيم المهنة و تطويرها ،حيث قام المجلس من خلال إصدارته لمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) بإصدار المعيار رقم 700 تحت عنوان ( تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية ) المستمد من المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 ،المعالج لشكل ومضمون تقرير المدقق، الأمر الذي خلق بعض الإستحداثات على مستوى الأحكام المتعلقة بالتقارير والحث عل تطبيقه من طرف محافظ الحسابات الذي يعتبر الشخص الوحيد الذي يقوم بالتدقيق القانوني في الجزائر، وهو شخص معتمد مختص مستقل عن المؤسسة يقوم بتدقيق قوائمها المالية ، حيث تقوم على مسؤوليته إكتشاف الغش والإحتيال والممارسات الخاطئة أثناء تدقيقه للكشوف المالية والإبلاغ عنها وإبداء رأيه عنها في شكل تقرير مكتوب.

**ثانيا–طرح الاشكالية:**

تأسيسا لما سبق وللتعرف أكثر على الجوانب الموضوع إرتأينا صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

ما مدى متطلبات إستعداد محافظي الحسابات لتطبيق معيار تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية رقم 700 في البيئة الجزائرية؟

ويتفرع من هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات أهمها ما يلي:

- ما مدى مواكبة الجزائر لتطورات العالمية في مجال التدقيق؟
- هل البيئة الجزائرية صالحة لتبني وتطبيق معايير التدقيق الدولية؟
- هل يوجد متطلبات خاصة بمعيار التدقيق رقم 700 ضمن التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق في البيئة الجزائرية؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات على تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية؟

**ثالثا–فرضيات الدراسة:** بناء على ما تقدم من الإشكالية المطروحة يمكن تقديم الفرضيات التالية:

- مهنة التدقيق في الجزائر في تطور مستمر نظرا لمسايرتها لمختلف التطورات الواقعة في مجال التدقيق وإنسجامها مع الواقع الدولي.
- بيئة الجزائر صالحة حاليا لتبني وتطبيق معايير التدقيق الدولية شريطة تكييف واقع ممارسة المهنية بما يتلائم مع معايير التدقيق الدولية؛
- يوجد متطلبات خاصة بمعيار التدقيق رقم 700 ضمن التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات على تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.

**رابعا–أهمية الدراسة:**

تبرز أهمية الدراسة في معرفة واقع إستعداد محافظ الحسابات لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 في الجزائر، وهذا من خلال إستعداده الشخصي المتمثل في التأهيل العلمي العملي، الإستقلالية ،التكوين والتدريب والعناية المهنية، وكذلك إستعداده لتطبيقه في البيئة القانونية والاقتصادية الجزائرية، ومعرفة تأثير هذا الإستعداد على إدراكه لهذا المعيار وكذلك تأثيره على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية ، وذلك بغرض ضمان الفهم الجيد والقراءة الموحدة لشكل ومحتوى تقارير التدقيق على المستوى الوطني والمستوى الدولي بعد تطبيق معيار التدقيق رقم 700.

**خامسا –أهداف الدراسة:** بناء على ما تقدم من الإشكالية المقدمة والفرضيات المقترحة وأهمية الموضوع يمكن إعطاء الأهداف التالية:

- إبراز الفائدة من إصدار معايير التدقيق الدولية وكذا أهمية تبنيها في الجزائر؛
- تبيان أهمية معايير التدقيق في تنظيم ممارسة المهنية في الجزائر؛
- التعرف على مهنة محافظ الحسابات ومدى متابعته لمستجدات المهنة من مراسيم وقوانين وإمتثاله لها؛
- الإطلاع على آراء المختصين في المهنة على مدى إستعداد البيئة الجزائرية لتطبيق معايير التدقيق وهذا من خلال معيار التدقيق رقم 700 .

**سادسا–دوافع إختيار موضوع الدراسة:**

- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع وخدمة التخصص؛
- الرغبة في التعمق أكثر في ميدان التدقيق؛

– محاولة التعرف أكثر على مختلف الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات في سبيل التحقق من الإستعداد لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.

**سابعا–منهجية الدراسة**

1. **منهجية الدراسة من الناحية النظرية** :سيتم دراسة هذا البحث من جانبه النظري بالاعتماد على المنهج التاريخي في تتبع تطور التدقيق على الصعيد الدولي والمحلي، وكذا الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة ما جاءت به الكتب، المراجع الأجنبية والعربية، الدوريات الصادرة من الهيئات الرسمية، المجالات والبحوث والمقالات العلمية، الملتقيات وكذلك التشريعات المنظمة للمهنة في الجزائر.
2. **منهجية الدراسة من الناحية التطبيقية** :تعتمد الدراسة الميدانية على المنهج التحليلي لتحليل النتائج المتوصل إليها، كما أستعمل في هذه الدارسة الإستبيان كأداة لجمع البيانات، حيث تم تحديد أسئلته من خلال الجانب النظري، وجه لعينة من المهنيين والأكاديميين لاستقراء الإستعداد لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 مع واقع البيئة الجزائرية، كما تم إستعمال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) لتحليل البيانات التي تم جمعها إحصائيا ومن ثمة استخلاص النتائج.

**ثامنا–حدود الدراسة**

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

1. **الحدود المكانية:** تسلط هذه الدراسة الضوء على مدى إستعداد محافظي الحسابات لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 في الجزائر، فتمت الدراسة في الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية.
2. **الحدود الزمنية** :إهتمت دراستنا بكل ما يتعلق بالمهنة من أول ظهور لها إلى غاية 2023، إلا أن الحدود الزمنية للدراسة التحليلية إمتدت تزامنا مع بداية البحث ككل، حيث تم إعداد وتوزيع الاستبيان منذ جانفي 2023 إلى غاية بداية عملية التحليل في أفريل 2023.
3. **الحدود البشرية** :تستند هذه الدراسة لآراء وإجابات مهني التدقيق في الجزائر، لكل من محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين وكذا إلى آراء وإجابات الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق.
4. **الحدود الموضوعية** :إهتمت الدراسة بالمحاور المرتبطة بمعيار التدقيق رقم 700، ومهنة محافظي الحسابات في الجزائر، دون سواها من المواضيع الأخرى المتعلقة بالتدقيق.

**تاسعا–صعوبات الدراسة**

- نقص ثقافة إستقراء تقرير محافظ الحسابات في الجزائر؛
- التعديلات والإضافات التي تشهدها نصوص معايير التدقيق الدولية بصفة متكررة، ما حتم على الباحث إعتماد مراجع حديثة والإستغناء عن الكثير من المراجع القديمة نسبيا، كما خلق صعوبة في تحصيل بعض النصوص؛
- عدم التجاوب أو التجاوب السلبي من بعض المهنيين منهم من خلال الرفض للإجابة أو التماطل في الرد على الاستبيان.

**عاشرا–هيكل الدراسة**

من أجل معالجة موضوعنا هذا قمنا بتقسيم دراستنا إلى ثلاثة فصول بعد المقدمة حيث تناول **الفصل الأول** الإطار النظري المتعلق بموضوع الدراسة، حيث نتطرق فيه إلى تقرير التدقيق للكشوف المالية بصفة عامة ثم التعريج على المعيار التدقيق رقم 700 الدولي ونظيره الجزائري، وأخيرا تناولنا الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، **أما الفصل الثاني** فنتطرق من خلاله إلى الدراسات السابقة الوطنية والأجنبية مع مناقشة ما جاءت به هذه الدراسات، كما تم القيام بالمقارنة بين هذه الدراسات ودراستنا ، وفي **الفصل الثالث** نتطرق للدراسة الميدانية وذلك من خلال منهجية وأدوات الدراسة الميدانية، صدق و ثبات عينة الدراسة وخصائصها ، إختبار الفرضيات ومناقشة النتائج، لنصل في الأخير إلى خاتمة تضمنت مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية، كما قمنا بتقديم مجموعة من التوصيات وطرح أفاق بحثية.

# الفصـــــل الأول:

# الإطار النظري والمفاهيمي

# لمتغيرات الدراسة

**تمهيد الفصل:**

مهنة التدقيق تحظى بإهتمام كبير في وقتنا الحالي نظرا للدور الحيوي الذي تلعبه على مستويات متعددة، فهي تعتبر وسيلة لمراقبة أعمال المسيرين من خلال تقرير يعرف بتقرير التدقيق والذي يعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق، يلجأ إليه أصحاب رأس المال والمساهمين ومختلف الهيئات التي تستخدم الكشوف المالية، حيث تعتمد عملية إعداد تقارير التدقيق على مجموعة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي يتعامل المدقق به، إضافة إلى ذلك توجه هذه التقارير المدقق أثناء قيامه بعمله، بذلك تعد الجزائر ملزمة كغيرها من الدول بمواكبة التطورات الإقتصادية الحاصلة في ميدان إعداد تقارير المدقق (محافظ الحسابات)، حيث قامت الحكومة الجزائرية بعدة إصلاحات تخص تنظيم الممارسات المهنية الخاصة بإعداد تقارير التدقيق، حيث أصدرت مجموعة من القوانين والمراسيم وصولا إلى إصدارها لمعيارها المحلي للتدقيق رقم 700 الذي هو مستمد من معيار التدقيق الدولي رقم 700.

قمنا في هذا الفصل الخاص بالإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث، **المبحث الأول** خاص بتقرير التدقيق الكشوف المالية تناولنا فيه عرض موجز لتعريفات حول التدقيق والكشوف المالية ثم قمنا بعرض تقرير التدقيق؛ أما **المبحث الثاني** فخصصناه لمعيار التدقيق رقم 700، حيث قمنا بعرض المفاهيم الخاصة بمعايير التدقيق الدولية، ثم تناولنا معيار التدقيق الدولي المعدل رقم 700، وفي أخر هذا المبحث تطرقنا لمعيار التدقيق الجزائري رقم 700؛ وفي **المبحث الثالث** تناول الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، إذ قدمنا فيه عموميات حول محافظ الحسابات، ثم تناولنا الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفي أخر هذا المبحث تطرقنا لشكل ومحتوى تقرير محافظ الحسابات في ظل إصلاحات مهنة التدقيق في الجزائر.

## المبحث الأول: تقرير التدقيق للكشوف المالية

تقرير المدقق وسيلة إتصال أساسية تربط المدقق بمستخدمي القوائم المالية والجهة المدققة نفسها والأطراف المهتمة بالمؤسسة؛ حيث يعبر عن جهد التدقيق ويقدم تقيما إنتقاديا يعكس مدى دقة تمثيل القوائم المالية للموقف الإقتصادي للمؤسسة، وبهذا يسهم التقرير في تعزيز الشفافية والنزاهة وبناء الثقة بين جميع الأطراف المعنية، كما يعد التقرير خلاصة لعملية التدقيق وهو المرجع الأساسي للأفراد والكيانات لإتخاذ قراراتهم وخطواتهم المستقبلية، لهذا سنحاول في هذا المبحث الوقوف على الجوانب النظرية المتعلقة بالتدقيق وتقاريره، والتي نراها مرتبطة ومهمة لمعالج الدراسة.

### المطلب الأول: التأصيل النظري للتدقيق

تطورت الممارسة المهنية للتدقيق وأثر ذلك في تطور ومفهوم وطرق ممارسة التدقيق، إذ نستعرض تاريخيا هذا التطور والتغيرات الرئيسية فيه، يأتي بعد ذلك التركيز على مفهوم التدقيق والتعاريف المختلفة له، وأخير يبحث في أهداف عملية التدقيق وتطوره.

#### الفرع الأول: عموميات حول التدقيق

مهنة التدقيق تأثرت بتطورات الحياة الإجتماعية والإقتصادية، مساهمة في تحقيق النمو والشفافية بتقديم آراء مستقلة تعزز القرارات وتقوي الثقة لكل الوحدات الإقتصادية، لذا سنتطرق من خلال هذا الفرع إلى العناصر التالية

#### أولا: التطور التاريخي للتدقيق

إختلف الباحثون في وضع مراحل تاريخية لتطور التدقيق، ولكن وما لا شك فيه أن التدقيق تطور بتطور الشعوب حيث ساهمت مختلف الحضارات في هذا التطور، وسوف نستعرض فيما يلي أهم هذه الحضارات ومدى مساهمة كل منها في ظهور وتطور التدقيق.

**1. نشأة التدقيق**

نشأت مهنة التدقيق من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للأحداث، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تؤكد الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم التدقيق للتأكد من صحة الحسابات[1]، وقد تم ممارسة التدقيق في العصور الوسطى عن طريق الإستماع، حيث كان وكلاء الملاك الإقطاعين يدققون أعمال

[1] – خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات– الناحية النظرية والعلمية–دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2000 ، ص17 .

الفلاحين وقد أستخدم لفظ " Auditéالدلالة على التدقيق، ومن هذا اللفظ تم إشتقاق كلمة "Audit " لتعني التدقيق أو المراجعة أو الرقابة على الحسابات منذ عصر النهضة إلى غاية الوقت الحاضر[1]

## 2. تطور التدقيق

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منه من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير عملية التدقيق من الجانب النظري بغية جعلها تتماشي والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والإقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الإقتصادية علي وجه الخصوص، ولذلك سنورد فيما يلي أهم المراحل التاريخية للتدقيق[2]:

- **قبل عام 1500 للميلادية** :في بداية هذه الفترة إقتصرت المحاسبة على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر، وقد إنصب الإهتمام الرئيسي للتدقيق في تلك الفترة على منع التزوير من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية والتأكد من أمانتهم[3].
- **من 1500 إلى 1850**: شهدت هذه الفترة ظهور نظرية إنفصال الملكية عن التسيير، حيث إنفصل المدققون على نظم الرقابة الداخلية داخل المشاريع، كما ظل الهدف من التدقيق هو كشف الخطأ ومنع الغش والإختلاس[4].
- **من 1850 إلى 1905**: في هذه الفترة ظهرت الشركات المساهمة كبيرة الحجم التي تمخضت عن الثورة الصناعية، حيث ظهرت الحاجة إلى وجود إتحاد لمهنة التدقيق وهنا كان الهدف الأساسي للتدقيق هو إكتشاف الأخطاء والغش والعمل على منعهما، كما تم توجيه بعض الإهتمام لفحص نظام الرقابة الداخلية من خلال الطرائق المحاسبية المستخدمة، وكذا إستخدام أسلوب الفحص بالعينة على نطاق محدود بعد ما كان الأسلوب السائد في التدقيق هو الفحص التفصيلي لكل العمليات.

---

[1] – حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص2 .

[2] - Lionel Gollins et Genard Valin, Audit et Contrôle Interne (Aspects financiers, Opérationnels et Stratégiques), Dolloz Gestion, Paris, 4e Edition, 1992, P 17.

[3] - عباييبة أسماء، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة–حالة محافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2020، ص3.

4 – حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سبق ذكره، ص 14.

- **من 1905 إلى1933** : في هذه المرحلة هدف التدقيق إقتصر على التأكد من صحة وعدالة المركز المالي، حيث بدأ الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج لعملية التدقيق مع تغير أسلوب التدقيق بشكل كبير من التدقيق التفصيلي إلى إستخدام أسلوب العينة، أي زاد الإعتراف بأهمية التدقيق الخارجي، حيث أنه أول من إعترف بهذه الأهمية الأستاذ دكسي الذي بين أن نظام الرقابة الداخلية الفعالة يعوض عن التدقيق[1].
- **من 1933 إلى1940** : في هذه الفترة تطورت أهداف وأساليب التدقيق، حيث بدأ الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية كنظام مستقل عن النظام المحاسبي المطبق بالمؤسسة وأصبح أسلوب الفحص بالعينة هو القاعدة وليس الإستثناء، كما ظهرت أهمية الربط بين حجم العينة وكيفية إختيارها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.
- **ما بعد عام1940** : أصبح الهدف الرئيسي لعملية التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، كما إزداد الإهتمام والإعتماد على نظام الرقابة الداخلية إضافة إلى ظهور ما يعرف بالتدقيق الإجتماعي والبيئي[2].

**ثانيا: تعريف التدقيق**

يمكن تعريف التدقيق من زوايا متعددة تشمل الجانب اللغوي والإصطلاحي والإجرائي:

1. **التدقيق لغتا:** ورد مصطلح التدقيق في اللغة العربية للدلالة أساسا على الدقة،" دقق في الحساب وغيره : إستعمل الدقة وأنعم النظر فيه، دققت مداقة الحساب وفي الحساب، حاسبته بالدقة، الدقة هي الضبط الأحكام، والتدقيق عند العلماء هو إثبات الدليل بالدليل، كما أن التحقيق هو إثبات المسألة بالدليل، فالمدقق أعلى رتبة من المحقق"[3].
2. **التدقيق اصطلاحا** :للتدقيق إصطلاحا معنا مستمدا من المصطلح اللاتيني Audire والذي يعني الإستماع، وقد أستخدم الرومان هذا المصطلح للإشارة إلى الرقابة التي تتم باسم الملك على أراضيه.
3. **التدقيق إجرائيا:** قد تم تعريف التدقيق من طرف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) : "على أنه عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"[4].

---

[1] - عباييبة أسماء، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة، مرجع سبق ذكره، ص ص 3-4.

[2] – عباييبة أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 04.

[3] – قاموس المنجد في اللغة والإعلام، دار المشرق، بيروت، لبنان، 1976، ص 219.

[4] - وليم توماس وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض1989 ، ص26 .

كما عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تعريف وصفي مفاده" أن التدقيق هو عملية فحص وإختبار للبنود الواردة بالقوائم المالية، بالرجوع إلى الحسابات والسجلات المنشأة لذلك وكذا المستندات المؤيدة لها، بغرض إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للميزانية وحساب نتائج أعمال الشركة موضوع التدقيق[1]".

وهناك من الباحثين من عرف التدقيق بمعناه المهني، "هو فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجميع الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية، فحصا حسابيا والتحقق من نتيجة أعمال المشروع من الربح والخسارة والتأكد من سلامة المركز المالي، للخروج برأي محايد ومستقل حول صحة القوائم المالية خلال فترة معينة[2]".

كما ينظر إليه على أنه ":فحص نقدي للتحقق من أن القوائم المالية السنوية تعكس وبدقة نشاط المؤسسة، وأنه يتم إعدادها وفقا للأطر المحاسبية التي تم تحديدها[3].

التدقيق هو عملية تهدف إلى تقديم رأي فني محايد حول مدى صحة القوائم المالية ومدى مطابقتها للقواعد والقوانين والمبادئ المعمول بها، وذلك لحماية ممتلكات المؤسسة من السرقة والإختلاس[4].

التدقيق هو فحص ومراجعة حسابات مؤسسة أو مجموعة أو منظمة، ويجب أن يتضمن فحص الممارسات المحاسبية وطرق التقييم المتبعة في إعداد القوائم المالية[5].

بناء على هذه النقاط يمكننا الخروج بتعريف شامل على أن التدقيق " هو عملية فحص منظمة وممنهجة بشكل موضوعي قائمة على تجميع الأدلة والقرائن، إنطلاقا من السجلات والدفاتر والمستندات المتضمنة لبنود الأحداث الإقتصادية المتعلقة بأنشطة المنشأة، للتأكد من صحة العمليات وجودة المعلومة المالية الواردة في القوائم المالية لإبداء رأي فني محايد حول عدالتها."

ومن خلال التعاريف المختلفة للتدقيق، يمكن ملاحظة أنه يشمل النقاط الرئيسية التالية[6]:

---

[1] - إدريس عبد السلام إشنيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة 05، دار الكتاب الوطنية، بنغازي-ليبيا، 2008، ص 15.

[2] – رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن،2011، ص19.

[3] -Alin Mikol, Audit et Commissariat aux comptes, édition e-theque, 12eme- édition, France, 2014, p09.

[4] - Gaddour, Contribution à L'étude de la Qualité de L'audit : Une Approche Fondée Sur le Management Des équipes et le Comportement Des Auditeur, Thèse De Doctorat, Université De Recherche Paris Sciences Est Lettres, Spécialité Science De Gestion, 2016, P 32.

[5] - Josette et Max Peyrard، Dictionnaire de la finance 2ème édition، paris، librairie Vuibert، 2001, p 20.

[6] – شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1 ، سطيف، الجزائر، 2012، ص ص 10-11.

- **التدقيق عملية منظمة** :ينفذ التدقيق في عدة مراحل متتابعة بشكل منطقي من خلال وضع برنامج التدقيق يحدد الخطوات التي يتبعها المدقق لتنفيذ مهمته.
- **الحصول على أدلة الإثبات وتقييمها بشكل موضوعي**: ويعتبر ذلك جوهر عملية التدقيق، وفي سبيل القيام بذلك يتعين على المدقق الإحتفاظ بإتجاه ذهني موضوعي غير متحيز.
- **معايير متعارف عليها**: هي مجموعة القواعد الموضوعة التي يستخدمها المدقق كأداة للتقييم وإصدار الحكم الشخصي مثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- **إيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية**: ضرورة إعداد المدقق بعد الإنتهاء من مهمته لتقرير مكتوب يتضمن نتائج فحصه وتبليغ ما فيه للأطراف المعنية بالتدقيق.

وبالتالي فتدقيق يرتكز على[1]:

- **الفحص** :وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛
- **التحقق** :وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية، كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة؛
- **التقرير** :وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

**ثالثا: أهمية التدقيق وأهدافه**

من خلال تنفيذ عملية التدقيق، يمكن تحقيق مجموعة من الأهداف، مما يزيد من أهميته في مختلف المجالات، وخاصة بين فئات واسعة من المجتمع.

**1. أهمية التدقيق**

للتدقيق أهمية بالنسبة لفئات كثيرة من المجتمع حيث تعتمد على القوائم المالية من أجل إصدار أحكام وإتخاذ قرارات معينة، وفيما يلي ذكر لأهم الأطراف وسرد لأهمية التدقيق بالنسبة لكل طرف:

**1.1 أهمية التدقيق بالنسبة للعميل**: يعتبر التدقيق مصدر أساسي للمعلومات بفضل ملخصات القوائم المالية على فترات دورية، كما يعتبر أساس للحصول على القروض البنكية والمالية، كما يعتبر أيضا أساس التحليل الإقتصادي من أجل إعداد السياسات الإستثمارية والضريبية وتفادي العسر المالي والإفلاس وأساس لتقرير وتحديد ربحية العمليات وقوتها الإرادية وكذلك أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات[2].

[1] – محمد فاتح بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الطبعة الأولى، دار الجنان، عمان، 2016، ص 16.

[2] – رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، مرجع سبق ذكره، ص27 .

**2.1 أهمية التدقيق بالنسبة للإدارة:** يعتبر التدقيق مهما لإدارة المؤسسة حيث أن إعتماد الإدارة في عملية التخطيط وإتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الإستثمار لمثل هذه المؤسسات[1].

**3.1 أهمية التدقيق بالنسبة للدائنين والموردين:** يعتبر التدقيق وسيلة إتصال بين المؤسسة ودائنيها ومدينيها على حد السواء فهو يزودهم بمعلومات حول قدرة المؤسسة على الوفاء بإلتزاماتها وقدرتها على الإستمرارية، كما يزودهم بمعلومات حول مركزها المالي وإستثماراتها التي من شأنها أن تؤثر بمستقبل المؤسسة.

**4.1 أهمية التدقيق بالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية:** لا يمكن لأي مؤسسة مالية الخوض في تمويل مشروع دون دراسة الجدوى والربحية وتقدير الإيرادات ومدى قدرة المشروع على مواجهة المنافسة وتحقيق مداخيل تغطي إلتزامات المؤسسة، والتدقيق هو المؤشر الأكثر دلالة على جدوى المشروع.

**5.1 أهمية التدقيق بالنسبة للعمال:** ينتظر العمال نهاية كل سنة تقارير التدقيق المطروحة على الجمعية العامة من أجل تحديد نصيبهم في الأرباح، كما أن التدقيق من شأنه إعطاء أفاق واضحة حول مستقبل المؤسسة الذي يحدد مستقبلهم المهني وكيفية تسيير مساراتهم المهنية، كما يمكن النقابات من مناقشة شبكات الأجور ومطالبة زيادتها.

**6.1 أهمية التدقيق بالنسبة للاقتصاد الوطني** :من المعروف بأن الدخل الوطني الخام يمثل مجموع القيم المضافة لكل المؤسسات المتواجدة في الوطن، فالتدقيق من شأنه زيادة و تأكيد معطيات الإقتصاد الكلي، كما يساهم في تأكيد صحة مبلغ الضرائب و الرسوم و يساهم في الحد من التهرب و الغش الضريبيين كما يساهم في التأكد من إحترام قوانين الدولة و تطبيق سياساتها البيئية، "فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة و قد ساهمت مساهمة كبيرة و فعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الإستثمارات و توضيح حالات التلاعب و توجيه إستثمار المدخرات و الموارد المتاحة"[2] ، فالتدقيق يساهم في حماية المال العام.

[1] – غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 19.

[2] - رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، مرجع سبق ذكره، ص 29.

## 2. أهداف التدقيق:

تمكن مهمة التدقيق مستعملي القوائم المالية، المستثمرين، المساهمين، العمال، الدائنين والأطراف الأخرى من الحصول على معلومة موثوقة قريبة من تلك المتوفرة لدى المسيرين فتمكن بذلك من تقليص الفجوة في المعلومات المتوفرة لدى المتعاملين الإقتصاديين[1].

من خلال ما سبق يمكن القول إن أهداف التدقيق قد تطورت نتيجة عوامل عدة في الفترة الأخيرة، ويمكن تقسيم أهدافها إلى مجموعتين:

### 1.2 . الأهداف الرئيسية[2]:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الإعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني إستنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة الكشوفات المالية؛
- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش؛
- التقليل من فرص إرتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة؛
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات وإتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي؛
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الإقتصاد الوطني.

### 2.2 . الأهداف الخاصة:

تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للتدقيق، وفي سبيل تحقيق المدقق لتلك الأهداف فإن هناك أهداف فرعية أخرى عليه تحقيقها وتتمثل فيما يلي[3]:

- **التحقق من الوجود** :يعنى أن كافة الأصول والخصوم أو الإلتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين؛
- **التحقق من الإكتمال** :يعنى أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة؛

---

[1] - Robert Obert et Marie-pierre Mairesse, Comptabilité et audit, Paris ,France, Dunod, 2009, P 403.

[2] – حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سبق ذكره، ص15 .

[3] - تمار خديجة، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية–دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017، ص 47.

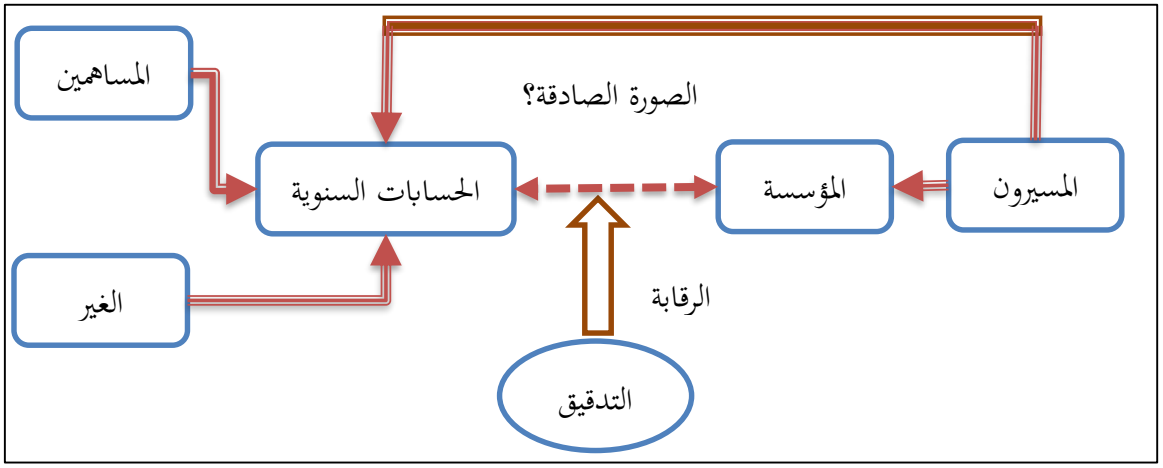
- **التحقق من الملكية** :يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الإلتزامات تمثل إلتزاما حقيقيا على المؤسسة في تاريخ معين؛

- **التحقق من التقييم** :أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة؛

- **التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة** :إن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها؛

- **التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية** :أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم إحتساب قيمتها بدقة، وتم إعتمادها من السلطة المختصة قانونا وفق متطلبات اللوائح والقوانين والنظم وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

**الشكل رقم (01): أهداف مهنة التدقيق**




**Source** : Olivier Herrbach, la comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier, thèse de doctorat en sciences de gestion, université Toulouse 1, France, 2000, p 4

**الفرع الثاني: أنواع التدقيق**

هناك أنواع عديدة لعملية التدقيق، وكل نوع يحتوي على مجموعة من التصنيفات المختلفة، تسعى هذه التصنيفات إلى دراسة تلك الأنواع من مختلف الزوايا والأبعاد.

**1. من حيث القائمين بعملية التدقيق (تبعية وطبيعة الأشخاص)**

**1.1 التدقيق الداخلي**: إن التدقيق الداخلي هي تدقيق العمليات والمستندات الخاصة بالمؤسسة بمعرفة المؤسسة ذاتها، وهو نشاط تقييمي يتم من خلال تنظيم معين، يهدف إلى التحقق وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، وهو يعتبر بمثابة رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى ويتم

من خلال هيئة داخلية أي مدققين موظفين لدى مؤسسة ويشتمل التدقيق الداخلي أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية والضبط الداخلي[1].

**2.1 التدقيق الخارجي**: يقوم به شخص مهني خارجي محايد ومستقل عن إدارة المنظمة، لغرض إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية، والوضعية المالية، والمركز المالي للمنظمة، ومدى تصوير القوائم المالية لحقيقة المنظمة، أو في بعض الجوانب العملياتية والوظيفية الأخرى[2].

ويفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي وهي[3]:

### 1.2.1 التدقيق القانوني:

وتعرف أيضا بمحافظة الحسابات (Commissariat aux comptes) وهي التي يفرضها القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيئات، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات بغرض الشهادة على صحة وإنتظامية الحسابات السنوية وإعطائها الصورة الصادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطها.

### 2.2.1 التدقيق التعاقدي :

يقوم بها شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من إدارة المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها، ويمكن تجديدها سنويا، ويكون هذا النوع إختياريا وفقا لعقد يبرم بين المدقق وزبونه، ويقوم المدقق بمهمته في هذه الحالة حسب الهدف والنطاق والمدة المحددين في الإتفاق المبرم بين الطرفين.

### 3.2.1 الخبرة القضائية :

يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة، وذلك للإستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها.

**الجدول رقم (01): أنواع التدقيق الخارجي**

| المميزات | تدقيق قانوني | تدقيق تعاقدي | خبرة قضائية |
|---|---|---|---|
| **طبيعة المهمة** | مؤسساتي، ذات طابع عمومي | تعاقدية | تحدد بكل دقة من طرف المحكمة |
| **التعيين** | من طرف المساهمين | من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة | من طرف المحكمة |

[1] - زهير عيسى، تدقيق الحسابات :الإجراءات العملية، دار البداية، عمان2015، ص26.

[2] – عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية، الجزائر،2008، ص 19.

[3] – محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003، ص 27.

| | | | |
|---|---|---|---|
| **الهدف** | المصادقة على مشروعية وصدق الحسابات، تدقيق معلومات مجلس الإدارة | المصادقات على شرعية وصدق الحسابات | إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام |
| **التدخل** | مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية | مهمة محددة حسب الإتفاقية | مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها |
| **الإستقلالية** | تامة إتجاه مجلس الإدارة والمساهمين | تامة من حيث المبدأ | تامة إتجاه الأطراف |
| **مبدأ عدم التدخل في التسيير** | يجب إحترمه تماما | يحترم مبدئيا لكن يمكنه تقديم إرشادات في التسيير | ينبغي إحترمه |
| **إرسال تقرير إلى** | مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية وغير عادية) | المديرية العامة، مجلس الإدارة | إلى القاضي المكلف بالقضية |
| **شروط ممارسة المهنة** | التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات | التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية | التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي |
| **إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة** | نعم | لا | غير إلزامية |
| **الإلتزام** | بحسب الوسائل | بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوعية المهمة | بحسب النتائج مبدئيا |
| **المسؤولية** | مدنية، جنائية، تأديبية | مدنية، جنائية، تأديبية | مدنية، جنائية، تأديبية |
| **التسريح** | مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة | محددة في العقد | من طرف القاضي المشرف على الخبرات |
| **الأتعاب** | حسب قانون رسمي | محددة في العقد | إقتراح من الخبير، يحدد من طرف القاضي |
| **طريقة العمل المتبعة** | تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية | تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات | طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة |

**المصدر**: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008، ص28.

### 2. من حيث الإلزام

**1.2 التدقيق الإلزامي (إجباري):** وهو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق لتدقيق حساباتها وإعتماد القوائم المالية الختامية، ومن ثم يترتب عن عدم القيام بالتدقيق وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة، ومن أمثلة التدقيق الإلزامي تدقيق شركات المساهمة[1].

**2.2 التدقيق الإختياري:** يرجع أمر تقرير القيام بالتدقيق الإختياري إلى أصحاب الشركة وغيرهم من أصحاب المصالح، لذلك فإن التدقيق الإختياري يناسب شركات الأشخاص والشركات الشخص الواحد لأنه يفيد في الثقة والإطمئنان في الحسابات المعتمدة من مدقق عند تحديد أنصبة الشركاء المتضامنين عند الإنضمام أو الإنفصال، وكذلك إطمئنان الشريك الموصي في الحسابات لأنه غير مسموح له بالتدخل في الإدارة، بالإضافة إلى إطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من المدقق عند طلب قروض، فضلا عن الأمل في قبول الإقرارات المقدمة من الشركة للضرائب وعدم تعديلها وإعتمادها[2].

### 3. من حيث التوقيت

**1.3 التدقيق النهائي:** في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بعملية التدقيق بعد إنتهاء الفترة المالية وإنتهاء المحاسب من عمله وإقفاله للحسابات الختامية، وهو يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر عمل المدقق على فحص ومراجعة الميزانية، كما يطلق على هذا النوع من التدقيق" تدقيق الميزانية"[3].

**2.3 التدقيق المستمر:** وهو التدقيق الذي يقوم فيه المدقق بالتردد على المنشأة من وقت لآخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت، والغرض منه فحص نظام الرقابة الداخلي، والذي يمكن المدقق من تحديد وإتباع الأسلوب الملائم للعمل، ويمكن المدقق من وضع برنامج التدقيق والقيام بالتدقيق عن طريق العينات التي تخفض عبء المدقق[4].

### 4. من حيث النطاق أو المجال

**1.4 التدقيق الكامل (الشامل):** المقصود بتدقيق الحسابات الكامل، هي عملية تدقيق الحسابات التي تخول المدقق حق تدقيق أي بيانات أو عمليات دون إستثناء ودون قيود أو شروط محددة له، وفي هذا النوع من تدقيق الحسابات

---

[1] - محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وأليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 33.

[2] – أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الد ولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 48.

[3] – أبو رقبة توفيق مصطفى، المصري عبد الهادي إسحاق، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي، الأردن، الطبعة الأولى، 1991، ص 11.

[4] – عبابيبة أسماء، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد نطاق وحدود إطار ودرجة التفاصيل اللازمة لبرنامج تدقيقه، وذلك في ضوء ما يتضح له من قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الإقتصادية محل تدقيق الحسابات[1].

**2.4 التدقيق الجزئي**: في هذا النوع من التدقيق يتم وضع قيود على نطاق أو مجال عملية التدقيق، بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المدقق على سبيل الحصر نطاق عملية التدقيق، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق العمل المطلوب منه فقط دون غيره، ولذلك يتعين في مثل الحالات وجود إتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق عملية التدقيق والهدف مراد تحقيقه[2].

**5. من حيث مدى الفحص**

**1.5 التدقيق التفصيلي**: ويعني ذلك أن يقوم المدقق بتدقيق جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات بشكل شامل وتفصيليا، وبالرغم من كون التدقيق التفصيلي هو إستثناء، فإنه يصلح لتدقيق المؤسسات صغيرة الحجم، أو عندما يكون المجتمع مشكلا من عدد صغير من بنود ذات قيم كبيرة حيث تكون مخاطر التدقيق عالية وحيث أن الوسائل الأخرى لا تعطي أدلة إثبات كافية وملائمة.

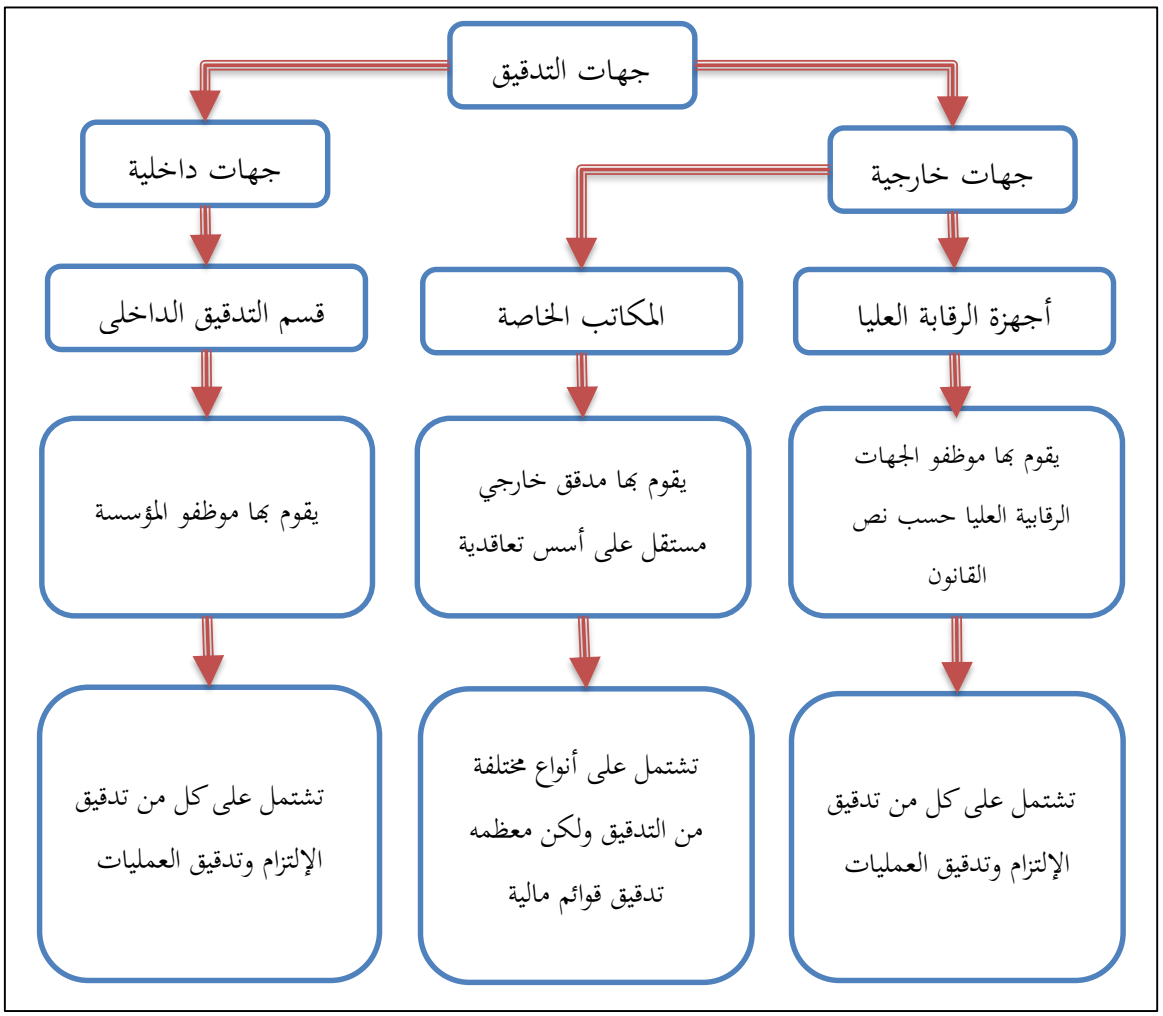
**2.5 التدقيق الاختباري**: هو الطريقة السائدة حاليا في العمل الميداني، وتعني هذه الطريقة أن يتم تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من مائة بالمئة من البنود، على أن تتمتع كافة وحدات المعاينة بفرصة وقوع الإختبار عليها، مع مراعاة قيام المدقق بتعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي يتم إختبار هذا الجزء منها[3].

[1] – محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولي، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 28

[2] – محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وأليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، 35.

[3] – بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة–دراسة إستبيانية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015، ص ص 18-19.

**الشكل رقم (02): الجهات التي تقوم بعملية التدقيق**




**المصدر**: من إعداد الطالب باعتماد على حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة، طرابلس، الجزء الأول، 2003، ص 54.

### المطلب الثاني: ماهية الكشوف المالية

الكشوف المالية تعتبر ذات أهمية بالغة للأفراد والجهات المعنية لإتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة، لهذا يجب إعداد هذه الكشوف وفقا للمبادئ المحاسبية والإلتزام بقواعد العرض والإفصاح المحددة في النظام المحاسبي المالي، من خلال هذا النظام، يحدد مستوى الحد الأدنى للمعلومات التي يجب تضمينها في الكشوف المالية، بهدف ضمان تمثيل دقيق وشفاف للوضعية المالية للمؤسسة.

**الفرع الأول: مفهوم الكشوف المالية**

الكشوف المالية تعتبر الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن وضعية الشركة، وتتألف الكشوف المالية التي يجب على الشركات تقديمها في نهاية كل سنة مالية من مجموعة من العناصر المهمة لتوضيح الأداء المالي والوضع المالي للشركة.

**أولا: تعريف الكشوف المالية:**

تمثل الكشوف المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الإتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة، فمن خلالها يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة في المركز المالي للمنشأة وما حققته من نتائج[1].

الكشوف المالية هي عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوفات تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج الشركة بقصد إتخاذ قرارات معينة[2].

وتعرف على أنها: الوسائل التي بموجبها تنقل من الإدارة إلى الأطراف معينة، صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للمؤسسة الإقتصادية[3].

ومن خلال هاته التعاريف يمكن تقديم تعريف شامل لها" :الكشوف المالية هي ترجمة لنشاط المؤسسة خلال السنة المالية بالأرقام بغرض توفير المعلومات اللازمة لمستخدميها."

**ثانيا: أهمية وأهداف الكشوف المالية**

**1. أهمية الكشوف المالية**

إن للكشوف المالية مرتبة هامة بين مصادر المعلومات، وذلك لأنها تعطي معلومات هامة تساعد على إتخاذ القرارات، بالإضافة إلى أنها بتوفيرها للمعلومات لكافة المستثمرين بصورة متكافئة تؤدي إلى عدالة التعامل في السوق المالي، وكما أنها تعد من العوامل الأساسية في تحديد إتجاه أسعار الأسهم في الأسواق المالية، مما يؤثر على مناخ الإستثمار وجعله ملائما وبالتالي التأثير على نمو وإزدهار الإقتصاد ككل ، ويمكن تلخيص أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في النقاط الثلاث التالية :أداة اتصال، وسيلة في تقييم الأداء ووسيلة تساعد في إتخاذ القرار[4].

[1] – طارق عبد العال حماد، الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر،2011 ، ص115 .

[2] – عبد الستار الكبيسي، الشامل في المحاسبة، دار وائل، عمان، الأردن، 2010، 481.

[3] – محمد محمود عبد المجيد، عاطف العوام، المحاسبة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 132.

[4] – هواري أم كلثوم، غوالي بشير، بوعلاق مبارك، أثر نظام المعلومات المحاسبي على فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية–دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية في ولايات غرداية، الاغواط وورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 10، 2016، ص 151.

### 2. أهداف الكشوف المالية[1]:

**1.2 الوضعية المالية:** إن القوائم المالية تعكس أول ما تعكس وضعية الذمة المالية للمؤسسة عن طريق تحديد عناصر أصولها وممتلكاتها ومكونات بنيتها المالية ومستوى سيولتها وقدرتها على الوفاء، وهي المعلومات التي تقدمها الميزانية.

**2.2 النجاعة والأداء:** لا بد أن تفصح القوائم المالية عن نجاعة ومستوى أداء المؤسسة، أي قياس قدرتها على توليد الأرباح بإستعمال الموارد المختلفة التي تتوفر عليها، وهي المعلومات التي يقدمها حساب النتائج.

**3.2 تغير الوضعية المالية:** لابد أن تسمح القوائم المالية أيضا بقياس قدرة المؤسسة على توليد السيولة وتدفقات الخزينة من خلال أنشطتها الإستثمارية والتمويلية والإستغلالية، هذا من جهة، كما تسمح القوائم المالية من جهة أخرى بتحديد إحتياجات المؤسسة إلى الخزينة والسيولة بالنظر إلى أهمية أنشطتها الإستثمارية والتمويلية والإستغلالية وهو ما يوفره جدول تدفقات الخزينة، ودراسة تغيرات الوضعية المالية يسمح بحصر مواطن الإختلال في تسيير التوازن المالي للمؤسسة، وكذا إعداد التنبؤات المستقبلية عن حركات الخزينة.

### الفرع الثاني: عرض الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي

من خلال النظام المحاسبي المالي فإن كل مؤسسة ملزمة بإعداد قوائم ختامية تبين حوصلة نشاط المؤسسة وتتمثل هذه القوائم المالية في[2]:

**أولا: قائمة الميزانية (قائمة المركز المالي):** تتضمن هذه القائمة العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، تقدم موجودات وإلتزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلان منفصلان، وتضم معطيات السنة الجارية والأرصدة الخاصة بالسنة الماضية، وترتب عناصرها على أساس الزمن فتصنف الأصول إلى أصول غير جارية وأصول جارية، والخصوم إلى خصوم غير جارية وخصوم جارية.

**ثانيا: جدول حساب النتائج (قائمة الدخل):** تتضمن هذه القائمة العناصر المرتبطة بتقييم الأداء، وتعتبر وثيقة تلخيصيه للأعباء والنواتج الملحقة خلال الدورة المحاسبية الجارية، وأرصدة السنة السابقة، ويمكن عرض هذه القائمة حسب طبيعة التكاليف والمنتجات أو حسب وظائف المؤسسة.

---

[1] – بريش خالد، مساهمة المراجع الخارجي في الحد من أثر مخاطر المراجعة على مستلزمات الإفصاح في القوائم المالية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر،2015، ص 81.

[2] – شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر ،2008، ص ص 28-29.

**ثالثا: جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية):** وتضمن هذه القائمة التغيرات التي تحدث في عناصر الميزانية وحسابات النتائج، بهدف توفير معلومات لتقييم قدرة المؤسسة على توليد السيولة، وكذا معلومات حول إستعمال السيولة، ويمكن عرض هذه القائمة بإستعمال الطريقة المباشرة أو غير المباشرة.

**رابعا: جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغير في حقوق الملكية):** تقدم هذه القائمة حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية، ويمكن عرض أهم العناصر التي تتضمنها هاته القائمة: النتيجة الصافية؛ حركة رأس المال (زيادة، نقصان، إسترجاع) ؛ مكافآت رأس المال (توزيع الحصص) ؛ نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال؛ تغيرات الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء أثرت مباشرة على رأس المال. .

**خامسا: الملاحق:** يتضمن على وجه الخصوص القواعد والطرق المحاسبية التي تسمح بفهم الميزانية، زيادة على عدة معلومات تكميلية، ولقد فرض النظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد والتعليمات التي يتعين على المؤسسات الأخذ بها أثناء إعداد وتقديم الكشوف المالية، وتنتج الإعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم الكشوف المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة[1].

**الفرع الثالث: الإعتبارات العامة لإعداد وعرض القوائم المالية**

جاء النظام المحاسبي المالي بجملة من الإعتبارات العامة التي يجب الإلتزام بها خلال إعداد وعرض القوائم المالية، تتمثل فيما يلي[2] :

- يجب أن تعرض الكشوف المالية بصورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية، ويجب أن تعكس مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه؛
- يجب أن تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (4) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد تنشرها المؤسسة؛
- تعرض الكشوف المالية لزوما بالدينار الجزائري؛
- يجب أن توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة؛
- يجب أن يتضمن كل قسم من أقسام المركز المالي، وحساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة؛

[1] - هواري أم كلثوم وآخرون، أثر نظام المعلومات المحاسبي على فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية، مرجع سبق ذكره، ص 152.

[2] – القانون 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 25 نوفمبر 2007، العدد 74، المادة 26-30، ص 5-6.

- يجب أن يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي؛
- مدة السنة المالية المحاسبية هي 12 شهرا تغطي السنة المدنية، غير أنه يمكن السماح لمؤسسة معينة بإنهاء سنتها المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة إرتباط نشاطها بدورة إستغلال لا تتماشى مع السنة المدنية، ويجب تحديد وتبرير المدة المقررة في حال كانت السنة المالية أقل أو أكثر من 12 شهر، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف الكيان أو في حالة تغيير تاريخ القفل.

**المطلب الثالث: تقرير التدقيق**

الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو إبداء رأي فني محايد عن صدق وشرعية الكشوف المالية للمؤسسة محل التدقيق، يقوم المدقق بإبداء رأيه عن طريق إعداد تقرير التدقيق، حيث تعتبر تقارير تلك التقارير الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها فئات مختلفة ذات العلاقة بنشاط المؤسسة في إتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية، سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أهم النقاط المهمة المتعلقة بتقارير التدقيق.

**الفرع الأول: ماهية تقرير التدقيق**

تقرير التدقيق هو ملخص لجهود المدقق، يهدف إلى تقديم معلومات واضحة لمستخدمي القوائم المالية، إستنادا إلى عملية التدقيق التي تهدف لإبداء رأي فني محايد.

**أولا: تعريف تقرير التدقيق**

التقرير هو ختام عملية التدقيق والذي يقصد به بلورة لرأي المدقق في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية، ويعد المنتج النهائي لها، والذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل التدقيق، حيث لتقرير المدقق عدة تعاريف سنعرضها على النحو التالي:

"هو المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للشركة، وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد للمدقق الخارجي على القوائم المالية مجال التدقيق الخارجي"[1].

ويعرف تقرير التدقيق على أنه " :وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توفرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي مهني محايد يعتمد عليه، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمالي ما قام به من

[1] - محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية" ، مرجع سبق ذكره، مصر، 2002، ص 381.

عمل ورأيه في إنتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية، ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة نشاط المركز المالي للمؤسسة[1]".

كما عرف بأنه: "خلاصة ما توصل إليه المدقق الخارجي من خلال تدقيقه لأنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق "[2].

مما سبق نستنتج أن تقرير المدقق هو عبارة عن خلاصة ما توصل إليه المدقق، بناء على تحليله الإنتقادي للمعلومات المالية المكونة للكشوف المالية.

**ثانيا: الفرق بين الشهادة والتقرير والرأي**

لقد كانت كلمة شهادة "**Certificat**" مستعملة للدلالة على تقرير المدقق إلا أن بدأ التحول إلى لفظ تقرير " **Report** "، أما سبب هذا التحول يرجع إلى أن الشهادة تعتبر إعلانا كتابيا عن حقيقة واقعية، فلا تعطى إلا إذا تم التوصل إلى منزلة اليقين، لذلك فإن لفظ تقرير أقرب لوصف ما يعطيه المدقق لأنه عاجز عن إعطاء شهادة حيث أن البيانات المحتوات في القوائم المالية عبارة عن بيانات تقريبية بسبب وجود عنصر التقدير فيها مثل المخصصات وما شابه ذلك، أما كلمة الرأي "**Opinion**" فليست بديلا عن لفظ تقرير أو شهادة بل جزء منهما، حيث أن التقرير أو الشهادة يحتويان على بنود أخرى علاوة على رأي المدقق حول صحة البيانات وعدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع ومركزه المالي[3].

**ثالثا: أبعاد وخصائص تقرير المدقق**

سيتم فيما يلي إستعراض أبعاد وخصائص تقرير المدقق:

**1. أبعاد تقرير المدقق:**

يعد تقرير المدقق المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق، حيث يقوم بأعداد تقرير يتضمن الملاحظات، التحفظات والإستنتاجات التي وصل إليها ويوجهه إلى الجمعية العامة أو الجهاز الذي يفحص الحسابات السنوية للمنشأة ويصادق عليها، ولتقرير المدقق عدة أبعاد نذكر منها[4]:

---

[1] – سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 243.

[2] – هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 73.

[3] - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات–الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الخامسة، 2010، ص 90.

[4] - سوسة بدرالدين، أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية –دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2018-2019، ص 45.

- **الشكل** :يجب أن تتوفر في التقرير شروط معينة من حيث الشكل والمحتوى حتى يتحقق الغرض منه، حيث يجب صياغة تقرير المدقق حسب ما ينص عليه القانون التجاري وقانون المهنة لكل دولة.
- **الغرض**: وهو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المدقق بشكل واضح ومفهوم وموثوق به إلى كل جميع المستفيدين.
- **المضمون**: يجب أن يتضمن تقرير المدقق على جزئين، الجزء الأول يتضمن الحقائق الثابتة التي تمثل الإطار الذي تم في نطاقه التدقيق والجزء الثاني يتضمن رأي المدقق.

2. **الخصائص الرئيسية لتقرير المدقق**: يمتاز تقرير المدقق بعدة خصائص رئيسية، تميزه عن غيره من التقارير كما أن له عناصر أساسية يتوجب أن تتوفر فيه ومن أهمها[1]:

- يعتبر تقرير المدقق بمثابة حلقة وصل بينه وبين الجهات التي يتم التدقيق من أجلها، وهم مجلس إدارة المنشأة وكبار المسؤولين فيها وحملة الأسهم والجهات الحكومية، وفي كثير من الأحيان يعتبر تقرير المدقق وسيلة إتصال رئيسية بينه وبين بعض كبار العاملين في المنشأة، وغالبا ما يتم الحكم على المدقق بالرجوع إلى تقريره على القوائم المالية؛
- ينبغي أن يتذكر المدقق المسؤول عن الفحص دائما عن إعداده للتقرير إستخدام المعلومات الواردة فيه، ومن الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المنشأة كلما كان ذلك ممكنا؛
- يجب أن يكون التقرير منظما ومعروضا بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة، دون أن يشتمل على أية تفاصيل غير ضرورية، ويسمح هذا العرض المنظم والمحدد للتقرير للقارئ بفهمه بسهولة والوصول إلى النتائج السليمة منه؛
- يجب ألا تكون الملاحظات الموضوعة غامضة، بل تكون العبارات مختصرة وشاملة، ويتحقق ذلك عن طريق عرض التعليقات والنتائج في جمل مختصرة وبسيطة مع الإبتعاد عن إستخدام المصطلحات الفنية كلما كان ذلك ممكنا؛
- يجب أن يكون تقرير المدقق مدعما بأوراق ووثائق تمنع من التأويل والتحريف، كما يجب عليه المحافظة على هذه الوثائق من الضياع.

[1] – جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم، التسيير، جامعة الوادي، الجزائر العدد 05، 2012، ص ص 224-225.

**رابعا: أهمية تقرير التدقيق**

تحمل تقارير التدقيق أهمية بارزة في سياق الأعمال والمال، حيث تعتبر وسيلة أساسية لتوفير معلومات دقيقة وموثوقة حول الوضع المالي للمؤسسات، وسنتطرق إلى أهمية تقرير التدقيق وذلك من خلال ما يلي:

تنبع أهمية تقرير التدقيق في كونه يعد الوسيلة التي يستطيع المدقق أن يعبر بها عن رأيه حول عدالة البيانات والقوائم المالية وكذلك يحدد مسؤوليته عن تلك القوائم، أما بالنسبة للمستفيد من هذا التقرير فتنبع أهميته من كونه الأساس الذي تعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع وذلك لإتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية، لذلك ونظرا لأهمية تقرير المدقق فقد إهتمت الهيئات العلمية للمحاسبين والمدققين والتشريعات التي تتناول تدقيق الحسابات في معظم الدول لوضع المعايير الواجب مراعاتها عند إعداد هذا التقرير ومن العوامل التالية تنبع أهمية تقرير المدقق[1]:

- يعتبر خلاصة ما توصل إليه المدقق في نهاية المهمة فهو بمثابة كشف عن التصرفات والأعمال والنتائج يقدم إلى الملاك والأطراف الأخرى؛
- يعتبر وثيقة مكتوبة تحدد مسؤولية المدقق المهنية والجنائية عن كل تقصير أو إهمال في إبداء الرأي؛
- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمدقق بإعتباره المنتج النهائي للتدقيق.

**الفرع الثاني: أنواع وأركان ومستخدمو تقرير التدقيق**

سوف نعرض تصنيفات تقرير التدقيق وأركانه والجهات المستفيدة منه وذلك من خلال:

**أولا: أنواع تقرير التدقيق**

هناك العديد من الدراسات التي قسمت أنواع تقارير التدقيق إلى عدة أنواع أهمها:

1. **من حيث درجة الإلتزام:** تتمثل أنواع التقارير من حيث درجة الإلتزام في إعداده فيما يلي:

1.1 **التقرير العام:** هو ذلك التقرير الشامل الذي يعده المدقق ويكون موجه إلى كافة مستخدمي القوائم المالية أي إلى كافة الأطراف الخارجية من ذوي المصلحة في المؤسسة المعنية بهذا التقرير، ويحتوي هذا التقرير على رأي عام حول القوائم المالية للمؤسسة، وينشر نشرا واسعا.

2.1 **التقرير الخاص:** هو ذلك التقرير الذي يبدي فيه المدقق رأيه في مجال خاص أو جانب معين، إذ لا يخضع هذا النوع من التقارير إلى قواعد النشر العام كما في حالة التقرير العام، من أمثلته التقارير التي تعد لأغراض معينة[2].

---

[1] - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر– الناحية النظرية–الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن،2006 ، ص 114.

[2] – آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق–دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018، ص 97.

**2. من حيث محتويات التقرير من معلومات:** تتمثل هذه التقارير فيما يلي:

**1.2 التقرير المطول:** هو ذلك التقرير الذي يوجه إلى الإدارة، يحتوي تفاصيل تحليلية عن القوائم المالية وبيانات إحصائية ومعلومات توضيحية منها ما يكون ذو طبيعة محاسبية ومنها ما يكون غير ذلك، فالمدقق يدلي برأيه في هذا التقرير بصورة تفصيلية عن مهمة التدقيق التي كلف بها، إذ يجب القيام بالفحص الأساسي الذي يمكن المدقق من تكوين رأيه حول القوائم المالية، وعليه توضيح مصدر المعلومات التي يحصل عليها ومدى المسؤولية التي يتحملها وكذلك نطاق الفحص الذي يقوم به، كما يجب على المدقق أن يوضح أن البيانات التفصيلية التي يحتويها التقرير المطول لا تعتبر ضرورية للحكم على المركز المالي للمؤسسة وإثبات صحة قوائمها وإنما هي لغرض التوضيح الإضافي للقوائم فقط، وبالتالي فإنه لا يمكن أن يحتوي التقرير المطول على بيانات جديدة لا يحتويها التقرير المختصر وإلا أصبح التقرير المختصر ناقص ومضلل بسبب عدم كفاية المعلومات فيه.

**2.2 التقرير المختصر:** هو ذلك التقرير الذي يعده المدقق ويبين فيه بشكل مختصر نطاق الفحص الذي إعتمده والمسؤوليات التي تحملها عند أدائه لمهمته ورأيه في القوائم المالية، لذلك حددت المهنة نموذجا معينا للتقرير المختصر يعتمده جميع المدققين بغية تجنب سوء الفهم في تفسير تقارير المدققين، ومنه يمكن القول إن التقرير المختصر عبارة عن تقرير نمطي[1].

**3. من حيث إبداء الرأي:** تنقسم بدورها أيضا إلى[2]:

**1.3 التقرير النظيف** :يعبر عن رأي المدقق الإيجابي حول المعلومات المحاسبية كونه يعبر عن تمثيل الكشوف المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

**2.3 التقرير التحفظي** :يعتبر إمتداد للتقرير النظيف، كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المدقق ضرورية للوصول إلى معلومات صحيحة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة.

**3.3 التقرير السالب** :يعده المدقق إذا قام بعملية التدقيق وفقا لمعاييره ورأى أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

**4.3 تقرير عدم إبداء الرأي** :ويعتبر هذا الرأي من أخطر أنواع الرأي للمدقق، والمتمثل في الإمتناع عن الرأي وذلك مع ذكر الأسباب التي أدت به إلى هذا الامتناع، يكون ذلك في حالة وجود قيود على مدقق الحسابات جعلته لم يتمكن من إتمام عملية التدقيق مثل وجود قيود من الإدارة بحيث تجعله غير مستقل في أداءه لعملية التدقيق، وبالتالي

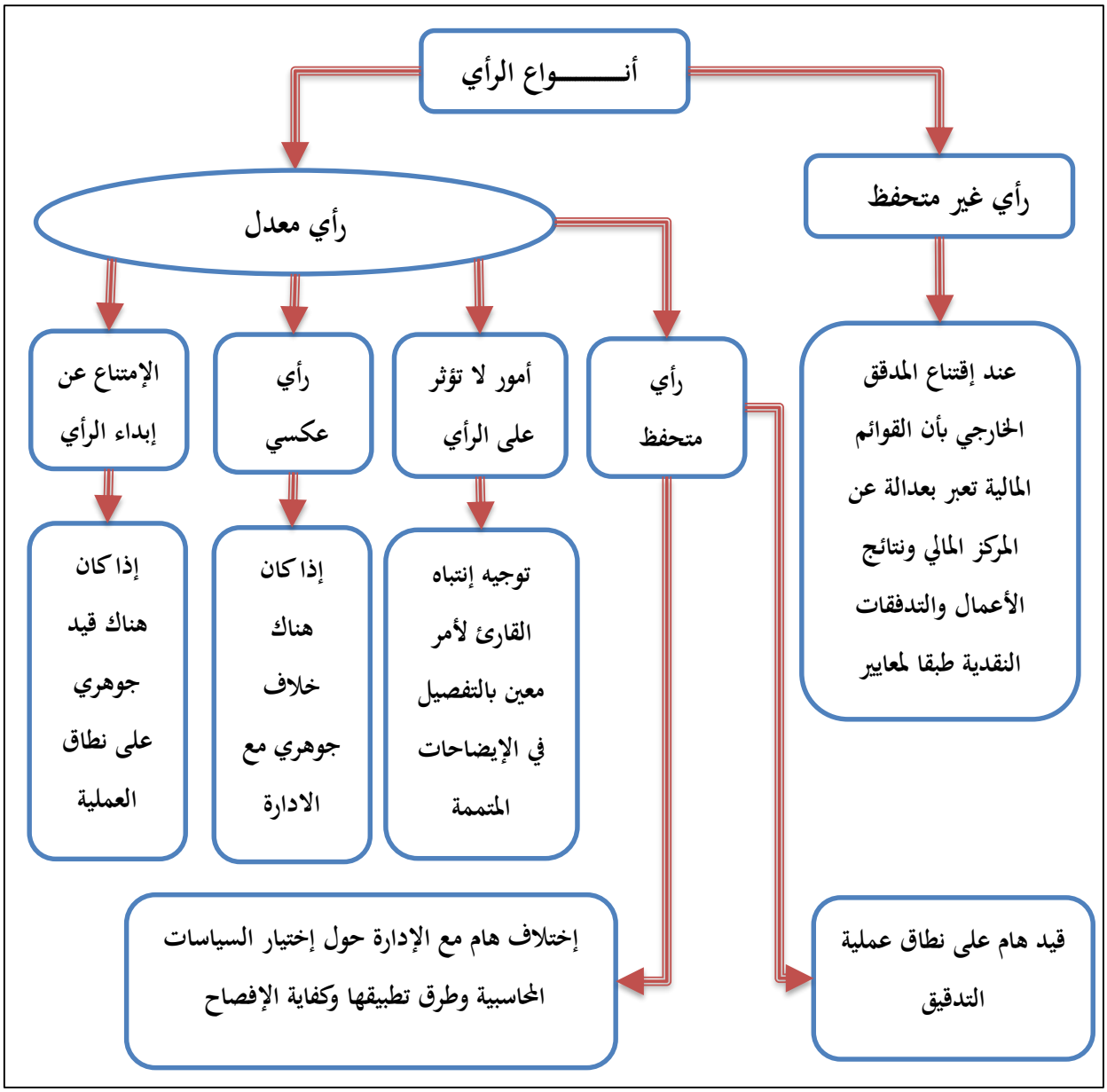
[1] – آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، مرجع سبق ذكره، ص 97.

[2] – محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003 ، ص ص 55-57.

لم يتمكن من إتمام عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها مع ملاحظة أن القيود والضغوطات المفروضة على المدقق من قبل الإدارة قد ترتب عليها عدم إمكانية التحقق من بعض العناصر ذات الأهمية النسبية الكبيرة أو الجوهرية في القوائم المالية [1].

ويمكن توضيح أنواع الرأي لتقرير المدقق من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (03): أنواع الرأي لتقرير المدقق**




**المصدر**: جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص 258.

[1] - زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن،2009 ، ص 201.

**ثانيا: أركان تقرير التدقيق:** هناك العديد من الأركان والمتطلبات الواجب توفرها في تقرير التدقيق من أهمها[1]:

- يجب أن يكون التقرير مكتوبا، كونه وثيقة موجهة من المدقق إلى الجمعية العامة للمساهمين أساسا؛
- أن يكون التقرير موجها إلى الهيئة العامة للمساهمين، أي إلى جميع المساهمين وليس إلى فئة معينة منهم، بصفة المدقق وكيلا عن هؤلاء جميعا؛
- يجب أن يتضمن تقرير المدقق توقيعه ورقم قيده في سجل مدققين الإنتماء؛
- أن يكون التقرير مؤرخا، حيث أن التأريخ يفيد في تحديد مسؤولية المدقق حتى لا يسأل عن أحداث أو وقائع بعد تاريخ إعداده للتقرير وتؤثر على المركز المالي للمؤسسة؛
- أن يتضمن تقرير المدقق الفترة المالية التي تمثلها القوائم المالية والتي تغطيها عملية التدقيق والتقرير؛
- صياغة التقرير بعبارات سهلة وواضحة يسهل على القارئ فهمها دون غموض أو التأويل لأكثر من تفسير.

**ثالثا: مستخدمو تقرير التدقيق**

تعد تقارير المدقق الركيزة الأساسية لإتخاذ القرارات ورسم السياسات الحالية والمستقبلية لعدة فئات، وإستنادا إلى الأبحاث المجرات تبين أن هناك تنوعا كبيرا من المستخدمين لهذا التقارير، والجدول التالي يوضح أهم الفئات المستخدمة لتقرير المدقق.

**الجدول رقم (02): يوضح أهم الفئات المستخدمة لتقرير المدقق وطبيعة هذا الإستخدام**

| الفئات المستخدمة لتقرير المدقق | |
|---|---|
| **الفئة** | **طبيعة الإستخدام** |
| الإدارة | إتخاذ القرارات والتقرير عن النتائج للسوق المالي، ومراجعة الأداء. |
| حملة الأسهم | تقيم الأداء والتصويت على قضايا الشركة وقراراتها بما في ذلك إنتخاب مجلس الإدارة وإتخاذ قرارات بيع وشراء الأسهم. |
| المؤسسات المالية | إتخاذ قرارات الإقراض وتحديد معدلات الفائدة والمخاطر. |
| السلطات الضريبية | تحديد الدخل الخاضع للضريبة وعبء الضريبية. |
| المستثمرون المتوقعون | إتخاذ قرارات شراء الأسهم. |
| الجهات التنظيمية | تحديد مدى خضوع الشركات للقوانين. |
| إتحاد العمال | إتخاذ القرارات النقابية. |

[1] - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص 118.

| | |
|---|---|
| المقرضون | تقدير مخاطر الإقراض. |
| الموظفون | حماية أنفسهم من المفاجآت المحتملة وتحديد مكافآتهم. |
| حملة السندات | إتخاذ قرارات بيع أو شراء السندات |
| المدينون (العملاء) | يزودهم بصورة إرشادية حول إستمرارية الشركة وخاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل. |
| الدائنون (الموردون) | تقيم قدرة المنشأة على الوفاء بديونها وما يترتب عليها من فوائد حتى تاريخ الإستحقاق. |

**المصدر**: إبراهيم سليمان عمر، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2008، ص 13.

**الفرع الثالث: متطلبات إبداء الرأي وإعداد تقرير التدقيق حول الكشوف المالية**

عندما يتعلق الأمر بإعداد تقرير التدقيق حول الكشوف المالية، تنطوي هذه العملية على مجموعة من المتطلبات الأساسية لضمان الدقة والشمولية في تقديم الرأي الفني المحايد، كما يجب على المدققين أن يلتزموا بمجموعة من الإجراءات والمراحل أثناء إعداد تقارير التدقيق.

**أولا: معايير تقرير التدقيق (المعايير المعتمدة في إعداد التقارير)**

تعتبر المعايير بمثابة الخطوط العريضة التي يسترشد بها المدقق عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث يعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها، على الخبرة المهنية التي يكتسبها من مزاولته المهنة[1]، وينطوي تحت هذه الفئة أربعة معايير وهي:

1. **إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها**: يتطلب هذا المعيار ضرورة أن يبين تقرير المدقق ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو ما يعني ضمنيا أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيارا يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية، وذلك إذا ما كانت القوائم المالية تصور المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويقصد بالمبادئ المحاسبية هنا ليس فقط القوانين والنصوص الواجب إتباعها، وإنما أيضا طرق تطبيق تلك المبادئ، ويحتم هذا أيضا على المدقق الإلمام التام بالمبادئ المتبعة في المؤسسة تحت التدقيق و معرفة المبادئ البديلة أيضا[2].

[1] - حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2013، ص 55.

[2] – وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض،2006 ، ص 51.

2. **الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** ويتعلق هذا المعيار بمبدأ إستمرارية الشركة في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى، وإذا لم يتم إستخدام المبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما لسنة عما كان مستخدما في السنة السابقة يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك في تقريره ومدى تأثير ذلك على المركز المالي ونتائج أعمال الشركة[1].

3. **الإفصاح الكافي:** يجب أن تعبر البيانات الواردة في القوائم المالية تعبيرا كافيا ومناسبا عما تحويه من معلومات، وبخلاف ذلك يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى عدم كفاية ومناسبة الإفصاح، ويجب أن يقرر المدقق مدى كفاية البيانات التي حصل عليها ومدى صلاحيتها حتى يبدى رأيه فيها، وإذا رأى المدقق أن هناك قصور في كم أو نوع أو محتوى هذا الإفصاح فسوف يشير في تقريره إلى ذلك[2].

4. **التعبير عن رأي المدقق:** ينص هذا المعيار على أنه يجب على المدقق أن يقوم بإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي، ويكون رأيه فيها معبرا عن القوائم كوحدة واحدة[3].

**ثانيا: متطلبات إبداء الرأي**

في سبيل تكوين الرأي، يقوم المدقق بتقييم ما إذ حصل على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية ككل من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن إحتيال أو أخطاء، ولتقييم ذلك تؤخذ هذه الأمور بعين الاعتبار ونذكر منها[4]:

- ما إذا تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة؛
- ما إذا كانت الأخطاء الغير مصححة هامة (تزيد من الأهمية النسبية)، سواء كانت منفردة أو مجتمعة؛
- تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تفصح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية المطبقة؛
- تقييم ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة أو المختارة متوافقة مع إطار إعداد القوائم المالية المعمول به؛
- تقييم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة معقولة؛
- تقييم المعلومات المعروضة في القوائم المالية أنها ذات الصلة وموثوقية وقابلة للمقارنة ومفهومة؛
- ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات ملائمة تمكن المستخدمين من الحصول على معلومات مفيدة؛

[1] – عمر اقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها –إطار مقترح، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 02، 2013، ص 244.

[2] – رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية–الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان،2015، ص 238.

[3] – رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية–الإطار النظري، مرجع سبق ذكره،2015، ص 238.

[4] - جمال الطرأيرة، التدقيق الخاصة بمنهاج محاسب دولي عربي معتمد IACPA، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2013، ص 241.

- مدى تعاون الإدارة محل التدقيق في سير عملية التدقيق وتوفر كل الوسائل والمعلومات.

**ثالثا: إحتياجات وتوقعات مستخدمي تقرير المدقق**

تعتبر الإحتياجات المعبر عنها من قبل المستخدمين أحد أهم المقومات الأساسية لفحص وتقييم عناصر القوائم المالية الختامية الموجه الأساسي لعملية التدقيق، لذا بات من الضروري التعرف على هذه الإحتياجات لتفعيل توصيل الرأي الفني حول صدق وعدالة القوائم المالية للشركة، بإعتبارها مدخلا أساسيا لإتخاذ القرارات المختلفة من قبل هؤلاء المستخدمين، والتي يمكن حصرها في النقاط التالية[1]:

1. **إبداء الرأي عن عدالة القوائم المالية:** إن إعطاء رأي عن عدالة القوائم المالية يعتبر بوجه عام جوهر ومحور عمل المدقق، حيث أن معظم معايير التدقيق تتعلق بذلك الواجب الخاص.
2. **إبداء الرأي عن قدرة الشركة على الإستمرار في النشاط:** يعتبر التقرير على قدرة الشركة على الإستمرار في نشاطها، من أهم الإحتياجات المعبر عنها من قبل جميع الأطراف المستخدمة لرأي المدقق، حيث أن هذا الإحتياج يؤمن ويطمئن بصفة خاصة المستثمرون والمقرضون على أموالهم في الشركة.
3. **إبداء الرأي عن نظام الرقابة الداخلية للشركة:** تختلف درجة قوة ومتانة الأنظمة الرقابية من شركة إلى أخرى، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية مصمما بشكل سليم كلما منع إرتكاب الخطأ والغش وزادت حماية الأصول ومصداقية المعلومات والعكس صحيح، لهذا يعتبر الإخبار عن مدى قوة هذا النظام أمر ضروري بالنسبة لمستخدمي تقرير المدقق.
4. **إبداء الرأي عن حدوث الأخطاء والغش:** إن الأطراف المستخدمة للمعلومات وعلى رأسها المساهمون في حاجة ماسة لتأكيد مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمركز المالي للشركة من خلال قيام المدقق بإثبات خلو هذه القوائم من جميع أنواع الأخطاء والغش.
5. **إبداء الرأي عن حدوث تصرفات غير قانونية:** حيث يتوقع المستخدمين بأن المدقق مطالب بتزويدهم بكل التصرفات غير القانونية، كالرشوة، الفساد، التسيب في إستعمال أموال الشركة، منح بعض الصفقات إلى أطراف معينة ...إلخ.

1 – ديلمي ناصر الدين، دور مراجع الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا لمعايير المحاسبية الدولية–دراسة تطبيقية على أراء مراجعي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف1، سطيف، الجزائر، 2018، ص ص 53-54.

**رابعا: إجراءات إعداد تقرير المدقق**

بمجرد إستكمال فحص أوراق التدقيق، يقوم المدقق المسؤول عن الفحص بإعداد التقرير، وعادة ما يتم تحديد نوع التقرير الواجب إعداده عند بداية الفحص، ويكون ذلك موضحا في برنامج التدقيق وفي مذكرة الفحص المبدئي لها، وفي خلال فحص أوراق التدقيق يتأكد الفاحص من البيانات الضرورية لإعداد التقرير موجودة في أوراق العمل بشكل يسهل إعداده، وبالإضافة إلى ذلك فإنه يتحقق من أن تلك البيانات مدعمة بأوراق العمل السليمة والكشوف والبيانات التحليلية والمذكرات الملائمة، وإذا كان هناك بعض المشاكل المتعلقة بهذه البيانات فإنه يحتاج إلى مناقشة أو تغيير في شكل أو محتويات التقرير الخاص بالسنة الحالية عن التقرير الخاص بالسنة السابقة، أو أي أمور أخرى تتطلب إهتماما خاصا، فإنه يجب عليه مناقشة هذه المشاكل مع المدقق المسؤول والإنتهاء منها قبل إعداد التقرير[1].

**خامسا: مراحل إعداد تقرير التدقيق**

تتمثل المرحلة النهائية لمهمة المدقق في إعداد تقرير نهائي للتدقيق والفحص الذي قام بهما طيلة فترة المهمة، ويمكن تقسيم هذه المرحلة النهائية للتدقيق إلى جزئيين متتالين ومتكاملين كالتالي[2]:

1. **الإجتماع النهائي**: ويضم كل من المدقق والعميل، وكذا المسيرين ومختلف المسؤولين، تتجلى أهمية الإجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي تحصل عليها المدقق أثناء مهمته، مركزا بذلك على المشاكل والتوصيات، إستنادا إلى الأولويات ودرجة الأهمية، ويسمح هذا الإجتماع للعميل بالتعرف على الشكوك وتحقيقات المدقق وإمكانية مناقشتها، وبناء على ذلك يتوقف نجاح الاجتماع أو المقابلة النهائية على التحضير الجيد، من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات.

1.1 **العرض**: يكشف من خلاله المدقق على كل نقاط الضعف والقوة مرفقة بإستدلالات والبيانات، فلا داعي للتأكيد والحكم دون دليل وإثبات مستمد من تحقيق التدقيق، أثناء العرض يتدخل جميع المشاركين في الإجتماع، كل حسب تخصصه ومسؤوليته، فهكذا يكون العرض حيويا وواضحا وشفافا، بعد الإنتهاء من العرض تأتي مرحلة حساسة ودقيقة، والمتمثل في نقد ومناقشة التوصيات وملاحظات المدقق، والتي غالبا ما تذكر فيها المعارضات والإنتقادات.

2.1 **المعارضة**: عندما يصادف المدقق معارضة من طرف العميل يجد نفسه أمام حالتين هما:

- إما أن يكون المدقق قادرا على الإستدلال لإثبات حكمه ونتائجه، وفي هذه الحالة تنتهي المعارضة مباشرة؛

[1] - جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مرجع سبق ذكره، ص 225.

[2] – حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009، ص ص 58-59.

- وإما أن يمتنع المدقق لعدم وجود أدلة كافية أو عدم تصنيفها وترتيبها كفاية للإستدلال بها (ضعف تحضير الإجتماع)، وفي هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر تلك الملاحظة أو النقطة المنتقدة في تقرير التدقيق وذلك لصالح الطرفين، أما إذا كان المشكل خطيرا ومعتبرا فمن المستحسن إيقاف الإجتماع وتأجيله ريثما يتحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية قبل الإدلاء بالحكم النهائي، لكن في كل الأحوال سيواجه المدقق معارضة العميل دوما مهما كانت الظروف والتوصيات، ذلك لأن من طبيعة العميل عدم قبول النقد والحلول المقترحة من طرف المدققين.

**2. إعداد تقرير التدقيق:**

فتقرير المدقق هو الشكل النهائي والكتابي لمهمة التدقيق، إذ ليس من الممكن تصور مهمة التدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق في وضعية المؤسسة.

## المبحث الثاني: تقرير التدقيق وفق معيار التدقيق رقم 700

معايير التدقيق الدولية (ISA) تهدف لوضع معايير موحدة تمكن المدققين من العمل بمهنية وهذا بغض النظر عن الموقع الجغرافي، إزدادت الحاجة إليها مع التفتح الإقتصادي وتطور الشركات عبر العالم، حيث سعى مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) بجدية إلى وضع معايير تلقى إعترافا وتبنيا دوليا، لتلبية إحتياجات المدققين وضمان توحيد الممارسات في مجال التدقيق على مستوى العالم، فمن بين هاته المعيار يوجد معيار التدقيق رقم 700 الصادر عن هذا المجلس، بحيث يتناول كيفية تأسيس المدقق لرأي وإعداد التقارير للكشوف المالية أثناء تنفيذهم لعمليات التدقيق، وكيفية التعامل معها بشكل مهني ومتناسق.

### المطلب الأول: معايير التدقيق الدولية ومتطلبات تطبيقها بالبيئة الجزائرية

ظهور المدقق والرغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق عالميا، أدى إلى ضرورة وجود معايير توجه عملية التدقيق، ولأجل ذلك تم تأسيس لجنة معايير التدقيق الدولية، بهدف تحسين جودة ووحدة ممارسة المهنة في العالم عبر إصدار معايير دولية للتدقيق، تستخدم في تدقيق الكشوف المالية والخدمات ذات الصلة والتقارير على مصداقية البيانات، هذه المعايير تم تبنيها وإستخدامها كأساس لمعايير التدقيق المحلية في العديد من الدول ومنها الجزائر.

#### الفرع الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية

يتناول هذا الفرع مفهوم معايير التدقيق الدولية وإطارها، ونطاق وصلاحية تطبيقها، كما يستعرض الخصائص والمميزات والتي سنتطرق لها فيما يلي:

**أولا: مفهوم وخصائص معايير التدقيق الدولية**

**1. مفهوم معايير التدقيق الدولية**

المعايير هي مستويات مهنية لضمان إلتزامات المدقق ووفائه لمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقارير بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة المدقق للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والإستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة[1].

كما عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين معايير التدقيق بأنها "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق القوائم المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات"[2].

وعرفت معايير التدقيق الدولية على أنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، وبالتالي فإن المعايير الدولية للتدقيق تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم[3].

وتعرف معايير التدقيق بأنها: الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق بعمله، وأن مخالفته له تعرضه للمسؤولية والمساءلة من قبل الهيئات المختصة[4].

ويمكن تعريف معايير التدقيق الدولية على أنها "المبادئ الأساسية للتدقيق ذات القبول الدولية والمنفذة من قبل المدققين في جميع أنحاء العالم"[5].

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن معايير التدقيق الدولية هي عبارة عن إرشادات ومبادئ تهدف إلى توحيد العمل التدقيقي، ومساعدة المدقق عل أداء عمله عل أحسن وجه.

---

[1] - عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقبة الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون تاريخ، ص41 .

[2] – بوعيشاوي يوسف، بوزياني عبد الرزاق، شرماط الطاهر، المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر ممارسي المهنة "حالة الجزائر"، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، جامعة يحى فارس، المدية، الجزائر، العدد 6، 2016، ص 230.

[3] – أمين عبد الله خالد، علم تدقيق الحسابات–الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان–الأردن، 2006 ، ص95.

[4]- Lionnel. C et Gerard. V, Audit et control interne, Dallos, paris 1992, p 173.

[5] - Bahram Soltani,Auditing,An International Approach , Pearson Education Limited ,london,2007,p:131

2. **خصائص معايير التدقيق الدولية:** هناك مجموعة من الخصائص تتعلق بالمعايير الدولية للتدقيق يمكن حصرها فيما يلي[1]:

- يعتبر المعيار هدفا مرغوب فيه ومطلوب تحقيقه؛
- يهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص عند أدائهم عملهم المهني؛
- يجب ألا يتعارض المعيار مع العرف السائد في مجال التطبيق؛
- يعتبر المعيار نمط يتأسس بالعرف أو عن طريق القبول العام أو عن طرق إصدار الهيئات المهنية أو العلمية أو القوانين التشريعية؛
- على التنظيمات المهنية والمهنيين الممارسين وكذا الهيئات الحكومية الإلتزام بتطبيق المعيار؛
- المعايير تمثل الحد الأدنى للأداء المهني، فهي بمثابة خط دفاع أول ضد مسؤوليات الإهمال والتقصير عند أداء مهام التدقيق.

**ثانيا: هيئات إصدار معايير التدقيق الدولية**

سعت العديد من الدول إلى إصدار معايير تدقيق موحدة بهدف تحقيق توحيد الممارسات والمفاهيم في مجال التدقيق، تهدف هذه الجهود إلى تقليل الإختلافات بين ممارسي مهنة التدقيق في مختلف أنحاء العالم، لهذا الغرض كلفت هيئات دولية متخصصة بإصدار معايير للتدقيق التي تنظم ممارسة مهنة التدقيق، حيث يمكن التعرف إلى أهم هاته الهيئات من خلال ما يلي:

1. **المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين** (AICPA)

تأسس AICPA عام 1987 ويمثل المحاسبين القانونيين على المستوى الوطني فيما يخص القواعد والمعايير، ويدافع على المهنة أمام الهيئات التشريعية، المجموعات ذات المنفعة العامة وكذا الهيئات المهنية الأخرى، كما يقوم بوضع شروط لممارسة مهنة التدقيق، حيث قام بوضع لائحة تفرض منذ سنة 2000 شرط مزاولة 150 ساعة دراسة في جامعة أو مدرسة عليا ودرجة باشلور أو ما يعادلها من أجل إكتساب صفة المدقق القانوني، ولقد أسندت مهمة وضع معايير للتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية منذ سنة 1940 وإلى غاية فترة ليس ببعيدة إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، كما تطور تقديمه خلال العشرة سنوات الماضية في موقعه الإلكتروني الرسمي وتخلى تدريجيا عن

[1] – وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، الطبعة الأولى، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر،2010 ، ص 167.

الدور الريادي العالمي الذي كان يشغله في مجال التدقيق لصالح الإتحاد الدولي للمحاسبين،[1] وقد جمعت معايير التدقيق الصادرة عنAICPA في عشرة معايير أساسية للتدقيق المتعارف عليها، تحت المجموعات الرئيسية التالية[2]:

**المجموعة الأولى: المبادئ العامة:**

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات التدقيق؛
- يجب على المدقق أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره في كل مايتعلق بإجراءات العمل؛
- يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص، وكذلك عند تقرير إبداء الرأي؛

**المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني:**

- يجب أن يخطط للعمل الميداني تخطيطا مناسبا وكافيا، ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين بطريقة مناسبة وفعالة؛
- يجب دراسة وتقيم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل، مما يمكن من تحديد نوعية الإختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات التدقيق؛
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والإستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب للإبداء الرأي عن القوائم المالية.

**المجموعة الثالثة: معايير إبداء الرأي:**

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت مبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تم إستخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للتدقيق تتماثل مع نفس المبادئ بالفترات السابقة؛
- أن القوائم المالية تحتوي عل كافة البيانات والإيضاحات الواجب الإفصاح عنها؛
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية بإعتبارها وحدة واحدة.

---

[1] - سوسة بدرالدين، أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية–دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص ص 69-70.

[2] – أدم خليفة عثمان الوافي، مدى تطبيق معايير المراجعة من قبل المراجعين الخارجين في القطاع المصرفي–دراسة تحليلية تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في ليبيا، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، جمهورية السودان، 2009، ص ص 17-18.

### 2. الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبين في 7 أكتوبر 1977 في ميونيخ بألمانيا، في المؤتمر العالمي الحادي عشر للمحاسبين من طرف 63 منظمة مهنية تمثل 51 دولة، هدفها الأساسي تطوير مهنة المحاسبة وجعلها متجانسة تعتمد على معايير متناسقة، تتكون حاليا من أكثر من ثلاث ملايين عضو ينتمون إلى أكثر من 175 منظمة مهنية تمثل أكثر من 135 دولة، يقع مقرها في نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية[1].

### 3. لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC)

لقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، على أن تسعى لتحقيق القبول التطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزيها من قبل (IAPC) ، ويتم تعين أعضاء لجنة ممارسة التدقيق الدولية منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الإتحاد وقد تتضمن اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة التدقيق الدولية أعضاء من غير الممثلين في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن لجنة ممارسة التدقيق الدولية منذ سنة 1994 أعضاء من 13 دولة منها:أستراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولند، الهند، السويد، إنجلترا و الولايات المتحدة الأمريكية[2].

### 4. مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية[3] (IAASB)

في 1 آفريل 2002 تم إعادة هيكلة الإتحاد الدولي للمحاسبين، بحيث تم إستبدال لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC) بمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) وقام هذا الأخير بتعديل وإعادة صياغة المعايير الصادرة عن لجنة ممارسة التدقيق الدولي وعددها 32 معيار، كما أنه قام بإصدار معايير جديدة.

وتبدأ إجراءات العمل بإختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث يقوم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية كي تعد وتحضر مسودات معايير وبيانات التدقيق، وتدرس اللجنة الفرعية المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات وتوصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض

---

[1] – سوسة بدرالدين، أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية، مرجع سبق ذكره، ص ص 70-71.

[2] - صالحي محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، الطبعة الأولى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان، 2016، ص26.

3 – زيادي سامي، أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكيفيها مع المعايير الدولية للتدقيق–دراسة ميدانية لأراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في ولاية باتنة، بسكرة، سطيف، مسيلة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، الجزائر، 2013، ص ص 68-69.

كنتيجة لهذه الدراسة كي يقوم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بدراستها ومناقشتها، فإذا وافق المجلس على هذه المسودة عن طريق موافقة ثلاث أرباع الأعضاء الذين يملكون حقا لتصويت في المجلس على ألا يقل عدد الأصوات الموافقة عن تسعة أصوات ممثلة في إجتماعا للمجلس يقوم هذا الأخير بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الإنتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الإتحاد، كما يمنح لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ومن ثم يقوم المجلس بتعديل المسودة بالشكل المناسب بعد أن يكون قد تلقى التعليقات وقام بدراستها والتصويت عليها حسب قواعد الأغلبية المقررة (4/3)، إن تاريخ سريان المعيار يحدد عند إصداره وتكون اللغة الأصلية عند الإصدار الإنجليزية، كما يمنح الوقت الكافي لترجمته إلى اللغات الأخرى عن طريق المنظمات الأعضاء.

**الجدول رقم (03): قائمة معايير التدقيق الدولية (ISA)**

| رمز المعيار | عنوان المعيار | رمز المعيار | عنوان المعيار |
|---|---|---|---|
| **200-299 المبادئ والمسؤوليات** | | 520 | الإجراءات التحليلية |
| 200 | الأهداف العامة للمدقق المستقل والقيام بالتدقيق طبقا للمعايير الدولية | 530 | عينات التدقيق |
| 210 | الإتفاق على شروط إرتباطات التدقيق | 540 | تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة |
| 220 | رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية | 550 | الأطراف ذات العلاقة |
| 230 | توثيق أعمال التدقيق | 560 | الأحداث اللاحقة |
| 240 | مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال عن تدقيق القوائم المالية | 570 | إستمرارية المؤسسة |
| 250 | مراعاة الأنظمة واللوائح عند تدقيق القوائم المالية | 580 | الإفادات المكتوبة |
| 260 | الإتصال مع المكلفين بالحوكمة | **600-699 الإستفادة من عمل الآخرين** | |
| 265 | الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة | 600 | الإعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدققي مكونات المجموعة |
| **300-499 تقييم الخطر** | | 610 | إستخدام عمل المدققين الداخليين |
| 300 | التخطيط لتدقيق القوائم المالية | 620 | إستخدام عمل المدقق الخبير |
| 315 | التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها من خلال فهم المؤسسة وبيئتها | **700-799 نتائج وتقارير التدقيق** | |
| | | 700 | تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية |
| | | 701 | الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | 705 | التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل |
| 320 | الأهمية النسبية عند التخطيط وتنفيذ التدقيق | 706 | فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل |
| 330 | إستجابة المدقق للمخاطر المقدرة | 710 | المعلومات المقارنة– الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة |
| 402 | إعتبارات التدقيق ذات العلاقة بالمؤسسة التي تستخدم منظمة خدمية | 720 | مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى |
| 450 | تقييم التحريفات المتعرف عليها خلال عملية التدقيق | **800-899 المجالات المتخصصة** | |
| **500-599 أدلة التدقيق** | | 800 | الإعتبارات الخاصة– عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة طبقا لأطر ذات غرض خاص |
| 500 | أدلة التدقيق | | |
| 501 | أدلة التدقيق– إعتبارات محددة لبنود مختارة | 805 | الإعتبارات الخاصة– عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية |
| 505 | المصادقات الخارجية | | |
| 510 | إرتباطات التدقيق لأول مرة– الأرصدة الإفتتاحية | 810 | الإرتباطات لإعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة |

**المصدر**: من إعداد الطالب بالإعتماد على: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مكتبة الفهد الوطنية، الرياض، السعودية، 2020، ص ص 3-5.

يلاحظ من الجدول السابق أن معايير التدقيق الدولية (ISA) مقسمة إلى مجموعات، تحاول كل واحدة منها جمع المعايير التي تهتم بمجال واحد من مهمة المدقق، ويمكن عرضها بشكل مختصر كالآتي[1]:

- **(200-299) المبادئ والمسؤوليات**: تشمل هذه المجموعة على ثمانية معايير، تغطي الأهداف العامة التي تحكم مهنة التدقيق المحاسبي بشكل مستقل، وكذا شروط قبول بعملية التدقيق وتوثيقها، كما أن هذه المجموعة تقدم بعض المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق كإكتشافه للأخطاء والغش، إلتزامه بتطبيق القوانين واللوائح التنظيمية، الرقابة على جودة التدقيق وكذا الإتصال مع المكلفين بالحوكمة وإبلاغهم عن نواحي القصور في الأنظمة الرقابة الداخلية؛
- **(300-499) تقييم الخطر**: تشمل هذه المجموعة ستة معايير تضع الأساسيات التي يجب على مدقق الحسابات إتباعها للتمكن من تحديد الأخطار الهامة التي تحيط بالمؤسسة محل التدقيق، وتبدأ هذه الأساسيات بالتخطيط

[1] - بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر–دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس – سطيف 1، سطيف، الجزائر، 2017، ص ص 45-46.

لعملية التدقيق وفهم المنشأة وبيئتها مع ضرورة مراعاة المدقق للأهمية النسبية وكذا الأنشطة التي تقدمها المؤسسات الخدمية للمؤسسة محل التدقيق، وفقا لهذه المجموعة على مدقق الحسابات تحديد وتقييم المخاطر، خاصة منها الجوهرية وكذا الاستجابة لتلك المخاطر؛

- **(500-599) أدلة التدقيق:** تتكون هذه المجموعة من إحدى عشر معيار تشمل إرشادات أساسية حول كمية ونوعية أدلة تدقيق الواجب الحصول عليها، والتي تضمن إستمرارية المؤسسة محل التدقيق، إذ توفر هذه المعايير بعض المصادر والطرق التي يمكن أن يحصل عن طريقها المدقق على أدلة تدقيق كافية وملائمة كالأرصدة الإفتتاحية والمصادقات الخارجية، وكذا توفر هذه المعايير الإجراءات والأساليب المناسبة التي تساعد المدقق على الحصول على تلك الأدلة كالإجراءات التحليلية، أسلوب العينات والإقرارات الخطية، كما تقدم هذه المعايير الإرشادات المتعلقة بمسؤولية المدقق بتدقيق كلا من التقديرات المحاسبية، عمليات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والأحداث التي تقع بعد تاريخ إصدار القوائم المالية وتقرير المدقق؛
- **(600-699) الإستفادة من عمل الآخرين:** تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير تغطي الإرشادات الواجب المدقق إتباعها عند إستخدامه لعمل الآخرين (مدقق آخر، مدقق داخلي، خبير في مجال آخر)؛
- **(700-799) نتائج وتقارير التدقيق:**

تتكون هذه المجموعة من ستة معايير تتضمن شكل ومحتوى تقرير المدقق، كيف ومتى يتم تعديل رأيه، وكذا تحدد هذه المجموعة من المعايير مسؤولية المدقق إتجاه كلا من المعلومات المقارنة والمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة؛

- **(800-899) الاعتبارات الخاصة:** تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير توضح الإرشادات المتعلقة بمهمة تدقيق للأغراض الخاصة، وكذا مسؤولية المدقق المتعلقة بإعداد تقرير حول عنصر منفرد أو قائمة مالية منفردة أو القوائم المالية الملخصة المشتقة من القوائم المالية المدققة وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

**ثالثا: أهمية معايير التدقيق الدولية:** لمعايير التدقيق الدولية أهمية كبيرة حيث أنها[1]:

- تشجع على التعاون بين مكاتب التدقيق على المستوى المحلي وكذا على المستوى الدولي؛
- هي أكثر تجانسا من المعايير المحلية (الوطنية) ؛
- هي بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛

[1] - سعيدي زهير، معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية-دراسة نظرية تحليلية، الأفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، تبسة، العدد 02، 2017، ص ص 187-188.

- لزوم الإعتماد عليها والعمل بها لإنتشار الشركات المتعددة الجنسيات.

وعليه ومن خلال ما سبق يجب الإشارة إلى المقصود من التوحيد وأيضا التناسق، حيث يقصد بالأولى أن تكون هناك معايير موحدة على المستوى العالمي، بينما يقصد بالتناسق أن تقوم كل دولة بسن معاييرها بما يتلاءم مع بيئتها المحلية على أن تكون تحت سقف المعايير الدولية كحد أدنى، وعليه فإن المهمة الأساسية لمعايير التدقيق الدولية هي أنه يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية.

**رابعا: أهداف معايير التدقيق الدولية**

لقد وضعت معايير التدقيق لكي يستطيع الأشخاص كالمدققين بتأدية واجباتهم بدرجة عالية من الأهلية والمهارة، وتوفر هذه المعايير لتقرير المدقق إمكانية الموثوقية، ويجب أن تعطي معايير التدقيق كل جوانب عملية التدقيق حتى يتحقق لمن يعتمد على تقرير المدقق الإعتقاد بأن[1]: المدقق أمين ونزيه وموضوعي ومستقل وأنه قد حصل على أدلة الإثبات الكافية، وفهم الرأي الذي عبر عنه، والمتفق عليه أن من الأهداف الرئيسية لمعايير أداء مهنة التدقيق ما يلي:

- تعد مرشدا أو معينا وتوضح أسلوب العمل وأهدافه؛
- إمداد الممتهنين بمعايير التقييم الذاتي للأداء فيتمكن الممتهن من مراجعة نفسه بنفسه؛
- تكون مرشدا للقضاء ويكون ذلك في الحالات التي ينسب فيها التقصير أو الإهمال لأحد المدققين؛
- تعمل على رفع مستوى العمل المهني وتطويره؛
- تعد وسيلة لتقييم الأداء المهني للمدقق بعد قيامه بعملية التدقيق؛
- تعد وسيلة إتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات التدقيق لمختلف الجهات؛
- تعد بمثابة مرشد للقائمين بالتدريس والراغبين في دراسة مهنة التدقيق.

**خامسا: التحديات التي تعترض المعايير الدولية للتدقيق**

هناك بعض التحديات التي تعترض المعايير الدولية للتدقيق والتي نجد منها[2]:

- عولمة القوانين وأنظمة التجارة الدولية، وتزايد السعي لإلغاء الحواجز أمام التجارة العالمية؛
- نمو أسواق رأس المال العالمية، وزيادة عدد الشركات المدرجة في أسواق رأس المال خارج حدودها؛
- التطورات التقنية وتزايد حركة التجديد في العمليات التجارية؛

[1] - عباييبة أسماء، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة، مرجع سبق ذكره، ص 44.

[2] – محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 103.

- تزايد الطلب للحصول على معلومات مالية غير تقليدية ذات فوائد متعددة لمساعدة المستخدمين لإتخاذ قراراتهم.

**سادسا: مزايا والإنتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية**

معايير التدقيق الدولية توفر توجيها موحد وجودة متسقة في التدقيق عبر الحدود، لكنها تواجه أحيانا إنتقادات، بعض هذه الإنتقادات تركز على عمومية المعايير وعدم إعتبارها للإختلافات الثقافية والقانونية بين الدول.

**1. مزايا المعايير التدقيق الدولية**

في حالة تبني الدولة معايير التدقيق الدولية وإعتبارها معايير محلية، يمكن لها أن تحقق الكثير من المزايا لعلى أهمها:

- توفير الوقت والجهد والتكاليف والطاقة المهنية، التي تستخدم في وضع وإيجاد المعايير المحلية؛
- إن كافة معايير التدقيق التي صدرت تشكل" إطارا عاما "لمهنة التدقيق والمحاسبة، وهي تلبي بصورة مناسبة معظم حاجات الهيئات والجمعيات المهنية في مختلف دول العالم؛
- إن إصدار معايير التدقيق الدولية، يؤدي إلى تحسين درجة التماثل في مهنة التدقيق، والخدمات ذات العلاقة في جميع أنحاء العالم؛
- قيام اللجنة الدولية لوضع معايير التدقيق بتحديثها بشكل مستمر، يؤدي إلى ملائمتها لما يجري في العالم من تطورات إقتصادية وإجتماعية؛
- إن المعايير الدولية للتدقيق لا تلغي التعليمات المحاسبية التي قد تكون ذات طبيعة تشريعية أو على شكل بيانات صادرة عن الهيئات النظامية أو المهنية في الدول.

**2. الإنتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية[1]:**

هناك العديد من الإنتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة والتدقيق، فقد تم الجدال في عام (1791 قبل تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية) بأن عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة، وتشكك هذه الإنتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الإقتصادية، وبعض الأقطار يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعرض مع السيادة القومية، ويرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير للتدقيق والمحاسبة الدولية هي عملية تكتيكية تقوم بها مكاتب المحاسبة الدولية لتوسيع أسواقها، كما أن هناك بعض الفئات ذكرت أنه لا يبدو أنا تناسق المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية يمكن أن

[1] - تمار خديجة، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 158.

يتحقق، كما هناك الكثير من الجماعات القومية ذوي المصالح يرون ضرورة المحافظة على معاييرهم وممارساتهم والتي تكونت من خلال الإعتبارات السياسية، ولا يوجد هيئة لها القدرة والسلطة تلزم التطبيق العالمي لها.

**الفرع الثاني: تبني وعرض معايير التدقيق الدولية في الجزائر**

إستجابة للتوجه العالمي نحو توحيد ممارسات التدقيق ورفع مستوى الموثوقية في مجال المعلومات المالية، إتخذت الجزائر خطوات هامة في تبني معايير التدقيق الدولية، تهدف هذه الخطوة إلى تحقيق التنسيق مع الممارسات العالمية وضمان تطبيق معايير تدقيق محلية تتوافق مع المعايير الدولية، مما يعزز من جودة وشفافية التدقيق في الجزائر ويساهم في تعزيز الثقة في المعلومات المقدمة في التقاريرالمالية.

**أولا: تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر**

يتوقع من تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر تحصيل العديد من المزايا، بحيث سيساهم ذلك في تعزيز مهنة التدقيق في الجزائر ويأهلها على المستوى الدولي، ويعطي لها المزيد من الثقة والمصداقية على المعلومات المالية الصادرة عنها.

**1. الفرق بين المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق**

أولا يجب الإشارة إلى النقطة الرئيسية التي تشترك فيها المعايير الدولية للتدقيق مع المعايير الجزائرية للتدقيق، كون هذه الأخيرة لا تختلف عن المعايير الدولية للتدقيق لا شكلا ولا مضمونا، فقد قامت الجزائر بتبني المعايير الدولية للتدقيق كما هي وترجمتها للغة الرسمية للبلاد دون إضافة أي تعديلات عليها، أما نقاط الإختلاف فالمعايير الجزائرية للتدقيق تكتسي الطابع المحلي يتم إصدارها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة وبالضبط من طرف لجنة التقييس والممارسات المهنية، وضعت في شكل غير متسلسل لأنها جاءت حسب الحاجة إلى تطبيقها في الواقع المهني، وكذا حسب درجة إستيعاب المعيار من طرف المدققين، فالجزائر لم تتبنى كل المعايير نظرا لوجود البعض منها لا يستجيب لمتطلبات البيئة المحلية، أما المعايير الدولية للتدقيق فهي تكتسي الطابع الدولي، جاءت لتوحيد الممارسات المهنية للتدقيق بين الدول وتقليل التفاوت بينهما، يتم إصدارها من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين وبالضبط من طرف مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي وهي موضوعة في شكل مجموعة مرتبة متسلسلة ومتناسقة[1].

[1] - صنهاجي هيبة، عوادي عبد القادر، عمامرة محمد العيد، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الادارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي .الجزائر، المجلد01 ، العدد01 ،2017 ، ص ص 428-429.

## 2. طرق تبني معايير التدقيق الدولية وفقا للاتحاد الدولي للمحاسبين

قام الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، بإعداد دراسة حول الطرق المستخدمة في تبني المعايير الدولية للتدقيق، حيث يتم إستخدام أحد أسس التبني التالية[1]:

**1.2 إستخدام المعايير الدولية للتدقيق بموجب قانون أو تشريع:** حيث يتم تبني المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن مجلس معايير التدقيق الدولية (IAASB) في تدقيق القوائم المالية ذات الغرض العام، بموجب قانون يتم إصداره للتطبيق المباشر للمعايير سالفة الذكر.

**2.2 تبني المعايير الدولية للتدقيق:** حيث يتم إستخدام المعايير الدولية للتدقيق في تطوير معايير وطنية، وهذا بالنظر لعدم وجود معايير محلية (وطنية) منفصلة تم إصدارها.

**3.2 وجود معايير محلية تنسجم مع المعايير الدولية للتدقيق:** حيث يتم إعتماد المعايير الدولية للتدقيق بالموازاة مع المعايير المحلية، وربما تكون هناك تعديلات وطنية عليها، ولكن هذه التغيرات، وإن وجدت، فيجب أن تكون مسايرة لسياسة التعديلات التي ينتهجها مجلس معايير التدقيق الدولية (IAASB).

**4.2 حالات أخرى:** في بعض الحالات فإن ما يتوفر من معلومات غير كافي لتقييم عملية التبني المحلي، خاصة في ترجمة المعايير الدولية إلى معايير محلية، إذ يمكن ألا تسايرها الترجمة في الزمن نتيجة للتحديثات، وبالتالي فهي تشير إلى أن معايير التدقيق المحلية تتألف من المعايير الدولية للتدقيق أو مشابهة لها، وهو الشيء الذي يجعل من غير الواضح ما إذا كانت التعديلات أو الاختلافات الموجودة في المعايير الدولية للتدقيق تلبي متطلبات سياسة التعديلات التي ينادي بها مجلس معايير التدقيق الدولية، وفي هذه الحالة يتم الإعلان عن التقارب مع المعايير الدولية للتدقيق كهدف، والسعي لتحقيقه مستقبلا.

## 3. متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق بالبيئة الجزائرية[2]:

نعني بمتطلبات التطبيق من أجل الإنتقال من النظام المعمول به إلى نظام جديد يجب على الدولة والمؤسسات بشكل خاص القيام بمجموعة من الإجراءات والإصلاحات التي من شأنها تأهيل المؤسسات والإقتصاد الجزائري لتبني هذا النظام .

[1] - طايري فارس، إصلاح مهنة محافظ الحسابات وأثرها على جودة عملية تدقيق الحسابات في الجزائر–دراسة ميدانية لعينة من مهني ولاية عنابة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2019، ص ص 121-122.

[2] – تمار خديجة، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص 208-209

كذلك يقصد بمتطلبات التطبيق ما ينبغي على الجمعيات المهنية والمؤسسات المهتمة بجانب المهنة المحاسبية ومكاتب المحاسبة على المستوى المحلي، والمؤسسات العلمية والجامعات والمعاهد وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير الدولية للتدقيق أو المحاسبة بما يرتبط بالبيئة الجزائرية بشكل كفؤ وسليم وذلك بناء على التعديلات الجديدة التي قامت بها الدولة الجزائرية، وبالتالي فمتطلبات التطبيق جاءت من أجل تحقيق الهدف بإدماج البيئة الجزائرية بالبيئة الدولية إنطلاقا من التالي يمكن تحديد المتطلبات كالتالي:

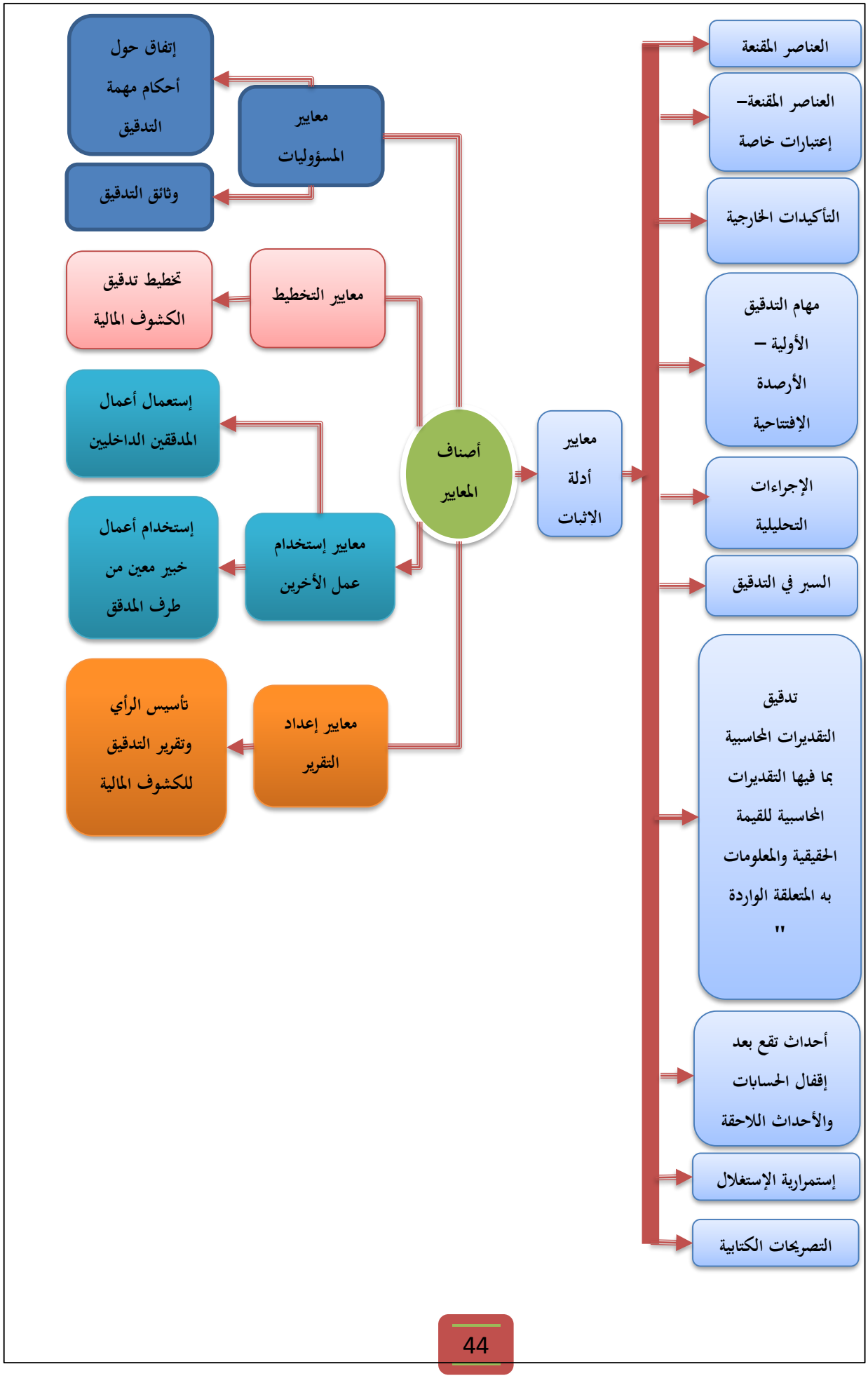
- ضرورة وضع هذه المعايير تحت الإختبار من خلال مرحلة إنتقالية يتم فيها الإستعداد لتبنيها والتعرف على مختلف معالم هذه المعايير؛
- تحضير ندوات ودورات من قبل متخصصين في المعايير الدولية من جمعيات مهنية ومكاتب محاسبة وتدقيق ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في كيفية تطبيق المعايير الدولية مع أخذ بعين الإعتبار البيئة الجزائرية وتوافقها مع هذه المعايير؛
- التوضيح الجيد لمعالم هذه المعايير من خلال العديد من المنتديات والملتقيات؛
- حث الجامعات والمعاهد والمؤسسات المهنية المهتمة بجانب المحاسبة والتدقيق بنشر وتوصيل كل ما يتعلق بالمعايير الجديدة وفق التعديلات الحديثة وكيفية تطبيقها؛
- تحديد مختلف التشريعات والإجراءات التي تتعلق بهذه المعايير وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة مع هذه المعايير؛
- إعداد وتأهيل وتكوين أساتذة الجامعات والمعاهد وبالتنسيق مع الجمعيات المهنية لتدريس هذه المعايير والقيام بإدراجها ضمن المناهج الجديدة في السنوات القادمة؛
- ضرورة دراسة واقع المؤسسات الجزائرية وتأهيل مختلف الأنظمة التسيرية المرتبطة بهذه المعايير؛
- إلزامية تقرب رجال الأعمال والمدققين الخارجيين من الجامعات بهدف الحصول على المعرفة الدقيقة بشأن كيفية سير وتطبيق هذه التعديلات؛
- تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين وتأهيلهم لدراسة هذه التعديلات؛
- القيام بدورات تدريبية متخصصة في مجال التعديلات الخاص بالمعايير الدولية للتدقيق وإشراك مكاتب التدقيق والمتربصين في هذه الدورات؛
- تجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بمعايير التدقيق؛
- تخصيص الأظرفة المالية المناسبة لتغطية تكاليف للقيام بهذه التعديلات؛

- قيام الهيئات الحكومية، بفرض التعامل على المؤسسات الكبرى لتقديم تقارير التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق بأحداث التعديلات.

**ثانيا: عرض معايير التدقيق في الجزائر**

قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار معايير الجزائرية للتدقيق مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق، موقعة من طرف الوزير المكلف بالمالية، تهدف إلى التحكم الجيد في الممارسات المهنية للتدقيق وضبطه وتكيفه مع الممارسات الدولية. بحيث تم إصدار 16 معيار مقسمة إلى أربعة إصدارات، يمكن عرض هذه المعايير على النحو التالي:

**الشكل رقم (04): يبين المعايير الجزائرية للتدقيق حسب كل تصنيف**


العناصر المقنعة
العناصر المقنعة– إعتبارات خاصة
التأكيدات الخارجية
مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية
الإجراءات التحليلية
السبر في التدقيق
تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات به المتعلقة الواردة "
أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة
إستمرارية الإستغلال
التصريحات الكتابية
معايير أدلة الإثبات
أصناف المعايير
معايير المسؤوليات
إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق
وثائق التدقيق
معايير التخطيط
تخطيط تدقيق الكشوف المالية
معايير إستخدام عمل الأخرين
إستعمال أعمال المدققين الداخليين
إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق
معايير إعداد التقرير
تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

**المصدر**: من إعداد الباحث بإعتماد المقررات رقم 002، 23،150، 77، المتضمنة معايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن عملية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق قد تمت وفقا لأربع مراحل في مدة سنتين، إلا أنه تم تخصيص أكبر جزء من هذه المعايير لمعايير العمل الميداني الخاصة بأدلة الإثبات كونها تشكل الأداة الأساسية لجمع أدلة الإثبات للمدقق عكس معايير إعداد التقارير الذي تم إصدار سوى معيار واحد وهو معيار 700 والذي هو موضوع دراساتنا وسيتم تناولها بشكل مفصل من خلال الجدول التالي.

**الجدول رقم (04): المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)**

| رقم المعيار | إسم المعيار | مجال تطبيق المعيار |
|---|---|---|
| **210** | **إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق** | يعالج واجبات المدقق للإتفاق مع الإدارة، وعند الإقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق، يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك مهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة، ولا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة. |
| **505** | **التأكيدات الخارجية** | يعالج هذا المعيار إستعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة. |
| **560** | **أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة** | يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية. |
| **580** | **التصريحات الكتابية** | يعالج المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار تدقيق الكشوف المالية، كما أن الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار. |
| **300** | **تخطيط تدقيق الكشوف المالية** | يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، كما يخص التدقيقات المتكررة؛ كما يعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الإعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية. |
| **500** | **العناصر المقنعة** | يعالج هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه؛ العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه. |

| | | |
|---|---|---|
| 510 | مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الإفتتاحية | يعالج المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، وتتضمن الأرصدة المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الواردة في بداية الفترة والتي يجب على أساسها يجب تقديم معلومات مثل :الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، الإحتمالات والإلتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية؛ – مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها القوائم المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف مدقق سابق. |
| 700 | تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية | يعالج هذا المعيار إلتزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، بالإضافة إلى شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل؛ الرأي غير المعدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية في كل جوانبها المهمة قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق. |
| 520 | الإجراءات التحليلية | يعالج هذا المعيار إستخدام المدقق للإجراءات التحليلية بإعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، وكذا إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء إستعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.<br>–الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابط مع معلومات أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات |
| 570 | إستمرارية الإستغلال | يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة، لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشوف المالية. |
| 610 | إستعمال أعمال المدققين الداخليين | يعالج هذا المعيار شروط وفرصة إنتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.<br>– لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق. |
| 620 | إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق | يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ بإستنتاجات الخبير، الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة. |
| 230 | وثائق التدقيق | يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق القوائم المالية، لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى تطبيق هذا المعيار؛<br>–من جهة أخرى، يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية. |

| | | |
|---|---|---|
| 501 | العناصر المقنعة – إعتبارات خاصة" | –يعالج هذا المعيار مدى إعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق المعنية بذلك، وهذا فيما يخص جوانب محددة تخص المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق القوائم المالية. |
| 530 | السبر في التدقيق | يعالج هذا المعيار طريقة إستخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد وإختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراء الإختيار ومراجعات تفصيلية وتفسير نتائج السبر، يطبق المعيار الجزائري للتدقيق 530 عندما يقرر المدقق إستخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق. |
| 540 | تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به | يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق القوائم المالية وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الإختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة. |

**المصادر**: من إعداد الباحث بإعتماد على المقررات رقم 002، 23،150، 77، المتضمنة معايير الجزائرية للتدقيق، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة.

في ظل إصدار هذه المقررات نجد أن الجزائر تبنت بعض المعايير الدولية للتدقيق، حيث حافظت على نفس تسمية المعايير المتبناة تقريبا وعلى نفس رقمها، كما تم تكيفها حسب إمكانيات وحاجيات البيئة الجزائرية.

## المطلب الثاني: تقرير التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي المعدل رقم 700

جاء معيار التدقيق الدولي رقم 700 (تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية) لتوجيه وإرشاد عمل المدققين في إعداد تقريرهم حول البيانات التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، بحيث يساهم في توفير توجيهات وإرشادات حول شكل ومحتوى تقرير المدقق، بهدف تحسين فهم المستخدمين لعملية التدقيق من خلال توفير تقارير تدقيق مفهومة ومنطقية.

### الفرع الأول: نطاق وأهداف ووجبات المدقق وفق هذا المعيار

يتناول في هذا الفرع نطاق وأهداف ووجبات المدقق وفق هذا المعيار وذلك من خلال ما يلي:

**أولا: نطاق المعيار**: يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتعلقة بتكوين الرأي حول البيانات المالية، بالإضافة إلى شكل ومحتوي تقرير المدقق الذي يتم إصداره نتيجة لعملية تدقيق البيانات المالية[1]، إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال تناوله لكل ما يتعلق بتقرير المدقق الذي يمثل الناتج النهائي لعملية التدقيق، ويعتمد عليه المستفيدون بصفة كبيرة في إتخاذ قراراتهم الإقتصادية كما يوضح المعيار مسؤولية وواجب مدقق الحسابات إتجاه جمهور المستفيدين[2].

**ثانيا: أهداف المعيار**[3]: أهداف المدقق هي:

- تكوين رأي حول القوائم المالية بناء على تقييم الإستنتاجات المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛
- التعبير عن هذا الرأي بوضوح من خلال تقرير مكتوب يصف أساس هذا الرأي.

**ثالثا: الغرض من معيار التدقيق الدولي رقم 700**:

إن الغرض من معيار التدقيق الدولي رقم 700 هو وضع معايير وتوفير الإرشادات بشأن تقرير المدقق المستقل الصادر نتيجة لتدقيق كامل من البيانات المالية ذات الغرض العام، التي أعدت حسب إطار إعداد التقارير المالية مصمم لتحقيق العرض العادل ولتلبية الإحتياجات المشتركة لسلسلة واسعة من المستخدمين وأصحاب المصالح كما أنه يوفر الإرشادات بشأن الأمور التي يأخذها المدقق بعين الإعتبار عند تكوين الرأي حول هذه البيانات المالية[4].

**رابعا: واجبات المدقق وفق هذا المعيار**: طبقا لما جاء في نص المعيار، فعلى المدقق التقيد بمجموعة من الواجبات وهي[5]:

---

[1] - صبرينة عمروش، بلقاسم دواح، دور المعايير التدقيق الدولية في العرض العادل للقوائم المالية، دراسة المعيار الدولي للتدقيق رقم 700، مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، العدد 03، السنة 2019، ص 56.

[2] – بلقاضي طاهر لمين، كمال بن موسى، رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجع الدولي رقم 700–دراسة حالة الجزائر، مجلة المدبر، العدد 07، 2018، ص 129.

[3] - IFAC, IAASB, ISA 700, Forming an Opinion and Reporting on financial Statements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2010, P 654, Publication for web site : http://www.ifac.org/system/files/downloads/a036-2010-iaasb-handbook-isa-700.pdf, date of view: 10/10/2022.

[4] - صبرينة عمروش، بلقاسم دواح، دور المعايير التدقيق الدولية في العرض العادل للقوائم المالية، دراسة المعيار الدولي للتدقيق رقم 700، مرجع سبق ذكره، ص 56.

[5] – أحمد عمري، زين العابدين ماضي، تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 02، 2021، ص 476.

- إن المدقق ملزم بتكوين رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، ومدى إلتزامها بالمتطلبات القانونية، مراعيا في ذلك الجوانب الخاصة أو النوعية للممارسات المحاسبية المطبقة من قبل المنشأة محل التدقيق؛
- رأي المدقق يكون في شكل تقرير مكتوب وواضح حول القوائم المالية ككل؛
- على المدقق الحصول على تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية ككل من التحريفات الجوهرية سوآءا كانت ناتجة عن غش أو خطأ، وتقييم الأهمية النسبية لهذه التحريفات؛
- تقييم الإستنتاجات المستنبطة من أدلة الإثبات المجمعة والتي تعد أساس إبداء الرأي وذلك بشأن مدى كفايتيها وملائمتها.

**الفرع الثاني: شكل الرأي وعناصر ومكونات تقارير مدقق الحسابات حسب معيار التدقيق الدولي رقم 700**

**أولا: شكل الرأي (طبيعة الرأي)**: بناء على ما تقتضيه الفقرتين 16 و17 من معيار التدقيق الدولي 700 فإنه يوجد شكلين رئيسيين لرأي المدقق هما[1]:

1. **الرأي غير المعدل** :ينبغي أن يعبر المدقق عن رأي غير معدل عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
2. **الرأي المعدل** :هناك حالات تفرض على المدقق إبداء رأيا معدلا، وهذا في حال:

- إذا ما إستنتج بناء على أدلة التدقيق التي تحصل عليها أن القوائم المالية ككل تحتوي على أخطاء جوهرية؛
- كان غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة ليستنتج أن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

في هذه الحالة يجب على المدقق تعديل الرأي في تقرير المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 705.

**ثانيا: عناصر تقرير المدقق حسب معيار التدقيق الدولي رقم 700**: يتناول هذا المعيار شكل ومحتوى هذا التقرير والذي يتم إصداره كنتيجة لعملية التدقيق، وبناء على ما تقتضي به الفقرات من 20 إلى 32 من هذا المعيار فسيتم تناول العناصر التي يجب أن يحتوي عليها تقرير المدقق في النقاط التالية[2]:

1. **العنوان**: يجب أن يحتوي تقرير المدقق عنوان يدل بشكل واضح على أنه تقرير مدقق مستقل، وهذا ما يؤكد أن المدقق قد حقق كافة متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بالإستقلالية؛

[1] IFAC, IAASB, ISA 700, Op.Cit, p: 657

[2] – بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، مرجع سبق ذكره ص 99.

2. **المخاطب (المرسل إليه)**: ينبغي أن يكون تقرير المدقق موجها إلى الجهة المعنية حسب ما تقتضي ظروف العملية، لأنه عادة ما يحدد القانون أو النظام الأطراف التي سيوجه لها تقرير المدقق، وهم الأشخاص الذين تم إعداد التقرير من أجلهم، كالمساهمين (الجمعية العامة للمساهمين) أو المكلفين بالحوكمة (مجلس إدارة المنشأة محل التدقيق)؛

3. **فقرة الرأي**[1]: يتم إبداء الرأي الغير متحفظ وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700، بحيث يجب أن يبين المدقق رأيه بوضوح حول عدالة القائم المالية وأنها تتفق مع المتطلبات القانونية والمهنية، ويمكن أن يستخدم تعبير أخر للعدالة مثل "تمثل بصورة صادقة وعادلة" أو "تمثل بعدالة من النواحي الجوهرية كافة" ويتم تحديد إطار إعداد التقارير والقوائم المالية بواسطة معايير المحاسبة الدولية أو مبادئ المحاسبة المعتمدة في البيئة المحلية، والملاحظ أن فقرة الرأي أصبحت في أعلى التقرير على خلاف النسخة السابقة من ذات المعيار.

4. **فقرة أساس إبداء الرأي**: أكد معيار التدقيق الدولي رقم 700 في الفقرة 28 منه، على ضرورة أن يتضمن تقرير التدقيق قسما بعد قسم الرأي مباشرة يتضمن أساس تكوين الرأي الفني للمدقق، وهذا بالتوسع في أمور توفر مزيدا من الإيضاح لمسؤوليات المدقق عن تدقيق القوائم المالية إلى توضيح كيفية الوصول إلى الرأي الفني الصادر من خلال إعطاء تقييم لأدلة الإثبات التي تحصل عليها المدقق خلال عملية التدقيق وتقييم مدى ملائمتها وكفايتها في تأسيس الرأي.

وبصفة عامة تحتوي فقرة أساس إبداء الرأي بحسب ما جاءت به الفقرة 28من هذا المعيار على:

- أنه قام بعملية التدقيق القوائم المالية، وأن مسؤولياته محددة في فقرة قادمة؛
- أنه تم الإلتزام بقواعد السلوك المهني المتضمنة للإستقلال، الحياد ونزعة الشك المهني؛
- أنه جمع الأدلة كافية وملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد.

5. **فقرة الإستمرارية**: توضح هذه الفقرة كل ما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم 700 في الفقرة 29 منه، أنه كجزء من عملية التدقيق يتم إستنتاج مدى معقولية إستخدام الإدارة لإفتراض الإستمرارية في إعداد القوائم المالية، كما توضح هذه الفقرة أن المدقق إعتمد على العمل الذي قام به لتدقيق القوائم المالية، لم يتم تحديد أية أوجه لعدم التأكيد الجوهري، كما أن هذه الفقرة تصف قدرة المؤسسة على الإستمرار وليس ضمانا لقدرة المؤسسة على الإستمرار.

[1] - IFAC, IAASB, ISA 700, Forming An Opinion And Reporting On Financial Statements, International Federation of Accountants, New York, USA, 2018, Pp 706 -710. Available at: http//www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf, date of view: 20/08/2023.

**6. فقرة الأمور الأساسية (الرئيسية) للتدقيق:**

حسب معيار التدقيق الدولي رقم 701(الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل) تستخدم هذه الفقرة في توضيح الأمور الجوهرية التي حسب حكم المدقق أنها من المرجح أن تكون الأكثر أهمية لفهم المستخدمين للقوائم المالية محل التدقيق أو عملية التدقيق، وأيضا في توضيح أنه تم تصميم إجراءات التدقيق التي تم القيام بها المرتبطة بهذه الأمور في سياق تدقيق القوائم المالية ككل، وتحتوي الأمور الأساسية عامة على العناصر التالية: الهيكل العام للقوائم المالية، الإفصاح عن تقييم السياسات المحاسبية، تقييم التقديرات المحاسبية، مدى شفافية الإفصاح في القوائم المالية، والأمور ذات العلاقة التي لها تأثير محتمل على القوائم المالية، إلى جانب كل هذه المعلومات يرى المدقق ضرورة لتضيق فجوة التوقعات وفجوة المعلومات.

**7. فقرة المعلومات الأخرى[1]:**

وتوضح أنه كجزء من عملية التدقيق يجب قرأت المعلومات الأخرى، مثل قوائم الإدارة وفحص الأعمال التي تنشر في التقارير السنوية، من أجل تحديد عدم الإتساق الجوهري بينها وبين القوائم المالية محل التدقيق، ويعد معيار التدقيق الدولي رقم 720 (مسؤوليات المدقق الخارجي ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى)، المتطرق لهذه الفقرة بنوع من التفصيل، حيث يتناول المعيار مسؤوليات المدقق الخارجي فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى، سواء كانت معلومات محاسبية أو غير محاسبية ( بخلاف القوائم المالية وتقرير المدقق عليها)، المدرجة في تقرير المنسوب للمؤسسة، وقد يكون تقرير السنوي للمؤسسة مستندا واحدا فقط أو مجموعة من المستندات التي تخدم نفس الغرض.

**8. فقرة مسؤوليات كل من الإدارة والمدقق الخارجي:**

**1.8 مسؤوليات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة:** حسب الفقرة 34 من معيار التدقيق الدولي رقم 700، يجب أن يذكر في هذا القسم من التقرير ما يلي:

- إعداد القوائم المالية وفقا لإطار المبادئ المحاسبية المتعاف عليها، وعن نظام الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب غش أو أخطاء؛
- تقييم قدرة المؤسسة عل البقاء كمؤسسة مستمرة، وما إذا قد إستخدم فرض الإستمرارية في المحاسبة بشكل مناسب، بإضافة إلى الإفصاح عن الأمور المتعلقة بالإستمرارية، ويجب أن يتضمن توضيح مسؤولية الإدارة عن التقييم واصفا للحالات التي يكون من المناسب فيها إستخدم فرض الإستمرارية في المحاسبة.

[1] - سفيان رايس، أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة الإقتصادية-دراسة لعينة من المؤسسات الإقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2022، ص ص 33-34.

**2.8 مسؤولية المدقق الخارجي**: يتم من خلال هذه الفقرة، الإشارة أن تقرير التدقيق هو إبداء الرأي حول البيانات المالية، كذلك يجب أن يوضح المدقق أن العملية تتم وفق ما تقتضيه المعايير التدقيق الدولية أو المحلية، كما يجب أن يوضح أن هذه المعايير تتطلب يجب أن يمتثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية والمهنية، وأن على المدقق تخطيط وأداء التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

كما يجب عليه وصف عملية التدقيق من خلال تبيان ما يلي[1]:

- إن عملية التدقيق تضمنت إجراءات للحصول على أدلة التدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية؛
- الإجراءات المختارة والمتبعة في عملية التدقيق إعتمدت على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم المخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت بسبب الإحتيال أو الخطأ، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر ، عل المدقق الأخذ بعين الإعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد الشركة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف الراهنة، ولكن ليس لغرض إبداء رأيه حول فاعلية الرقابة الداخلية للشركة، لكن عندما يكون على المدقق إبداء رأيه حول فاعلية الرقابة الداخلية بالإقتران مع البيانات المالية المعدة فإن على المدقق حذف عبارة التي مفادها "إن إعتبار المدقق للرقابة الداخلية ليس لغرض إبداء رأيه حول فاعلية الرقابة الداخلية؛
- تشمل عملية التدقيق تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة، والتي تطبقها الإدارة وكذلك العرض الشامل للبيانات المالية؛
- يجب أن يبين تقرير المدقق أن المدقق يعتقد بإن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

**9. المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى**[2]: يتنوع شكل ومحتوى هذه الفقرة إعتمادا على مسؤوليات التقرير عن التدقيق الخارجي أو المستقل نظرا للنصوص القانونية والتنظيمات المحلية أو معايير التدقيق المحلية المعتمدة.

**10. إسم الشريك (التدقيق) المسؤول عن الإرتباط**: بحسب ما جاء به الفقرة 46 من معيار التدقيق الدولي رقم 700، أنه يجب ذكر إسم الشريك المسؤول عن الإرتباط في تقرير التدقيق أي الشريك المسؤول عن عملية التدقيق، وذكر إسم الشريك في الإرتباط لابد أن يتم مناقشته مع المكلفين بالحوكمة لإعلامهم بتقييم المدقق الخارجي لإحتمالية الخطورة أو التهديد لأمن الشخصي لشريك الإرتباط.

---

[1] - هاله محمد عبد الله أبو عوده، أثر تعديلات معايير التدقيق الدولية الخاصة بتقرير مدقق الحسابات المستقل على تقييم الاستمرارية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الإسراء، عمان، الأردن، 2019، ص ص 13-14.

[2] – سفيان رايس، أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة الإقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص ص 34-35.

11. **توقيع المدقق**: يجب على المدقق توقيع التقرير باسم مكتب التدقيق أو باسم المدقق أو بكليهما.

12. **عنوان المدقق**: يجب أن يتضمن التقرير إسم موقع محدد، وهو في العادة عنوان المكتب الذي يدير فيه المدقق أعماله.

13. **تاريخ تقرير المدقق**: يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق على ما يكفي من أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تشكل أساس الرأي الفني في عدالة القائم المالية.

**ثالثا: مكونات التقرير وفق معيار التدقيق الدولي رقم 700**

1. **مكونات التقرير النظيف مع فقرة تفسيرية**: يكون مثل التقرير النظيف بإستثناء الفقرة التفسيرية التي يضيفها المدقق بعد فقرة الرأي، نفس الشيء بالنسبة للتقرير المتحفظ يجب على المدقق أن يضيف فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأي يشرح فيها أسباب التحفظ، كما يجب عليه إستخدام مصطلح "ماعدا" أو بإستثناء ويعني ذلك أن المدقق يشعر بالرضا عن القوائم المالية كوحدة ماعدا جانب محدد بها مثل عدم تمكنه من القيام بأحد الإجراءات التي يراها ضرورية[1].

2. **مكونات التقرير السلبي**: تظل الفقرتان التمهيدية والنطاق كما هي في حالة التقرير النظيف، ويضيف التقرير فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأي يشرح فيها أسباب وشكل خلافه مع الإدارة بخصوص المبادئ المطبقة وعدم كفاية الإفصاح وأثر ذلك على القوائم المالية بحيث لا تعطي الصورة الصادقة والعادلة للمركز المالي للمؤسسة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية في نهاية السنة[2].

3. **مكونات تقرير الإمتناع عن إبداء الرأي**: في حالة إتخاذ المدقق قرار عدم إبداء الرأي يتصرف بهذا الشكل:

- يعدل الفقرة التمهيدية بحيث لا يوجد عبارة "راجعنا القوائم المالية للشركة"؛
- يتم حذف فقرة النطاق طالما لم يقم المدقق بالتدقيق؛
- تضاف فقرة توضحيه بعد الفقرة التمهيدية مباشرة يوضح فيها أسباب عدم إبداء الرأي؛
- تستبدل فقرة الرأي بفقرة الإمتناع عن إبداء الرأي[3].

**المطلب الثالث: تقرير التدقيق وفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700**

تم إصدار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 (تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية) ليعالج تشكيل رأي حول الكشوف المالية من طرف المدقق الخارجي، بالإضافة إلى شكل ومضمون التقرير عندما تتم عملية التدقيق طبقا

[1] - بلقاضي طاهر لمين، كمال بن موسى، رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجع الدولي رقم 700، مرجع سبق ذكره، ص 132

[2] – بلقاضي طاهر لمين، كمال بن موسى، مرجع سبق ذكره، ص 132-133.

[3] - بلقاضي طاهر لمين، كمال بن موسى، مرجع سبق ذكره، ص 133.

للمعايير الجزائرية، حيث صدر هذا المعيار بتاريخ 11 أكتوبر من سنة 2016، بناء على القرار 150 الصادر عن وزارة المالية من خلال الاصدارات التي جاء بها المجلس الوطني للمحاسبة، وهذا في إطار مواكبة التطورات الدولية التي مست مهنة التدقيق، مما يعكس إلتزام الجزائر بمتطلبات ومعايير الممارسات الدولية في مجال التدقيق.

**الفرع الأول: نطاق وأهداف معيار الجزائري للتدقيق 700**

معيار الجزائري للتدقيق (NAA 700) يمثل إطارا مهما في تحديد نطاق وأهداف عملية إعداد تقارير التدقيق في الجزائر.

**أولا: يعالج المعيار ما يلي[1]:**

- إلتزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية؛
- شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

**ثانيا: أهداف المعيار[2]:** تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛
- على المدقق التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك التقرير.

**الفرع الثاني: تأسيس وشكل الرأي وعناصر الكشوف المالية**

يتناول معيار الجزائري للتدقيق رقم 700 (تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية) تأسيس وشكل الرأي الذي يصدره المدقق بعد الإنتهاء من عملية التدقيق، بالإضافة إلى أهم العناصر التي يتضمنها تقرير التدقيق للكشوف المالية التي تخضع لعملية التدقيق.

**أولا: تأسيس الرأي حول الكشوف المالية[3]:** يجب على المدقق من خلال الوجبات التي أداها أن:

- يكون الرأي بشأن معرفة ما إذا إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛
- يستنتج أن الكشوف المالية في مجملها لا تحتوي على إختلالات مالية معتبرة، سواء قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة.

---

[1] – نوح لبوز، بوعلاق مبارك، تأثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات–دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة 2018، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة غرداية، الجزائر، العدد 02، 2019، ص 16.

[2] – عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018، ص 102.

[3] – المقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2016، ص 03.

**ثانيا: شكل الرأي:**

- إذا إستخلص المدقق أنه قد تم إعداد الكشوف المالية، في جميع جوانبها المهمة وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، فإنه يعبر على ذلك برأي غير معدل؛
- يعبر عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق (705) عندما:

أ. يستنتج أنه على أساس العناصر المقنعة المجمعة، أن الكشوف المالية تتضمن في مجملها على إختلالات معتبرة؛

ب. ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة والكافية والملائمة التي تسمح له بإستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن إختلالات معتبرة.

**ثالثا: عناصر(محتوى) تقارير مدقق الحسابات حسب معيار الجزائري للتدقيق رقم 700:**

أوضح المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 (تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية) العناصر الأساسية لتقرير محافظ الحسابات والتي هي على النحو التالي[1]:

1. **عنوان التقرير:** يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوان يدل بشكل واضح على أن هذا التقرير لمدقق مستقل.
2. **المرسل إليه:** وهي الجهة التي عينت المدقق مثل المساهمين، مجلس إدارة الشركة موضوع التدقيق.
3. **فقرة تمهيدية:** يتطرق المدقق من خلال هذه الفقرة إلى:

- تعريف الكيان الذي تمت تدقيق كشوفه المالية؛
- تحديد الكشوف المالية التي تمت تدقيقها؛
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت تدقيقه وكذلك معلومات توضيحية اخرى؛
- تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تم تدقيقها.

4. **شرح لمسؤولية المسيرين الإجتماعيين:** تتعلق مسؤولية المسيرين الإجتماعيين بإعداد الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق؛ كذلك الرقابة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الإختلالات المعتبرة، سواء صدرت عن غش أو نتجت عن أخطاء.
5. **شرح لمسؤولية المدقق:** تتمثل مسؤولية المدقق بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه والتي تمت وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، مما يستوجب على المدقق إحترام القواعد الأخلاقية؛ تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول أن الكشوف المالية لا تتضمن إختلالات معتبرة.

[1] - المقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، مرجع سبق ذكره، ص 04.

6. **شرح التدقيق**[1]: يوضح المدقق في هذه الفقرة عملية التدقيق، مقدما وصفا لمهمة التدقيق المنجزة، وذلك عن طريق التطرق إلى النقاط التالية:

- التدقيق هو وضع حيز التنفيذ إجراءات قصد تحصيل وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية؛
- إختيار الإجراءات الموضوعة حيز التنفيذ تندرج ضمن الحكم الشخصي للمدقق، بما فيها تقييمه للمخاطر إختلالات معتبرة في الكشوف المالية، سواء كانت صادرة عن غش أو ناتجة عن خطأ، مراعيا في ذلك إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية بشكل سليم، بهدف تحديد إجراءات التدقيق الملائمة، وليس بهدف إبداء الرأي حول فعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة؛
- تقييم مدى ملائمة الطرق المحاسبية المطبقة، ومعقولية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة وعرض الكشوف المالية ككل؛
- مدى كفاية وملائمة العناصر المقنعة المجمعة لتأسيس الرأي للمدقق.

7. **فقرة الرأي**: تتضمن هذه الفقرة إبداء الرأي حول الكشوف المالية، حيث نص المعيار على إستخدام إحدى العبارتين التاليتين في التعبير عن الرأي: الكشوف المالية منتظمة" **وتعرض بصدق**"، أو "**تعطي الصورة الوفية**" في جميع جوانبها المعتبرة.

8. **تقرير حول إلتزامات القانونية وتنظيمية أخرى** :إن محتوى هذا الجزء يتغير تبعا لتغير طبيعة الإلتزامات القانونية للمنشاة محل التدقيق، وقد لا يكون إذا ما لم تكن أي إلتزامات قانونية للمنشأة؛

9. **هوية وتوقيع المدقق**: يتضمن هذا الجزء إمضاء المدقق وهويته المتمثلة في غالب الأحيان في شكل تأشيرته الخاصة التي تتضمن الإسم واللقب وكذا المهنة؛

10. **تاريخ تقرير المدقق**: على المدقق تأريخ تقرير التدقيق بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ جمعه العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية.

11. **عنوان المدقق**: يجب أن يشير تقرير المدقق إلى العنوان الذي يمارس فيه المدقق نشاطه.

[1] – أحمد عمري، زين العابدين ماضي، تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، مرجع سبق ذكره، ص ص 481-482.

**رابعا: المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية[1]:**

**1.** عندما يتم عرض معلومات إضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق، تزامنا مع الكشوف المالية، فعلى المدقق تقدير إمكانية تميزها بشكل واضح عن الكشوف المالية، في حالة العكس على المدقق مطالبة الإدارة بتغير كيفية عرض المعلومات الإضافية، وإذا رفضت الإدارة ذلك على المدقق الإشارة في تقريره أنه لم تتم تدقيق هذه المعلومات الإضافية؛

**2.** يجب أن يغطي رأي المدقق المعلومات الإضافية الغير مطلوبة ضمن المرجع المحاسبي المطبق ولكنها تشكل جزاء لا يتجزأ عن الكشوف المالية حيث لا يمكن تمييزها بشكل واضح نظرا لطبيعتها وطرق عرضها.

**خامسا: مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي:** سنتناول مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم (05): مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي**

| المعيار / وجه المقارنة | معيار التدقيق الدولي رقم 700 (المعيار الدولي) | المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 (المعيار الجزائري) |
|---|---|---|
| **إسم المعيار** | تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية. | تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية. |
| **الهيئة المصدرة** | مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). | من طرف لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة (CNC). |
| **الطابع** | دولي. | محلي. |
| **النطاق** | عام كونه يصدر عن هيئة دولية. | خاص كونه يصدر عن هيئة محلية. |
| **الفهرس** | محتوى بفقرات. | محتوى بعناوين. |
| **تاريخ نفاذ المعيار** | بدءا من 15 ديسمبر 2016 أو بعده. | غير محدد. |
| **المصطلحات** | – مراجعة؛<br>– القوائم المالية؛<br>– المنشأة؛<br>– أدلة التدقيق؛<br>– الأخطاء الجوهرية؛<br>– نواحي جوهرية؛ | – تدقيق؛<br>– الكشوف المالية؛<br>– الكيان؛<br>– العناصر المقنعة؛<br>– الإختلالات المعتبرة؛<br>– جوانب هامة؛ |

[1] - المقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، مرجع سبق ذكره، ص 04

| | | |
|---|---|---|
| | – الإدارة؛<br>– مسؤولية؛<br>– المناسبة. | – المسيرين الإجتماعين؛<br>– واجبات؛<br>– الملائمة. |
| **طريقة العرض** | يعرض بطريقة مفصلة | يعرض بطريقة ملخصة |
| **المحتوى** | – عنوان التقرير؛<br>–المخاطب (المرسل إليه) ؛<br>– فقرة الرأي؛<br>– فقرة أساس إبداء الرأي؛<br>– فقرة الإستمرارية؛<br>– فقرة الأمور الأساسية للتدقيق؛<br>– فقرة المعلومات الأخرى؛<br>– فقرة مسؤوليات كل من الإدارة والمدقق الخارجي؛<br>– المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى؛<br>– إسم الشريك المسؤول عن الإرتباط؛<br>– توقيع المدقق الخارجي؛<br>– عنوان المدقق؛<br>– تاريخ تقرير المدقق الخارجي. | – عنوان التقرير؛<br>– المرسل إليه؛<br>– فقرة تمهيدية؛<br>– شرح لمسؤولية المسيرين الإجتماعيين؛<br>– شرح لمسؤولية المدقق؛<br>– شرح التدقيق؛<br>– فقرة الرأي؛<br>– تقرير حول إلتزامات القانونية وتنظيمية أخرى؛<br>– هوية وتوقيع المدقق؛<br>– تاريخ تقرير المدقق؛<br>– عنوان المدقق. |
| **النطاق** | الغرض من معيار التدقيق الدولي 700 هو تحديد مسؤوليات المدقق بشأن تكوين رأيه حول البيانات المالية لمؤسسة محل التدقيق، حيث قسم أنواع رأي المدقق إلى نوعين أحدهما رأي غير معدل والآخر معدل وهذا الأخير قد يكون رأي متحفظ، معاكس أو إمتناع عن إبداء الرأي، حيث أنه يهدف إلى وضع معايير حول شكل ومضمون تقرير المدقق حول البيانات المالية، كما أنه يوفر الإرشادات بشأن الأمور التي يأخذها مدقق بعين الإعتبار عند تكوين الرأي حول هذه البيانات، والتعبير بشكل واضح عن ذلك الرأي من خلال تقرير مكتوب. | يعالج معيار التدقيق الجزائري700 ، إلتزام المدقق بتشكيل رأيه حول الكشوف المالية، كما يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات تجاه إعداد تقريره من حيث الشكل والمضمون، تساعد المدقق في تشكيل رأيه الغير معدل والتعبير عنه بوضوح في تقرير كتابي. |

| | | |
|---|---|---|
| **الأهداف** | – تكوين رأي حول القوائم المالية بناء على تقييم الاستنتاجات المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛<br>التعبير بوضوح عن هذا الرأي من خلال تقرير مكتوب يصف أساس هذا الرأي. | نفس أهداف معيار التدقيق الدولي رقم 700 |
| **نقاط التوافق والإختلاف** | **التوافق** | **الإختلاف** |
| | **النطاق**: عالجا المعيارين مسؤولية المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، وشكل ومضمون تقرير المدقق.<br>**الأهداف**: الهدف هو تكوين الرأي حول القوائم المالية، بحيث يكون مبني على تقييم الإستنتاجات المستخلصة من أدلة التدقيق، كما يجب التعبير عن هذا الرأي بوضوح من خلال تقرير مكتوب يصف أساس هذا الرأي.<br>**عنون التقرير**: يجب أن يدل تقرير المدقق بوضوح على أن هذا التقرير لمدقق مستقل، كأن يحمل عنوان "تقرير مدقق مستقل" لإزالة أي إلتباس أوشك، وتميزه عن التقارير الأخرى والتأكيد على أن المدقق قد إلتزم بكافة المتطلبات الأخلاقية المتعلقة بالإستقلالية.<br>**المرسل إليه**: تقرير المدقق يكون موجه حسب الجهة أو الأشخاص الذين تم إعداد التقرير من أجلهم، مثل مجلس الإدارة والمساهمين.<br>**هوية وتوقيع المدقق**: يتعين على المدقق توقيع التقرير، مع ذكر هويته المتعلقة بإسمه ولقبه وكذلك المهنة.<br>**تاريخ تقرير التدقيق**: يضع المدقق للتقرير تاريخ، بحيث لا يكون سابقا لتاريخ جمعه لأدلة الإثبات الكافية والملائمة لتأسيس الرأي حول عدالة القوائم المالية حتى لا تقع على مسؤوليته القيام بأية إجراءات تدقيق أو الحصول على إستفسارات بعد ذلك التاريخ. | **شكل الرأي**: يتناول المعيار الدولي والمعيار الجزائري رقم 700 شكل الرأي الغير معدل كما تكلما عن الرأي معدل، إلا أن هذا الأخير حسب المعيار الجزائري لم يتم تطبيقه بعد نتيجة لعدم إصدار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 705 الذي تناول الرأي المعدل.<br>**فقرة الرأي**: يلاحظ أن فقرة الرأي أصبحت في أعلى التقرير بالنسبة المعيار الدولي عكس نظيره الجزائري الذي إحتفظ بالفقرة التمهيدية، كما إحتفظ هذا الأخير بفقرة الرأي في أسفل التقرير، فبإضافة إلى ما قدمه المعيار الجزائري في هذه الفقرة قام المعيار الدولي بتحديد كيفية إعداد القوائم المالية، وذلك من خلال معايير المحاسبية الدولية، أو بواسطة المبادئ المحاسبية المطبقة في البيئة المحلية.<br>**فقرة أساس إبداء الرأي**: فقرة أساس تكوين الرأي حسب المعيار الدولي تأتي مباشرة بعد فقرة الرأي، حيث يذكر فيها المدقق قيامه بتدقيق القوائم المالية مع ذكر مسؤولياته المحاسبية والغير محاسبية، كذلك إلتزامه بالحياد وإحترامه لمبدأ الإستقلالية، وقيامه بجمع الأدلة الكافية والملائمة من أجل إبداء رأيه الفني المحايد.<br>**فقرة إستمرارية الإستغلال**: جات هذه الفقرة حسب ما جاء به المعيار الدولي لوصف المدقق لقدرة المؤسسة على الإستمرار في أنشطتها، وهذا من خلال إستخدام الإدارة لإفتراض الإستمرارية، من أجل لفت إنتباه مستخدمي القوائم المالية حول وضعية المؤسسة في الإستمرار في أنشطتها. |

| | | |
|---|---|---|
| | **عنوان المدقق:** يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى العنوان الذي يدير فيه نشاطه.<br>**المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى:** يتنوع شكل ومحتوى هذه الفقرة تبعا لتغير طبيعة الإلتزمات القانونية والتنظيمية للمنشأة محل التدقيق. | **فقرة الأمور الأساسية للتدقيق:** حسب ما جاء به المعيار الدولي أن هذه الفقرة جاءت من خلال حكم المدقق لتوضيح الأمور الأكثر أهمية لمستخدمي القوائم المالية، حيث تحتوي هذه الأمور على العناصر التالية: الهيكل العام للقوائم المالية، الإفصاح عن تقييم السياسات المحاسبية، تقييم التقديرات المحاسبية، مدى شفافية الإفصاح في القوائم المالية، والأمور ذات العلاقة التي لها تأثير محتمل على لقوائم المالية.<br>**فقرة المعلومات الأخرى:** حسب ما جاء في المعيار الدولي أنه أثناء القيام بعملية التدقيق يجب على المدقق قرأت المعلومات الأخرى، سواء كانت المعلومات محاسبية أو غير محاسبية بخلاف القوائم المالية، مثل الأعمال التى تنشر في التقارير السنوية للمؤسسة، وهذا من أجل تحديد عدم الإتساق الجوهري بينها وبين القوائم المالية محل التدقيق.<br>**فقرة مسؤوليات الإدارة** :في هذه الفقرة يعبر المدقق عن مسؤوليات الإدارة، حيث تطرق إليها المعيار الدولي والمعيار الجزائري، كما تطرق هذا الأخير إلى إعداد وعرض الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المطبق ووضع نظام للرقابة الداخلية، في حين أضاف المعيار الدولي مسؤولياته عن تقييم قدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة، وما إذا قد إستخدم فرض الإستمرارية في المحاسبة بشكل مناسب، بإضافة إلى الإفصاح عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية.<br>**فقرة مسؤولية المدقق:** تطرق المعيار الجزائري إلى نفس العناصر التي تطرق لها نظيره المعيار الدولي، لكن هذا الأخير أضاف أنه عندما يكون على المدقق إبداء رأيه حول فاعلية الرقابة الداخلية بالإقتران مع البيانات المالية المعدة فإن عليه حذف عبارة التي مفادها "إن إعتبار المدقق للرقابة الداخلية ليس لغرض إبداء رأيه حول فاعلية الرقابة الداخلية. |

**المصدر: من إعداد الباحث بإعتماد على ماسبق**

من خلال مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 مع نظيره الدولي توصلنا إلى أنه ليس هناك إختلافات لها أثر جوهري بينهما، وإنما هذه الإختلافات هي عبارة عن تعديلات بسيطة قامت بها الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر، كما توصلنا إلا أن المعيار الدولي تناول بعض الفقرات التي لم يتناول نظيره الجزائري مثل فقرة الإستمراية بإضافة إلى فقرة الأمور الرئيسية للتدقيق وفقرة المعلومات الأخرى، اللذان يعدان وفق المعيارين الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل تحت رقم 701، ومسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى تحت رقم 720، مما يعني هذا أنه يجب على الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر الإسراع في إصدار بقية المعايير المتعلقة بإعداد التقارير، وهذا من أجل جعل معيار الجزائري للتدقيق رقم 700 مطابق بشكل تام لنظيره الدولي.

**سادسا: نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق[1]:**

[1] – المقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، مرجع سبق ذكره، ص 05.

**الشكل رقم (05): شكل تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق**

**المدقق المستقل: .....**

**المرسل إليه المناسب .....**

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية المرفقة لشركة "س" بما في ذلك الكشوف المالية (بتاريخ الإقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق): الميزانية، حساب النتائج، بيان التغيرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة والملحق.

**مسؤولية المسيرين الإجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية**

يعد المسيرون الإجتماعيين مسؤولين عن الإعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي والمالي، وكذلك عن المراقبة الداخلية التي يعتبرنها ضرورية لإعداد الكشوف المالية، خلية من الإختلالات المعتبرة، سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء.

**مسؤولية المدقق:**

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس تدقيقنا. قمنا بالتدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

تستوجب منا هذه المعايير الإلتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول للكشوف المالية خالية من الإختلالات المعتبرة.

يستدعي التدقيق وضع حيز التنفيذ لإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبالغ والمعلومات الواردة في الكشوف المالية.

إختيار الإجراءات الموضوعة نابع عن الحكم الخاص للمدقق، بما في ذلك تقيم مخاطر أن تتضمن الكشوف المالية إختلالات معتبرة سواء أكانت صادة عن غش أو ناتجة عن الأخطاء.

بإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ المراقب المراقبة الداخلية للكيان والمتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظروف، وليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام الرقابة الداخلية للكيان.

يتمثل التدقيق كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة، عقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة وعرض مجمل الكشوف المالية. ونعتبر العناصر المقنعة المجمعة كافية وملائمة لتأسيس رأينا.

**الرأي حول الكشوف المالية المعدة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة**

برأينا للكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 31 ديسمبر ن200، منظمة وتعرض بصدق، وفي جميع جوانبها المعتبر ة (أو تعطي الصورة الوفية)، الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر ن200، وكذلك النجاعة المالية وسيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ، وفقا للنظام المحاسبي المالي.

**تقرير حول الإلتزامات القانونية وتنظيمية أخرى**

محتوى وشكل هذا الجزء من تقرير المدقق، يتغير حسب الإلتزامات الخاصة به.

**هوية وتوقيع المدقق**

**تاريخ التدقيق**

**عنوان المدقق**

**المصدر**: من إعداد الباحث بإعتماد على ملحق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700

يبين الشكل أعلاه المكونات الأساسية التي يجب تضمينها في تقرير المدقق لضمان سلامة وسهولة فهمه، وذلك بشكل نموذجي يساعد في تجنب الأخطاء والعيوب التي قد تجعل قرأته وفهمه أمرا صعبا، سواء للمسيرين الاجتماعيين للمؤسسة أو لغيرهم.

## المبحث الثالث: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

تشهد مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كغيرها من المهن تطورا مستمر نتيجة لتغير التوجهات الإقتصادية والتحولات التي شهدتها البلاد، حيث ساهمت المنظومة التشريعية في إثرائها بمجموعة من القوانين منذ الإستقلال وحتى يومنا هذا، وقد تم تحديد الإطار القانوني والتنظيمي الذي يحكم مهنة محافظ الحسابات، ويحدد الهيئات والأجهزة المسؤولة عن تنظيم هذه المهنة، تلك الخطوات تأتي في إطار تطوير مهنة محافظ الحسابات لتلبية متطلبات التوجهات العالمية والمحلية في مجال التدقيق.

### المطلب الأول: عموميات حول محافظ الحسابات

سنتناول في هذا المطلب الإطار التنظيمي للمهنة محافظ الحسابات بالجزائر من خلال عرض مراحل تطور مهنة محافظ الحسابات والتشريعات والقوانين والهيئات المنظمة للمهنة.

#### الفرع الأول: الإطار التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر:

لقد مرت مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بمحطات تاريخية هامة، حيث تأثرت المهنة بالأوضاع والتشريعات السائدة في كل مرحلة، وسنقوم بالتطرق إلى أهم هذه المراحل وفقا ما يلي:

**أولا: الفترة من 1969إلى 1980**

بقيت ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر منذ الاستقلال في الشركات التابعة للقانون الخاص بمقتضى القوانين الفرنسية التي تواصل العمل بها إلى غاية إنشاء القانون التجاري، أما مراقبة الشركات الوطنية فقد كرست في نهاية الستينات من خلال صدور الأمر69-107 المؤرخ في 1669/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1970الذي وضع المفهوم الأول للتدقيق في الجزائر و ذلك من خلال فرض رقابة للشركات الوطنية و هذا من أجل تأمين و حماية أملاك الدولة، ولقد نصت المادة 39 منه إلى تكليف وزير الدولة والتخطيط بتعيين محافظي حسابات للشركات الوطنية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري وفي المؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو إحدى المؤسسات

العمومية حصصا من رأس مالها، بغرض التأكد من سلامة و مصداقية الحسابات و تحليل الوضعية المالية للأصول و الخصوم[1].

ثم شهدت نفس الفترة صدور المرسوم الأول حول محافظ الحسابات وهو المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي تناول مهام وواجبات مدققي الحسابات وإعتبرهم مراقبين دائمين لتسيير المؤسسات العمومية وشبه عمومية، وخول ممارسة محافظة الحسابات لبعض موظفي الدولة وهم[2] :المراقبين العامين للمالية، مراقبي المالية، مفتشي المالية، وبعض موظفي الدولة المؤهلين بصفة إستثنائية ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام و شبه العام أعتبر كموظف عام في الدولة، يخضع في تعيينه و ترقيته و علاوته لقوانين الدولة، وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الإقتصادي الذي كان سائدا آنذاك و المتمثل في نمط التسيير الموجه[3].

**ثانيا: الفترة من 1980 إلى 1988**

مع إعادة هيكلة المؤسسات العمومية وتنظيم الإقتصاد الوطني في مطلع الثمانينات إلى زيادة هامة في عدد المؤسسات الوطنية وتعقد تسيرها ، الأمر الذي تطلب الأمر تنويع وظيفة الرقابة على المؤسسات من خلال إنشاء عدة هيئات رقابية وعلى رأسها مجلس المحاسبة الذي أنشيء بموجب القانون رقم80-05 الصادر في 03/01/ 1980، والذي يعرف على أنه: "هيئة تحت سلطة رئيس الجمهورية ذات صلاحيات قضائية وإدارية مكلفة بمراقبة مالية الدولة والمؤسسات المنتخبة والجماعات المحلية والمؤسسات الإشتراكية بجميع أنواعها، و يمكنه مراقبة جميع المؤسسات بجميع أنواعها التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال أو منح أو قروض أو تسبيقات أو ضمانات "وقد أشار هذا القانون في المادة 05 إلى أن" مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تتضمن العمليات المالية والمحاسبية، أين يتحقق من دقتها و صحتها و ونزاهتها"[4]. بصدور قانون 08-05 سمح بإلغاء المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 وتوسيع المرسوم 70-173 المتعلق بمهام وواجبات مراجع الحسابات الذي إستمد تصوره من هذه المادة ومنع إحتكار مراجعة الحسابات للمؤسسات العمومية لمجلس المحاسبة،

[1] - الأمر رقم 69-107، المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، المؤرخ في 31ديسمبر1969، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 31ديسمبر 1969، المادة 39، ص 1805.

[2] – المرسوم التنفيذي رقم 70-173، المتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 20 نوفمبر 1970، العدد 97، المادة 01، ص 1439.

[3] – المرسوم التنفيذي رقم 70-173، المتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، مرجع سبق ذكره، المادة 02، ص1439.

[4] – القانون 80-05، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، المؤرخ في 01 مارس 1980، الجريدة الرسمية الجزائرية، المؤرخة في 04 مارس 1980، العدد 10، المادة 03و05، ص 338.

ولكن إلغاء المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 لم يكن كافيا لتعديل محتوى النصوص القانونية التي كانت تنظم المؤسسة الإشتراكية نظرا لما شهدته هذه المرحلة من شغور شبه كلي في إصدار القوانين المنظمة للمهنة فيما يتعلق بشروط تعيين المدققين، مهام وواجبات هؤلاء المهنيين، مسؤولياتهم، وبصفة عامة كل ما يتعلق بالقوانين المنظمة لتدقيق الحسابات[1].

لقد إستمر هذا الفراغ القانوني إلى غاية سنة1984، تاريخ إصدار قانون المالية لسنة1985 ، والذي جاء ليعيد تكييف المهنة، لكن هذا القانون بقي حبر على ورق ولم يتم تطبيقه على أرض الواقع[2].

**ثالثا: الفترة بين 1988إلى 1991**

عرفت هذه الفترة بفترة إعادة تأهيل التدقيق القانوني في المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية، وذلك بصدور القانون رقم 88-01 المتعلق بتوجيه المؤسسات الإقتصادية العمومية في1988/01/12،الذي كان له دور كبير في تطور مهنة التدقيق في الجزائر، و ذلك من خلال تحرير المؤسسات العمومية من كل القيود الإدارية ، وقد جاء في المادة 41 من هذا القانون كيفيات مراقبة المؤسسات العمومية الإقتصادية، حيث تخضع هذه المؤسسات لتقييم إقتصادي دوري يقوم به جهاز مؤهل لهذا الغرض، ويتم التقييم الإقتصادي للإستغلال بإستثناء كل تدخل أو عمل مباشر في إدارة وتسيير المؤسسة[3].

**رابعا: الفترة بين 1991 إلى 2010**

إن التطور الذي عرفته مهنة التدقيق بعد الإصلاحات وفي ظل غياب إطار تشريعي قوي، كان يتم بوتيرة بطيئة إلى غاية صدور القانون 91-08 في 1991/04/27، المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الإجتماعية والنقابات[4]، الذي يعد الإنطلاقة الحقيقية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة

[1] – نبيلة هيلامي، استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثرها على المراجعة القانونية في الجزائر وفقا لمعايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 2017، ص 139.

[2] – زيادي سامي، أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص ص05-06.

[3] – القانون 88-01، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، المؤرخ في 12 جانفي 1988، الجريدة الرسمية الجزائرية، المؤرخة في 13 جانفي 1988، العدد 02، المادة 41، ص36.

[4] – قانون 91-08، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 27 أفريل 1991، الجريدة الرسمية الجزائرية، المؤرخة في01 ماي 1991، العدد 20، المادة 01، ص 651.

واحدة مستقلة سميت بالمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين[1]، وبذلك أصبحت مهنة التدقيق في الجزائر مهنة حرة مفتوحة أمام كل من تتوفر فيه شروط ممارستها دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، و بذلك تم فيها تحقق أحد أهم شروط ممارسة المهنة ألا و هو شرط الإستقلالية و الحياد، مما تم فيه و لأول مرة وضع أسس حقيقية لهذه المهنة من خلال تحديد شروط ممارسة محافظة الحسابات و مهام محافظ الحسابات و حقوقه و حالات التنافي، كما تم تعزيز هذا القانون بإصدار المرسوم التنفيذي رقم 136/96 في 1996/04/15 الذي تضمن قانون أخلاقيات المهنية لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، حيث حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذين يدعون في صلب النص" عضو النقابة أو المهني"[2].

**خامسا: الفترة ما بين 2010 إلى يومنا هذا**

وفي ظل التحولات الإقتصادية المتسارعة التي عرفتها الجزائر في بداية القرن الواحد والعشرين، كان لابد من إحداث تعديلات في القانون 91-08 بما يتناسب وهذه التحولات خاصة مع صدور القانون المحاسبي الجديد، فتم إصدار القانون رقم10-01 في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي تم بموجبه إلغاء القانون السابق 91 -08 ويهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[3]، كما تم إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة والذي أصبح تحت وصاية وزير المالية ولقد تم الفصل بين المهن الثلاث بإنشاء ثلاث منظمات مهنية والمتمثلة في: المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وقد إقترن إصدار القانون 10-01 بمجموعة من النصوص التنظيمية المكملة من أجل تطبق هذا القانون، كما إتجهت الجزائر نحو تطبيق معايير التدقيق الدولية وذلك من خلال إصدار16 معيار تدقيق محلي ما بين سنة 2016 و2018.

[1] – القانون 91-08، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، المادة 05، ص652.

[2] - المرسوم التنفيذي رقم 96-136، المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 15 أفريل 1996، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 17 أفريل 1996، العدد 24، المادة 01، ص 05.

[3] – القانون 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية الجزائرية، المؤرخة في11 جويلية 2010، العدد 42، المادة 01، ص 04.

**الفرع الثاني: ماهية محافظ الحسابات**

محافظة الحسابات تعد نوعا من أنواع التدقيق الخارجي، والذي يعتبر إلزاميا قانونيا بالنسبة لبعض أنواع المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

**أولا: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة**

سنتطرق إلى إبراز مفهوم محافظ الحسابات وإجراءات تعيينه مع إبراز مختلف المهام التي يقوم بها، إضافة إلى أهميته بالنسبة للمؤسسة ومستخدمي القوائم المالية.

**1. تعريف محافظ الحسابات:**

هناك تعاريف مختلفة نوعا ما في كل من القانون المنظم لمهنة محافظ الحسابات والقانون التجاري، حيث أنه يتمثل كل مفهوم فيما يلي:

عرف القانون الأساسي مهنة محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 محافظ الحسابات أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[1].

كما يعرف محافظ الحسابات على أنه "شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير التدقيق المتعارف عليها"[2].

ويعرف حسب المادة 715 من القانون التجاري الجزائري محافظ الحسابات بأنه" الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة بإستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق من الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وفي مراقبة إنتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على إنتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك، كما يتحقق من إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين[3].

ومنه يمكن تعريف محافظ الحسابات على أنه "الشخص المكلف بالمصادقة على شرعية وصدق الحسابات السنوية للشركات بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، ويمكن تأدية هذا الدور فرديا أو في شكل شركة.

---

[1] – القانون 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، المادة 22، ص 07.

[2] Societe' nationale de la comptabiliti,"guide d'audit et decommissariat aux comptes", DRH, 1989, p1102.

[3] – القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، إصدارات الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007، المادة 715 مكرر 4، ص 188

كما يسند لمحافظ الحسابات مكتب واحد يسيره في شكل شركات (شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية) أو تجمعات ذات منفعة مشتركة بإستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهامهم، بشرط حمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية[1].

إلى جانب مهنة محافظ الحسابات يوجد كذلك الخبير المحاسبي الذي يمكن أن يزاول مهنة محافظ الحسابات، حيث سنقوم بتعريفه والتعرف على المهام المنوطة به.

## 1.1 الخبير المحاسبي

**1.1.1 تعريف الخبير المحاسبي:** يعد خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهنة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات[2].

**2.1.1 مهام الخبير المحاسبي:** حسب المادة 19، 20 من القانون 10-01 فقد حدد مهام الخبير المحاسبي على النحو التالي: يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، وكذلك يؤهل لتقديم الإستشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والإجتماعي والإقتصادي، كما يتعين عليه أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير إلتزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته[3].

كما يوجد كذلك من الجانب التنظيمي لمهنة محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد والذي سنقوم بتعريفه والتعرف على المهام المنوطة به.

## 2.1 المحاسب المعتمد

**1.2.1 تعريف المحاسب المعتمد:** يعد محاسبا معتمدا، المهني الذي يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته[4].

**2.2.1 مهام المحاسب المعتمد:** تتمثل مهام المحاسب المعتمد في عرض الكتابات المحاسبية، القيود المحاسبية، وتطور عناصر ممتلكات التاجر إستنادا إلى الوثائق المقدمة إليه من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة التي كلف بها، وكذلك

[1] – القانون 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، المادة 06-46، ص ص 06-09.
[2] – القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 18.
[3] – القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 19-20.
[4] – القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 41، ص41.

يمكنه أن يقوم بإعداد كافة التصريحات الجبائية والإجتماعية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها ومساعدة زبونه الذي كلفه بمحاسبة التاجر أو الشركة لدى مختلف الإدارات المعنية المساهمة بإعداد الجداول المالية بطلب من زبونه.[1]

**2. كيفيات إعتماد محافظ الحسابات:**

لا يمكن لأي شخص مزاولة مهنة محافظ حسابات في الجزائر، إلا إذا كان مسجلا في جدول محافظي الحسابات لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويكون حاصلا على الإعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية، كما يلزم المترشح لممارسة محافظ الحسابات بإرسال طلب الإعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة مرفقا بالوثائق الإدارية الأتية[2]:

- شهادة الجنسية الجزائرية؛
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12؛
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة؛
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم03.

يلزم محافظ الحسابات بإرسال طلب الإعتماد بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة أو يودع مقابل وصل إستلام مرفقا بالوثائق الإدارية التالية:

- نسخة من التصريح بالإكتتاب وإيداع رأسمال الشركة قيد التكوين؛
- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعده الموثق المكلف بتحرير العقد؛
- نسخة من إعتماد كل شريك يكون إعتماده مفروضا؛
- نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الإعتماد من قبل الشخص المعنوي.

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، بعد فحص مادي للوثائق بمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا ومرقما و موقعا، يسلم له شخصيا مقابل وصل إستلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها، يعتبر طلب الإعتماد مودعا إبتداء من تاريخ إستلام الطالب وصل إيداع الملف من أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، تفصل لجنة الإعتماد وفقا لأحكام نظامها الداخلي بعد دراسة ملفات الطالبين، و تحرر محضرا بذلك يتضمن الآراء حول الموافقة أو رفض منح الاعتماد، ترسل

[1] – القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد 42-43-44.

[2] – القانون رقم 11-30، المحدد لشروط وكيفيات الاعتماد للممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 27 جانفي 2011، الجريدة الرسمية، المؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد 07، المواد 02إلى 06، ص 21.

لجنة الإعتماد عن طريق أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، محضر الإجتماع مرفقا بالإعتماد قصد إمضائها من الوزير المكلف بالمالية، يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الإعتماد قرار الإعتماد (أو الرفض المعلل) ثم يمنح الإعتماد للمعني في نسخة واحدة مقابل مخالصة.

### 3. أداء اليمين والتسجيل في الجدول:

يعتبر أداء اليمين والتسجيل في الجدول خطوتين أساسيتين للبدء في مزاولة محافظ الحسابات لمهنته، سنتناول فيما يلي تفاصيل هاتين الخطوتين:

#### 1.3 أداء اليمين:

بينت المادة 06 من القانون 10-01 المذكور سابقا كيفية أداء اليمين وذلك على النحو التالي:

يؤدي محافظ الحسابات بعد الحصول على الإعتماد وقبل التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه بالعبارة الآتية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقوله شهيد"[1].

#### 2.3 التسجيل في الجدول[2]:

يلزم المترشحون لممارسة مهنة محافظ الحسابات التسجيل في الجدول، بإرسال الوثائق الآتية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة:

- نسخة مصادق عليها من الإعتماد؛
- شهادة الجنسية الجزائرية؛
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12؛
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة؛
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 03؛
- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني؛

[1] – القانون 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، المادة 06، ص05.

[2] – القانون رقم 11-30، المحدد لشروط وكيفيات الاعتماد للممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مرجع سبق ذكره، المادة 07، ص ص 21-22.

- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة؛
- نسخة مصادق عليها عن شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقديمها خلال شهرين (02) بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛
- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين؛
- ست (06) صور شمسية على خلفية بيضاء؛
- تصريح شرفي بعدم تقاضي أجرا تحت أية صفة كانت؛
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية، قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة المهنة.

### 4. شروط ممارسة المهنة:

إشترط القانون الجزائري لمزاولة مهنة محافظ الحسابات بعض الشروط، وفتح المجال لمزاولتها فرديا أو على شكل شركات لمحافظة الحسابات، حيث تمثلت هذه الشروط فيما يلي[1]:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛
- أن يؤدي اليمين بعد الإعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم،

## الفرع الثالث: الخصائص المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تتميز بعدة خصائص تميزها وتحدد دورها وأهميتها والتي سنتناولها فيما يلي:

### أولا: تعين وعهدة وأتعاب محافظ الحسابات

تتضمن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر عدة جوانب مهمة تشمل تعيينه، وتحديد أتعابه.

[1] – القانون 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، المادة 08، ص 05.

1. **تعين محافظ الحسابات:** يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا عن طريق دفتر شروط، وعندما تعين شركة أو هيئة شركة محافظة الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف بإسمها، كما أنه عندما تقرر تعيين أكثر من محافظ حسابات، فإنه يقوم كل واحد منهم بمهمته[1].

يتعين على محافظ الحسابات أو مسير المؤسسة أو تجمع محافظي حسابات إعلام لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما[2]، وفي حال فشل المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لها المؤسسة إقليميا بناء على عريضة مقدمة من طرف المسؤول الأول لهذه المؤسسة[3].

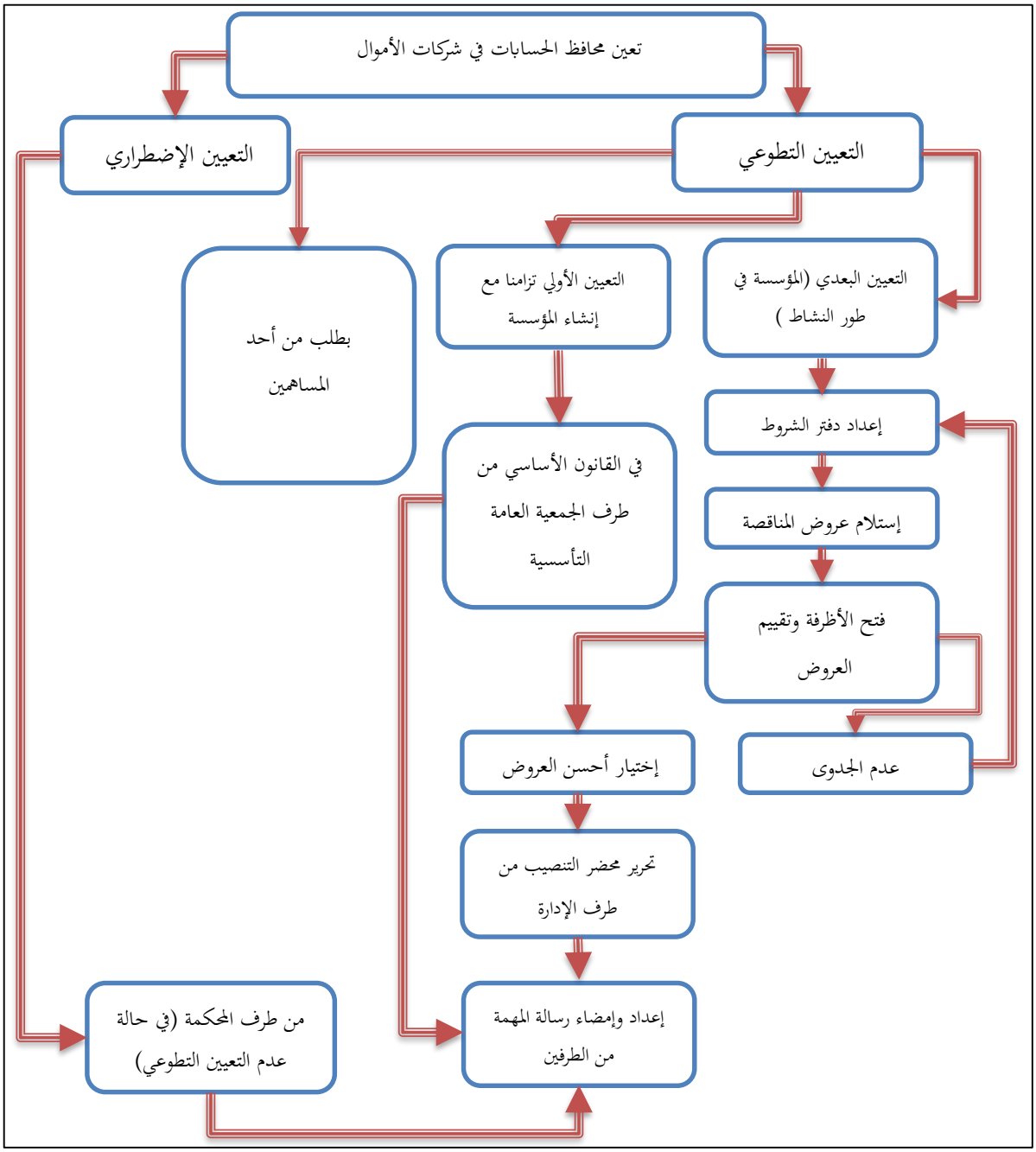
والشكل التالي يمثل مراحل تعيين محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري.

[1] – القانون 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، المادة 26 -29، ص ص، 7-8.

[2] - القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 30، ص 08

[3]– المرسوم التنفيذي رقم 11-32، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، المؤرخ في 27 جانفي 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد 07، المادة 15، ص 24.

**الشكل رقم (06): مراحل تعيين محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري**




**المصدر**: بن يحي علي، لعمور الرملية، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق " NAA"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، المجلد 13، العدد 1، 2020، ص115.

2. **عهدة محافظ الحسابات**: تحدد عهدة محافظ الحسابات بمدة بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات

الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات[1].

3. **إستقالة محافظ الحسابات:** يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من إلتزاماته القانونية، ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر، ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة[2].

4. **أتعاب محافظ الحسابات:** تقوم الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات بتحديد أتعاب محافظ الحسابات في بداية المهمة، ولا يمكنه تلقي أي أجرة أو إمتياز مهما يكن شكله، بإستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، كما لا يمكنه إحتساب أتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية[3].

**ثانيا: تنافي وموانع تعين محافظ الحسابات**

يبين القانون 10-01 حالات التنافي والموانع حتى لا يترك أي مجال للإجتهاد في ذلك.

1. **حالات التنافي:** لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل إستقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر منافيا مع هذه المهنة[4]:

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

2. **الموانع:** يمنع محافظ الحسابات من[5]:

- القيام بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

[1] – القانون 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، المادة 27، ص 07.
[2] – القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 38، ص 08.
[3] – القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 37، ص 08.
[4] – القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 64، ص ص10-11.
[5] - القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد 65 -70، ص 11.

- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة التي يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من إنتهاء عهدته؛
- لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو إمتيازات أخرى لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (03) السنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة؛
- يمنع محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي يكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يمنع محافظ الحسابات السعي بصفة مباشرة أو غير مباشر لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن تخصصاتهم القانونية، كم يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح التعويضات أو إمتيازات أخرى وكذا إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

3. **حالات أخرى من التنافي والموانع**: كما حدد القانون التجاري حالات التنافي، والتي تهدد إستقلالية المحافظ في المادة (715) مكرر (06) من القانون التجاري والتي تنص على أنه لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة[1]:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر رأس مال الشركة أو إذا كان هذه الشركة نفسها تملك عشر رأسمال هذه الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛

[1] – القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، اصدارات الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007، المادة 715 مكرر 6، ص 189.

- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ إنتهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ إنتهاء وظائفهم.

**ثالثا: مهام محافظ الحسابات**

تتفرع مهام محافظ الحسابات في الجزائر إلى مهام عادية وأخرى خاصة، وهي على النحو التالي:

1. **المهام العادية (الدائمة)**: حسب المادة 23-24 من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يكلف بالمهام التالية[1]:

- يشهد فيها بأن الحسابات السنوية صحيحة ومنتظمة، وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة، وكذا الوضع بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسة والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء، أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدم شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة، كل هذا دون التدخل في التسيير؛
- في حالة إعداد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وإنتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

[1] - القانون 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، المواد 23-24، ص07.

2. **المهام الخاصة:** وسميت كذلك لأنها مرتبطة بأحداث قد تحدث أو لا تحدث خلال وكالة محافظ الحسابات وعليه التدخل في حالة حدوثها وإعداد تقرير خاص وتتلخص في[1]:

- إخبار الجمعية العامة العادية في حالة عدم إنتظامية ودقة الحسابات؛
- في حالة إكتشاف أي جنحة عليه إخبار السلطة؛
- فحص حصص المساهمين؛
- ثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الإجتماعي في حالة تحويل المؤسسة؛
- دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للإجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك؛
- التدخل في حالة تغيير رأس المال الإجتماعي، إلغاء، إمتيازات، الإكتتاب في حالة زيادة رأس المال، وتغيير أسباب وشروط تغيير رأس المال؛
- إنشاء مؤسسات فرعية لإسهام جزئي في الأصول؛
- مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات؛
- أداء مهام خاصة في رقابة حسابات المؤسسات الفرعية أو مؤسسات المساهمة.

كما يترتب عليه عند الإنتهاء من عمله إعداد وتقديم جملة من التقارير، ترسل إلى الجمعية العامة للمساهمين، كما حددها القانون على النحو التالي[2]:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء يتم رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الإقتضاء؛
- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

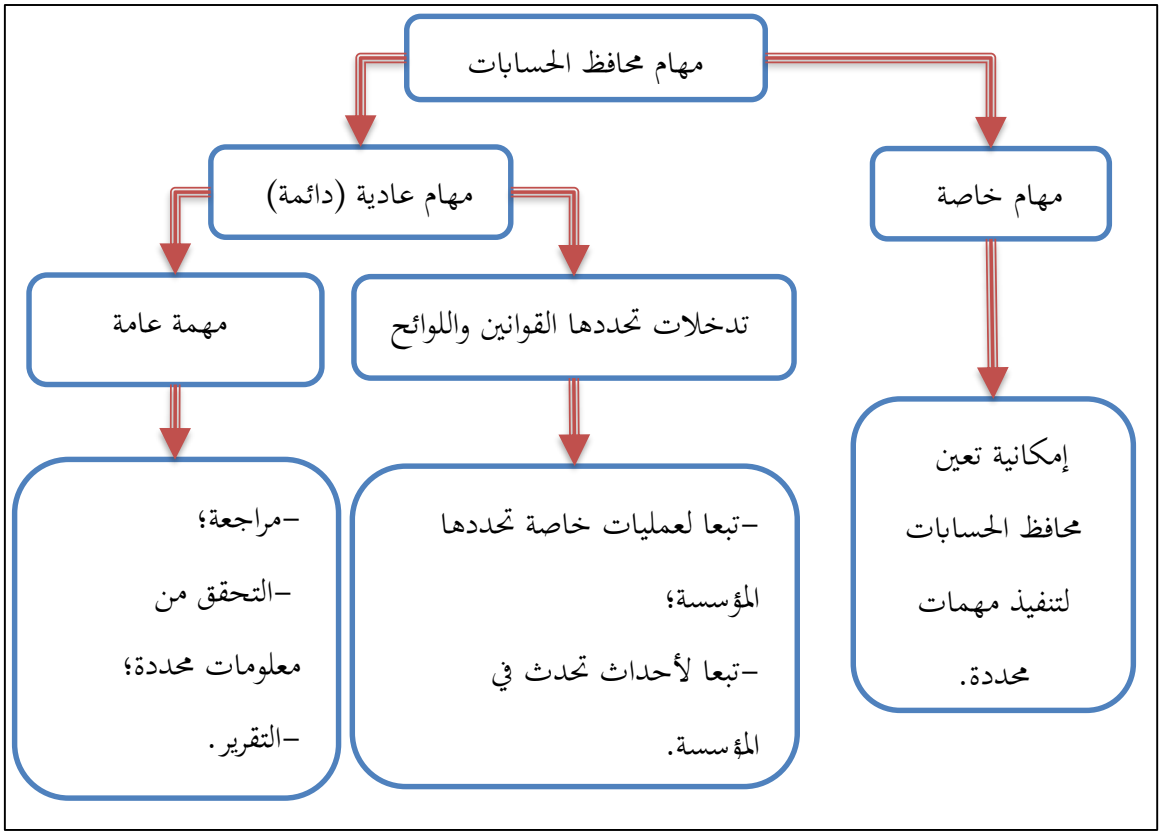
[1] – بن يوسف مريم، مدى تأثير تقرير محافظ الحسابات على حوكمة الشركات – د راسة عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، البليدة، الجزائر، 2021، ص 37.

[2] – القانون 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، المادة 25، ص07.

- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الإستغلال؛
- تحدد معايير التقرير وأشكاله وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

وفيما يلي شكل يلخص مهام محافظ الحسابات:

**الشكل رقم (07): مهام محافظ الحسابات**




Source : Gérard le jeune, jean pierre emmerich, audit et commissariat aux comptes, Guliano éditeur, paris, 2007, page 33.

يبرز لنا الشكل السابق تنوع وتعدد مهام محافظ الحسابات المنوطة به داخل المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها، دون تدخله في شؤون التسيير.

**الفرع الرابع: حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات**

يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق مرتبطة بمتطلبات عمله، كما يجب عليه القيام بمجموعة من الواجبات إتجاه المؤسسة محل التدقيق وإتجاه زملائه في المهنة، ويتحمل في المقابل جملة من المسؤوليات والتي يمكن حصرها فيما يلي:

**أولا: حقوق محافظ الحسابات:** بينت أحكام مواد من القانون 10-01 حقوق محافظ الحسابات، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي[1]:

- يمارس محافظ الحسابات نشاطه في كامل التراب الوطني؛
- يطلع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يجري طيلة السنة التحقيقات أو الرقبات التي يراها مناسبة؛
- يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- يحتفظ محافظ الحسابات بحق التدخل في الجمعية العامة بما يتعلق بأداء مهمته؛
- يمكن لمحافظ الحسابات إستدعاء الجمعية العامة لإنعقاد في حالة الاستعجال؛
- له الحق أن يستدعى لإجتماع مجلس الإدارة (أو مجلس المديرين) الذي يقفل حسابات السنة المالية وكذا لكل جمعيات المساهمين؛
- يحصل على كشف محاسبي يعده القائمون بالإدارة في المؤسسة محل التدقيق، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية كل ستة أشهر؛
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره.

**ثانيا: واجبات محافظ الحسابات:** تقع على عاتق محافظ الحسابات العديد من الواجبات أو الإلتزامات الضرورية لإنجاز عمله بشكل جيد وهي[2]:

---

[1] - كحلوش أمينة، تدقيق القوائم الملية لمجمعات الشركات وفق النظام المحاسبي المالي – دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية لسيارات الصناعية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، تلمسان، الجزائر، 2021، ص ص 159 160.

[2] - بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي –دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2021، ص 73.

- يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالفحص الدقيق للسجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها، بغرض التأكد من صحتها وسلامتها وكشف الأخطاء الموجودة بها؛
- يجب عليه فحص حسابات قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعبر بصدق عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والإلتزامات؛
- محافظ الحسابات ملزم بالسهر على تقديم التوصيات والإقتراحات الملائمة لمعالجة وتصحيح الأخطاء المكتشفة؛
- ضرورة قيامه بالتحقق من أن المؤسسة تلتزم بتطبيق مختلف القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها بطريقة سليمة؛
- ضرورة إلتزامه بقواعد قانون المهنة وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله، مع إلتزامه أيضا بمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق، لأن مخالفته لهذه المعايير تعرضه للمساءلة قانونية أو مهنية من قبل أعضاء المهنة؛
- يجب على محافظ الحسابات الإلتزام بالأمانة في أداء مهامه، وذكر الحقيقة في كافة التقارير التي يقدمها للمساهمين، ولكل من يهمه الأمر من أصحاب المصالح ذات العلاقة بالمؤسسة.

**ثالثا: مسؤوليات محافظ الحسابات**: بإعتبار أن المدقق مسؤول بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج، فيكون مسؤولا مسؤولية مدنية، جنائية وتأديبية والتي سنتطرق إليها كما يلي[1]:

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة على العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج؛
- يعد محافظ الحسابات مسؤول تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عنه مخالفة؛
- لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات وأنه لم تتم بمعالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة، بعد إطلاعه عليها وفي حالة معاينة المخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة؛
- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية حتى بعد إستقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني وأخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه؛

[1] - شبلاوي إبراهيم، واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)-دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيسي علي، البليدة 02، الجزائر، 2020، ص ص 231-232.

وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن أن يتخذها وفق ترتيب تصاعدي حسب خطورتها والمتمثلة في الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاه ستة أشهر، الشطب من الجدول، كما يمكنه تقديم طعن ضد هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية.

**المطلب الثاني: الهيئة المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر**

عرفت الجزائر منذ الإستقلال عدة هيئات رسمية مهمتها تنظيم مهنتي المحاسبة والتدقيق، ولقد حدد القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر والتي تتمثل في:

**أولا: المجلس الوطني للمحاسبة**

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة سنة 1996 لدى وزارة المالية بفعل المرسوم التنفيذي رقم 96-318 الممضي في 1996/09/25 يهتم هذا المجلس بشؤون البحث وتطوير مهنة المحاسبة والمجالات ذات العلاقة[1].

ينشأ هذا المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويتولى مهام الإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، كما يضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وينبثق عن هذا المجلس خمس لجان متساوية الأعضاء، وهي كالآتي: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛ لجنة الإعتماد؛ لجنة التكوين؛ لجنة الإنضباط والتحكيم؛ لجنة مراقبة النوعية[2].

**ثانيا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات**

تعد الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من بين الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؛ وسوف نتطرق لنشأتها، مهامها، وتشكيلتها من خلال ما يلي:

**1. نشأة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات**

تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب أحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 والتي تنص على أنه تنشأ غرفة وطنية لمحافظي الحسابات، تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون، يسيرها مجلس وطني ينتخبه مهنيون[3].

[1] – المرسوم التنفيذي رقم 96-318، المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، المؤرخ بتاريخ 25 سبتمبر 1996 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 29 سبتمبر 1996، العدد 56، ص18.

[2] – القانون 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، المادة 04-05، ص 04.

[3] - القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 14، ص 06

### 2. مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

طبقا للمادة 15 من قانون 10-01 تعتبر الغرفة الوطنية جهازا مهنيا يكلف في إطار القانون بعدة مهام نذكرها كالتالي[1]:

- السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة وإستقلاليتهم؛
- السهر على إحترام قواعد المهنة وأعرافها؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المشاكل المرتبطة بمهنة محافظ الحسابات وحسن سيرها .
- كما نصت المادة 17 على أنه تساهم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بالمهنة، كما تمثل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة[2].

وهذا يؤكد مرة أخرى أن أعضاء المهنة قد جردوا من كل المهام الحيوية ذات الأهمية النسبية، التي كانوا يتمتعون بها في ظل القانون 91- 08 المؤرخ في 27 أفريل1991، من وضع للمعايير ورقابة على المهنة ومنح للإعتمادات، واكتفى المشرع بمنحهم مهام شكلية، كإعداد مدونة أخلاق وتنظيم المهنة.

### 3. تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

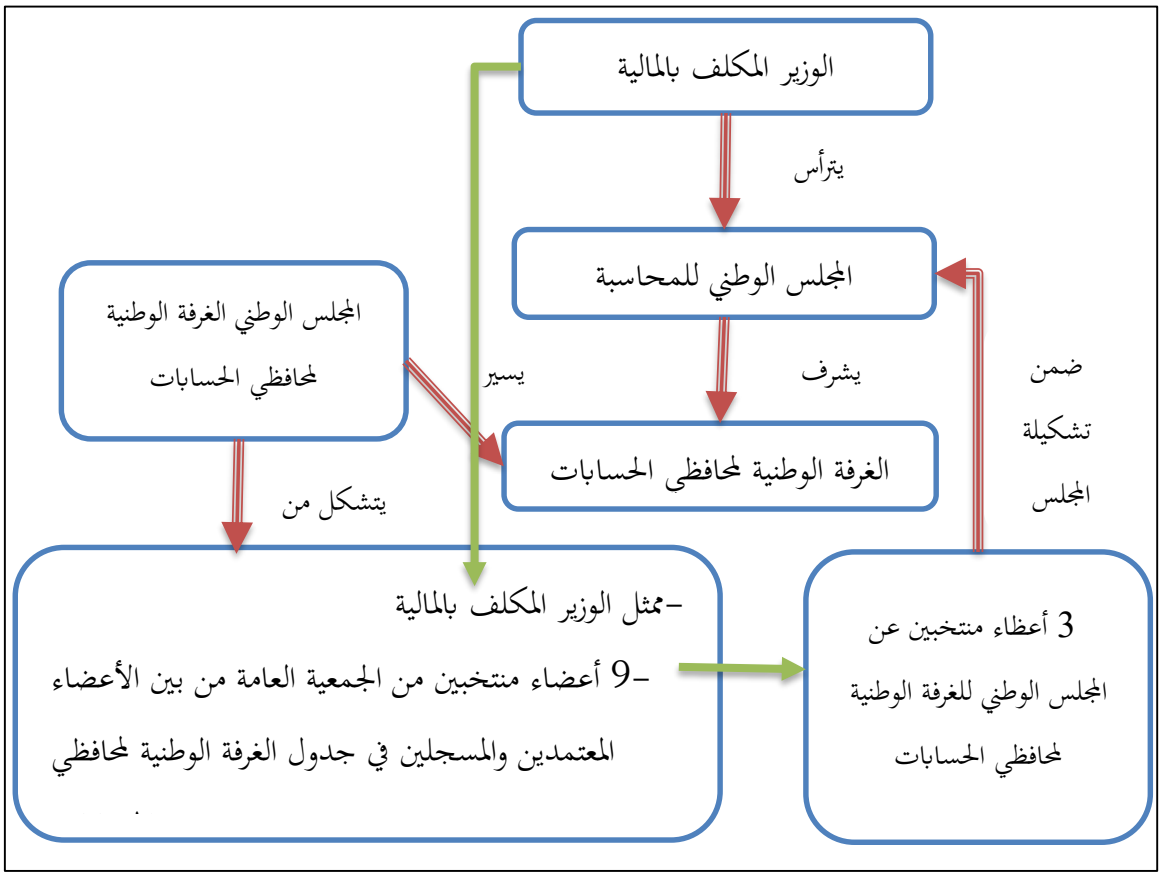
بموجب المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي سنة 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المتمثلة في تسعة أعضاء منتخبين عن طريق الإقتراع السري حسب المادة 11 من نفس المرسوم التنفيذي من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يصنف هؤلاء الأعضاء التسعة حسب أكبر عدد الأصوات المعلن عنها والتي تحصلوا عليها، بحيث يعين صاحب أكبر عدد من الأصوات هو الرئيس يليه الأمين العام ثم أمين الخزينة، ويوزع الست الأعضاء الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائز المترشح الأقدم في المهنة،

[1] – القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 15، ص 06.

[2] – القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 17، ص 06.

ويعين ثلاثة أعضاء من هؤلاء الأعضاء التسع في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على إقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات[1].

**الشكل رقم (08): تنظيم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات**




**المصدر**: من إعداد الطالب بإعتماد على بهلولي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص 133.

**المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات في ظل إصلاحات مهنة التدقيق في الجزائر**

تعكف الجزائر على تحقيق إصلاحات هامة في مجال مهنة محافظ الحسابات، بهدف تعزيز الشفافية والجودة في التقارير المالية وتحسين ممارسات المهنة، تأتي هذه الإصلاحات كجزء من جهود البلاد لتحسين بيئة الأعمال وتعزيز الثقة في المعلومات المالية، سيتم فيما يلي استعراض الجهود المبذولة والتغييرات المتوقعة في تقرير محافظ الحسابات في ضوء هذه الإصلاحات.

[1] - المرسوم التنفيذي رقم 11-26، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، المؤرخ في 27 جانفي سنة 2011، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد 07، المواد 03 -11، ص ص 11-12.

**الفرع الأول: ماهية تقرير محافظ الحسابات**

سنتناول في هذا الفرع ماهية تقرير محافظ الحسابات بالجزائر من خلال عرض مفهومه، أنواع التقارير الواجب إعدادها والجهات المعنية التي يجب على محافظ الحسابات تقديم تقاريره لها.

**أولا: تعريف تقرير محافظ الحسابات:** ينظر للتقرير على أنه بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى كافة من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها وهو ختام لعملية التدقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية من حيث تصويرها للمركز المالي للمؤسسة وبيان عملياتها بصورة سليمة وعادلة[1].

يعتبر التقرير المنتج المادي لعملية التدقيق، وهو يعتبر كأداة إتصال بين المدقق والأطراف المستفيدة، حيث يتم بموجبه توصيل المعلومات عن نتائج عملية التدقيق التي قام بها[2].

إضافة إلى ما جاء به القانون 10-01 المنظم لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، فقد بين المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26: أنه لابد على محافظ الحسابات من إعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يترجم به مهمته الرئيسية، كما ينجز 13 ثلاثة عشرة تقريرا خاصا[3].

**ثانيا: إعداد التقرير:** محافظ الحسابات ملزم بفعل القانون بإعداد التقارير التالية وهي[4]:

1. **التقرير العام:** تنتهي المهمة بإعداد تقرير يسمح بالتصديق بوجوب أو بدون تحفظات على صحة ومصداقية الوثائق والمستندات السنوية للمؤسسات وقد يمتنع المدقق مع توضيح الأسباب، فتقرير المدقق لابد أن يعبر بوضوح وبدون إلتباس أو غموض عن رأيه في القوائم المالية بأكملها (الميزانيات، الجداول المالية....)

2. **التقرير الخاص:** بمقتضى نص القانون يلتزم محافظي الحسابات بإعداد وتقديم تقرير خاص بالمعاهدات والعقود المصرفة من إدارة المؤسسة أثناء الدورة، وهذا وللإشارة فإنه يتم تقديم التقرير العام مرفق بالتقرير الخاص إلى الجمعية العامة للمساهمين.

---

[1] – بن يوسف مريم، مدى تأثير تقرير محافظ الحسابات على حوكمة الشركات– دراسة عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 83.

[2] - Bidgoli Hossein, Handbook of Information Security : Threats, Vulnerabilities, Prevention, Detection and Management, Volume 3, John Wiley and Sons Inc, United States of America, 2006, P833.

[3] - المرسوم التنفيذي رقم 11-202، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، المؤرخ في 26 ماي 2011، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 01 جوان 2011، العدد 30، ص 19.

[4] – أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، 2015، ص ص 88-89.

**ثالثا: إبلاغ مجلس الإدارة:** على محافظ الحسابات أن ينظم إجتماع مع مجلس الإدارة يدلي من خلاله بتصريحاته وبإجراء التدقيق المحقق في المؤسسة وكذا التجاوزات المسجلة عن تقييم الرقابة الداخلية أو عند تدقيق الحسابات ورغم أن القانون لم يفصل في شكل هذا الإبلاغ لكن من المستحسن تدوينه في تقرير التدقيق والحصيلة التي توصل إليها.

**الفرع الثاني إجراءات إعداد وإرسال تقرير محافظ الحسابات في الجزائر**

يمثل تقرير محافظ الحسابات محصلة عمليات التدقيق التي قام بها محافظ الحسابات من لحظة حصوله على خطاب التكليف حتى لحظة تكوين الرأي الفني عن القوائم المالية.

**أولا: تنظيم إجراءات إعداد وإرسال تقرير محافظ الحسابات في الجزائر:** تحدد معايير التقرير أشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم التالي[1]:

- يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة على كل الوثائق والكتابات التابعة للمؤسسة أو الهيئة، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للمؤسسة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر المؤسسة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة، أو مؤسسات أخرى لها معها علاقة مساهمة؛
- يقدم القائمون بالإدارة في المؤسسة كل ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- يعلم محافظ الحسابات في حالة عرقلة مهمته كتابيا هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء وسيرورة مهمة الرقابة القانونية للحسابات في إطار رسالة يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه مع مراعاة معايير المراجعة والواجبات المهنية الموافق عليها؛
- يحضر محافظ الحسابات للجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- تحدد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته من الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، حسب جدول الأتعاب المتفق عليه مع السلطات العمومية؛

[1] – القانون 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، المواد 31-39، ص 08.

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من إلتزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة 03 أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة؛
- لا يعفي وجود هياكل داخلية للتدقيق المؤسسة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ للحسابات .

**ثانيا: معايير تحدد إجراءات وضوابط إعداد تقارير محافظ الحسابات:** ولتطبيق أشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها[1]، والذي تبعه إصدار قرار رقم 30بتاريخ 24 جوان 2013 من وزير المالية، حيث يعتبر هذا القرار كملحق للمرسوم التنفيذي رقم 11-202، يتضمن تفصيل لمحتوى كل معايير من المعايير التي جاءت في هذا المرسوم[2]:

- **معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:** يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات؛ يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته، ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية؛ يجب أن ينتهي هذا التقرير العام عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر؛ كما يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم إعتماده ورقم التسجيل في الجدول؛
- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزئيين: الأول يتمحور حول التقرير العام للتعبير عن الرأي؛ والثاني حول المراجعات والمعلومات الخاصة.

- **معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:** يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون 07-11 المؤرخ في

[1] – المرسوم التنفيذي رقم 11-202، الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، مرجع سبق ذكره، ص 19.

[2] - القرار المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، المؤرخ في 24 جوان 2013 وزارة المالية، الجزائر، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 30 أفريل 2014، العدد 24، ص ص 13-22.

25 نوفمبر 2011 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

- **معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الإتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- **معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات، وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- **معيار التقرير حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالإمتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- **معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية:** طبقا لأحكام المادة 678 (فقرة 6) من القانون التجاري، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية، للسنوات الخمس الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (05) ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.
- **معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.
- **معيار التقرير حول إستمرارية الإستغلال:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الإتفاقية المحاسبية القاعدية حول إستمرارية الإستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة إستغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- **معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

- **معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لا سيما في أحكام المادة 700 (الفقرة 3) من القانون التجاري عند رفع رأس المال الإجتماعي وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

- **معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها في المادة 712 (الفقرة 2) من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات

- **معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

- **معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

- **معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

- **معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، والعمليات المرتبطة بها، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

**ثالثا: الفحص النهائي لأوراق التدقيق وتقرير المدقق:**

ينبغي أن يخضع تقرير المدقق وأوراق العمل والملفات الدائمة وأي خطابات إدارية للفحص النهائي من جانب المدقق المسؤول عن الفحص وذلك في مقر المؤسسة، كما أنها تخضع للتدقيق مرة أخرى في مكتب المدقق، ويلاحظ أن هذه الأوراق والتقارير تدقق في مكاتب المحاسبة الكبيرة بواسطة مدققين متخصصين للقيام بهذا العمل، أو بواسطة قسم

خاص لتدقيق التقارير والأوراق المرفقة بها، ويقوم بهذا التدقيق مدقق مختص في المكاتب الصغيرة، يعاونه بعض المساعدين، ويهدف هذا التدقيق إلى ما يلي[1]:

- التحقق من مدى إلتزام بالمسؤولية فيما يتعلق بإستكمال عملية التدقيق بطريقة شاملة ودقيقة؛
- التأكد من قيام الآخرين بالعمل الموكل إليهم بدقة وبصورة كاملة؛
- التعرف على بعض الأمور التي تؤثر على مدى الفحص والغرض منه، وبيان طريقة معالجة تلك الأمور، وتحديد القيمة النهائية للفحص بناء على ذلك؛
- التأكد من أن عملية التدقيق قد نفذت بطريقة مهنية سليمة وطبقا للقواعد المنظمة لها، وبطريقة تتصف بالكفاءة.

**رابعا: تسليم تقارير محافظ الحسابات:** محافظ الحسابات يجب أن يسلم التقارير إلى الجهات المعنية قبل 15 يوما من إنعقاد إجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية، وذلك في مقر مؤسسة محل المراقبة، مقابل وصل إستلام، كما يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة وأربعون (45) يوما على الأقل من تاريخ إنعقاد إجتماع الجمعية العامة العادية[2].

[1] - تمار خديجة، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية، مرجع سبق ذكره، 2017، ص 128.

[2] - القرار المحدد لكيفيات تسليم تقارير محافظي الحسابات، المؤرخ في 12 جانفي 2014، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 30 أفريل 2014، العدد 24، المادة 2و3، ص ص 22-23.

## خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تناولت الدراسة جوانب نظرية مهمة حول مدى إستعداد محافظي الحسابات لتطبيق معيار التدقيق رقم 700، والتي لها علاقة بموضوع الدراسة، من خلال التطرق إلى العديد من المفاهيم ذات العلاقة بهذا المعيار وبمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، حيث تم فيه إستعراض المفاهيم المتعلقة بتقرير التدقيق، وكل ما تطلبه عملية إعداد تقارير الكشوف المالية، وعلى ضوء ما تناوله إتضح أن تقرير المدقق يعتبر حوصلة عملية التدقيق والمنتج النهائي لها، وإعداد هذا التقرير يمثل الخطوة الأخيرة في مهمة التدقيق، فهو لا يعد إلا بعد استكمال مدقق لاختياراته.

تم أيضا عرض معايير التدقيق الدولية مع التركيز على معيار التدقيق رقم 700 الذي يمثل موضوع الدراسة، وأظهرت الدراسة أن تطبيق معيار التدقيق رقم 700 يحدد مسؤولية المدقق المتعلقة بتكوين الرأي حول الكشوف المالية، وشكل ومحتوي تقرير المدقق، إذ يؤثر هذا المعيار على فجوة التوقعات من خلال تناوله لجوانب متعددة لتقرير المدقق الذي يمثل الناتج النهائي لعملية التدقيق.

كما تناولت الدراسة مفهوم محافظ الحسابات و تطوره التاريخي و مفهومه، مهامه وأهميته بالنسبة للمؤسسة وللأطراف المستفيدة من تقاريره ، وتم تسليط الضوء على حقوقه وواجباته بموجب القوانين المنظمة للمهنة، وبينت الدراسة أن مهنة محافظ الحسابات تعد نوع من أنواع التدقيق الخارجي، الذي يعد إلزامي بقوة القانون بالنسبة لبعض أنواع المؤسسات التي حددها المشرع ، يتولى من خلالها التعبير عن رأيه الفني المحايد في شكل تقرير مكتوب، حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج، ومدى تعبيره عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

# الفصل الثاني:

# الدراسات السابقة

**تمهيد الفصل:**

في هذا الفصل تم مراجعة دراسات بحثية متعددة حول موضوع الدراسة أو المواضيع المتعلقة بها، والتعرف على الأدوات المستخدمة، الأجزاء المعالجة من الموضوع، وبالتالي النتائج المتوصل إليها تساعدنا في توجيه الموضوع والوصول إلى دراسات متعلقة ببحثنا بما يحقق أهداف الدراسة.

تم تصنيف هذه الدراسات إلى قسمين، قسم أول تناولنا فيه الدراسات التي أنجزت في بيئة الأعمال الجزائرية والثاني تناولنا فيه الدراسات التي أنجزت في بيئة الأعمال الدولية وآثر هذا التصنيف من أجل الوقوف على ما مدى خصوصية بيئة الأعمال الجزائرية مقارنة بنظيراتها الدولية في معالجتها لموضوع دراستنا، ومن أجل الوقوف أيضا على أهم النقاط الأساسية للموضوع وتوطيد المفاهيم والإطلاع أكثر وبالتفصيل على حيثيات الإشكالية.

حسب ما توفر لدينا من دراسات سابقة فيمكن القول إن الدراسات الجزائرية التي تناولت نفس موضوع الدراسة أو الموضوعات ذات الصلة هي قليلة جدا، لذلك يمكن القول بأن دراستنا تعتبر إثراء للمكتبة الوطنية، كما تفتح آفاقا جديدة للبحث، أما الدراسات الأخرى فقد تناولت دراسات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، إلا أنها لم تعالج موضوع دراستنا الحالية بالقدر الكافي.

في هذا الفصل نستعرض مجموعة من الدراسات السابقة ذات العلاقة المباشرة بالموضوع التي عالجت جوانب من الموضوع أو إشكالية الدراسة، لحل الإشكالية المطروحة، وعليه سوف نحاول الوقوف على أهداف الدراسات وأهم النتائج المتوصل إليها، وبالتالي قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث تضمن **المبحث الأول** عرض الدراسات الوطنية وفي **المبحث الثاني** عرض الدراسات الأجنبية، أما **المبحث الثالث** تم مناقشة ما جاءت به هذه الدراسات، كما تم القيام بالمقارنة بين هذه الدراسات ودراستنا والتركيز على ما يميز دراستنا.

## المبحث الأول: الدراسات الوطنية

نعرض في هذا الجزء مختلف الدراسات السابقة المحلية التي تناولت موضوع الدراسة أو حاكت موضوع الدراسة.

### 1. دراسة نعامة مصطفى، بوهالي فاطمة (2013)[1] بعنوان:

**"دراسة مقارنة لمحتوى القانون 10-01 مع المعايير الدولية لإعداد تقرير مدقق الحسابات"**

تهدف هذه الدراسة إلى مقارنة لمحتوى القانون 10-01 في الجزائر مع المعايير الدولية المتعلقة بإعداد تقرير المدقق ، تناولت الدراسة عرض حول التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدي في الجزائر بالإضافة إلى القانون 10-01 الذي ينظم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ثم عرض تقرير التدقيق والمعايير الدولية لإعداده ومقارنة القواعد القانونية المنظمة لتقرير التدقيق في الجزائر بالمعايير الدولية، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أنه من خلال المقارنة بين ما إحتواه القانون 10-01 من نصوص فيما يخص تقرير المدقق وما يقابلها من معايير دولية تبين أن إعداد تقرير التدقيق في الجزائر بكل ما جاء به هذ القانون يبقى بعيدا عن المعايير الدولية خاصة في جوانبه التفصيلية، وهو ما يدل على صعوبة تطبيق المعايير الدولية لإعداد تقارير التدقيق في البيئة الجزائرية.

### 2. دراسة لقليطي لخضر(2015) [2]بعنوان:

**"معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر"**

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية بالجزائر من خلال معرفة مدى إلتزام المدققين بمعايير التدقيق المتعارف عليها، وكذا معرفة مدى أهمية هذه المعايير في البيئة الجزائرية، ومدى ملائمتها للواقع المهني بالجزائر، تم الإعتماد على 135 إستبانة موزعة على مجموعة من الخبراء المحاسبين ، محافظي الحسابات والمحاسبين معتمدين من أصل 150 إستبانة، أستخدمت الدراسة برنامج SPSS و عدة أساليب إحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أهداف الدراسة بما في ذلك التكرارات والنسب المالية، المتوسط الحسابي، الإنحراف المعياري، إختبار ليفين للكشف عن التجانس بين عينتين مستقلتين (F )، إختبار الدلالة الإحصائية (T) لعينتين مستقلتين، ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة هي أن وضع معايير محلية للتدقيق يستلزم الكثير من الإمكانيات المادية والبشرية، وأن تطبيق معايير التدقيق الدولية يمكن أن يخفض من التكلفة الاجتماعية،

---

[1] – نعامة مصطفى، بوهالي فاطمة، دراسة مقارنة لمحتوى القانون 10-01 مع المعايير الدولية لإعداد تقرير مدقق الحسابات، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الأغواط 20-21 نوفمبر 2013، ص ص 1-18.

[2] – لقليطي لخضر، معايير المراجعة لدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر–دراسة تحليلية مقارنة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2015.

كما يساهم في تطوير المهنة في الجزائر لمواكبة التطورات العالمية الحاصلة للوصول إلى لغة عالمية للتقارير المالية في ظل الإقتصاد الحر، كما توصلت الدراسة أن المدقق في الجزائر يزاول عمله في ظل عدم وجود معايير تدقيق مدونة، ويعتمد على تعلمه المهني في الجامعة وما إكتسبه من خبرة عملية، وأن هناك تفاوتا في مستوى الإلمام بين المدققين بشأن التحديثات المتعلقة بمعايير التدقيق، مما ينعكس على التباين في تقاريرهم للحالات المماثلة، أظهرت الدراسة أيضا أن التشريعات والتنظيمات ذات العلاقة بالمهنة يكتنفها القصور فهي تفتقر لأسس أو نماذج لإعداد الكشوف المالية، أو ما يمكن إعتباره توجيهات للعمل الميداني أو إرشادات لإعداد تقارير المدققين، كما أن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يتطلب العديد من التحضيرات التي هي بمثابة أسس لتطبيقها، والمتمثلة أساسا في إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق وتحديث قوانينها بما يتلاءم مع بيئة الأعمال في الجزائر، كما توصلت الدراسة على أن معايير التدقيق المطبقة في الجزائر لا تتوافق مع الواقع المهني في الفحص والتدقيق، وذلك نتيجة لعدم تحديثها وتطويرها، كما أنها لم تحتوي على العديد من المجالات والمواضيع الحديثة والتي تتطلب معايير خاصة لمعالجتها.

### 3. دراسة بن الصديق محمد (2015)[1] بعنوان:

**"واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة"**

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على معايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها سنة 2012 و نشر محتواها سنة2013، وهي تعتبر معايير خاصة بإعداد التقارير ومعرفة مدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق ، وهذا من أجل الوقوف على درجة إدراك المدققين الجزائريين لهذه المعايير ومقارنة الممارسة الوطنية بالممارسة الدولية لمهنة التدقيق، تم جمع بيانات الدراسة من خلال 34 إستمارة من أصل 43 موزعة على مجموعة من المدققين الخارجيين بالجزائر، ومعالجتها خلال النصف الأول من سنة 2015 تقريبا، أنتهج فيها الأسلوب الوصفي التحليلي، بيانات الدراسة تم تبويبها بإستخدام برنامج Excel 2010، و الذي يعتبر مصدر لكافة الجداول التي تضمنت التكرارات و النسب المئوية ، من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى أن إعداد تقرير التدقيق في الجزائر لم يرقى بعد إلى المعايير الدولية رغم وجود توافق في بعض النقاط خاصة في ما يتعلق بأنواع التقرير، كما توصلت الدراسة إلى وجود نقائص في التشريع الجزائري بخصوص معايير التدقيق، حيث لم يتم إعتماد معايير مصنفة تصنيفا دقيقا مثلما جاءت به معايير الدولية للتدقيق، وكذلك تم إهمال التفاصيل المتعلقة بمعايير إعداد التقرير الخاص من حيث الشكل و المضمون، بالإضافة إلى أن مهنة

[1] - بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مرجع سبق ذكره.

التدقيق في الجزائر لا تتسم بالحياد في إعداد التقارير، وتوجد فجوة مؤسساتية في الجزائر لمراقبة ومتابعة تطبيق معايير إعداد التقرير النهائي للمدقق.

### 4. قادري عبد القادر (2016)[1] بعنوان:

**"دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد التقرير"**

الهدف الأساسي لهذه الدراسة هو معرفة مدى التقارب أو التوافق في إعداد تقارير التدقيق بين معايير الدولية للتدقيق ومعايير الجزائرية للتدقيق، إستندت الدراسة على أراء المدققين حول معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد التقرير، توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج مهمة من بينها أن محافظ الحسابات هو الشخص المسؤول قانونيا عن إعداد تقارير التدقيق الخارجي حول الكشوف المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتبني معايير الدولية للتدقيق يمكن الجزائر من توفير الوقت والتكلفة عوض الإعتماد على إمكانياتها الذاتية في إعداد تلك المعايير، كما توصلت الدراسة على أن هناك تطابق شبه تام بين معايير الدولية والجزائرية للتدقيق فيما يتعلق برأي المدقق الخارجي حول الكشوف المالية، يوجد تطابق شبه تام بين متطلبات معايير الدولية والجزائرية للتدقيق فيما يتعلق بمحتوى تقرير المدقق الخارجي، يوجد تطابق شبه تام بين تقرير محافظ الحسابات وتقرير التدقيق وفقا لمعايير الدولية للتدقيق.

### 5. دراسة آسيا هيري (2018)[2] بعنوان:

**"فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق"**

تهدف الدراسة إلى معرفة الدور الوسيط لأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي في العلاقة بين فعالية التدقيق الخارجي وجودة المعلومات، تم توزيع حوالي 200 إستبيان منها 144 مقبول وصالح للدراسة، على المديرين وفئة المحاسبين وفئة مساعدي المحاسبين للمؤسسات التي تطبق التدقيق الخارجي، سواء كانت المؤسسات خاصة أو عامة لسنتي 2017-2018، إستخدمت الدراسة طريقة نمذجة المعادلات البنائية باستخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية نظرا لعدم إعتدالية البيانات، وإجراء التحليل بإستخدام البرنامج الحر R و الحزمة PLSPM، أظهرت الدراسة نتائج تؤكد على ضرورة توفر العناية الكافية لدى المدقق عند أدائه للمهنة التدقيق ، المعلومات المتضمنة في التقرير لها قيمة تنبؤيه وتعتبر أحد أهم الشروط لتوفير خاصية الملائمة، التدقيق الخارجي الفعال يساهم في زيادة ثقة المستفيدين من تقرير المدقق ،

[1] – قادري عبد القادر، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد التقرير، مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، جامعة مستغانم، الجزائر، العدد 02، 2016، ص ص 53-72.

[2] – آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، مرجع سبق ذكره.

تقرير المدقق الجزائري يحتوي على معلومات تتميز بالموضوعية ويمكن التحقق من صحتها، التدقيق الخارجي في الجزائر يلعب دورا فعال في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق في ظل أخلاقيات المهنة.

**6. دراسة بلقاضي طاهر لمين (2019)[1] بعنوان:**

**"تطبيق معايير المراجعة الدولية ومدى إستجابة البيئة الجزائرية لها–دراسة تطبيقية في مكتب مراجعة"**

هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم التدقيق والأسباب التي دفعت المهنيين إلى إصدار معايير التدقيق الدولية، وتسليط الضوء على الفوائد من تطبيق هذه المعايير وأهمية تبنيها في الإقتصاد الجزائري، تمت الدراسة بإستخدام منهج تطبيقي يتضمن مكتب خبرة محاسبية في الجزائر العاصمة، وتم أيضا إجراء بعض المقابلات مع فريق مكتب التدقيق لعام 2018، أظهرت الدراسة بعض النتائج من أهمها أن بيئة التدقيق الجزائرية تستجيب لتطبيق معايير التدقيق الدولية لإرتفاع الإستثمار الأجنبي المباشر للشركات متعددة الجنسيات في شتى المجالات، وفتح باب الإستثمار لشركات الجزائرية بالخارج، مما أدى إلى زيادة الطلب على تطبيق معايير التدقيق الدولية، عند مقارنة مهنة التدقيق في الجزائر قبل وبعد تطبيق معايير الجزائرية للتدقيق، و يمكن القول بأن معايير الجزائرية للتدقيق ماهي إلى إعادة هيكلة للممارسات والقوانين والمعايير المهنية كان معمول بها على شكل معايير منظمة بأرقام، وجمعها في معيار واحد حسب تخصصها وإستخدامها أثناء عملية التدقيق.

**7. دراسة طايري فارس (2019)[2] بعنوان:**

**"إصلاح مهنة محافظ الحسابات وأثرها على جودة عملية تدقيق الحسابات في الجزائر"**

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى رضا محافظي الحسابات على جملة الإصلاحات التي باشرتها وزارة المالية مطلع العقد الحالي، ولازالت مجال أخذ ورد بين المهنيين والوزارة الوصية لغاية اليوم، خاصة فيما يتعلق برفض المهنيين لإشراف السلطة التنفيذية على المهنة والذي يعد ضربا لمصداقيتها وإستقلاليتها، تم توزيع (54) إستبيان على مهني معتمد، ما بين محافظ حسابات وخبير محاسب من مجموع المهنيين الذين ينشطون بولاية عنابة، غير أنه تم استرجاع ( 47 ) إستبيان منها، تم معالجة الدراسة خلال سنتي 2018و2019، حيث أعتمد على المنهج الإستقرائي والإستنباطي لتحقيق أهداف الدراسة، ولتحليل البيانات التي تم جمعها ومعالجتها إحصائيا تم إستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، من أجل إستعمال جملة من الأساليب والمقاييس الإحصائية كألفا كرو نباخ، التكرارات

[1] – بلقاضي طاهر لمين، تطبيق معايير المراجعة الدولية ومدى استجابة البيئة الجزائرية لها–دراسة تطبيقية في مكتب مراجعة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2019.

[2] – طايري فارس، إصلاح مهنة محافظ الحسابات وأثرها على جودة عملية تدقيق الحسابات في الجزائر، مرجع سبق ذكره.

والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية، إختبار (T) للعينة الواحدة و تحليل التباين الأحادي، من بين النتائج المهمة التي توصلت إليها الدراسة هي أن جودة عملية التدقيق تعتمد على وجود عوامل مساعدة للمساهمة في تحقيق الأداء الجيد، مثل الكفاءة والتأهيل العلمي، وبمدى تحلي محافظي الحسابات بالموضوعية والحياد سواء فيما يتعلق بأداء أعمال التدقيق أو تقاريره التي يعدها، بالإضافة على الخبرة التي يتمتع بها المهنيين ومساعديهم والتي تتطلب التدريب المستمر والتحديث الدائم للمعارف، كذلك هناك رضا من قبل المهنيين حول جملة الإصلاحات التي إنتهجتها الجزائر فيما يتعلق بمهنة محافظة الحسابات بشكل خاص وبالمهن المحاسبية بشكل عام، بالرغم من التحفظ تجاه بعض المسائل، كمسألة الإشراف على المهنة من قبل وزارة المالية التي يرون بأنها تمس بإستقلالية ومصداقية المهنة وسمعتها على المستوى الإقليمي والدولي، وأظهرت الدراسة مدى وعي المهنيين بأهمية الإستقلالية وبذل العناية المهنية في أداء المهام الموكلة إليهم، وهذا يظهر من خلال درجة رضاهم تجاه مختلف الإجراءات التي أتخذت بهذا الشأن، سواء ما تعلق منها بتحديد العهدات أو بإحتساب الأعباء، والتي يرون بأنها ستعزز من إستقلالية محافظ الحسابات تجاه العملاء، وتجعل تقاريره أكثر مصداقية.

### 8. دراسة سوسة بدر الدين (2019)[1] بعنوان:

### "أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية"

هدف هذه الدراسة هو تسليط الضوء على التوجه الدولي للتوافق في مجال التدقيق بإنشاء معايير دولية تكون أكثر شمولية من حيث الزمان والمكان وتغطي مجموعة واسعة من المجالات المتعلقة بالمنشآت ومحيطها، وكذا الوقوف على كيفية مواكبة الجزائر لهذه التطورات من خلال الإصلاحات التي قامت بها، تسعى هذه الدراسة لمعرفة مدى تأثير معايير التدقيق في جودة القوائم المالية، لتحقيق أهداف الدراسة تم الإعتماد على 90 إستبانة من أصل 157 ، على عينة مكونة خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات خلال الفترة الممتدة من شهر فيفري 2018 إلى غاية أكتوبر 2018، تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الظواهر والممارسات التي يمكن قياسها على حالتها الطبيعية، ولتمكين الدراسة من تحليل النتائج أستخدم برنامج SPSS وإستخدمت الإختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدارسة، من خلال إستخدام الإحصاء الوصفي مثل النسب المئوية والتمثيل البياني، الوسط الحسابي، الإنحراف المعياري، و إستخدام الأساليب الإحصائية الإستدلالية مثل معامل الإرتباط بيرسون، صدق وثبات الأداء، إختبار One-Sample، T-Test، تحليل الإنحدار الخطي البسيط، من أبرز النتائج المتوصل إليها في

[1] - سوسة بدر الدين، أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية، مرجع سبق ذكره.

هذه الدراسة أن معايير الجزائرية للتدقيق لها أثر محتمل على جودة المعلومات المالية ، حدود اللجوء إلى التشريع في إصدار معايير التدقيق في الجزائر لما له من قلة مرونة في الإستجابة السريعة للتطورات الإقتصادية التي تحدث على الصعيد المحلي وكذا على الصعيد الدولي، فإستجابة الهيئات المهنية تكون أسرع من الهيئات التشريعية التي تخضع لأطر قانونية ثابتة.

**9. نوح لبوز، بوعلاق مبارك(2019) [1]بعنوان:**

**"تأثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات"**

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة تقارير محافظ الحسابات ، بإعتبار أن هذه التقارير ذات قيمة إخبارية مهمة، حيث يعتبر محافظ الحسابات عين الملاك على الشركة، ولتحقيق الدراسة أهدافها أستخدم المنهج الوصفي الإستقرائي من خلال مقابلة مجموعة من محافظي الحسابات وهيئات لها علاقة بإعداد وإستخدام المعايير الجزائرية للتدقيق خلال شهر مارس 2018، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الإلتزام بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في البيئة المحاسبية الجزائرية تحتاج إلى تطوير لتتوافق بشكل كامل مع واقع بيئة أعمالها، المعايير الجزائرية المستحدثة لم تغير في مضمون تقارير محافظ الحسابات إلا الجانب الشكلي منها والذي لا يعطي التقارير الجودة المطلوبة في المضمون بالقدر الذي حسن في الشكل وهذا لعدة أسباب منها ما يتعلق بمعايير الإعداد نفسها والهيئة القائمة على ذلك، بإضافة إلى الإهمال الغير مقصود لشخص محافظ الحسابات حيث أهمل إلى حد كبير في المنظومة القانونية كرجل ضبط في المجال المحاسبي والمالي ولم يمنحه القانون صفة ضابط الشرطة القضائية.

**10. دراسة شبلاوي إبراهيم (2020)[2] بعنوان:**

**"واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)"**

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الواقع الحالي لممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر وآفاقه المستقبلية وذلك تحت غطاء كل من المعايير الدولية والجزائرية للتدقيق ، ويكون ذلك من خلال التطرق إلى كل الإصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي بما في ذلك كل من المعايير الدولية والجزائرية للتدقيق ، ولتحقيق أهداف الدراسة وإختبار الفرضيات تم القيام بدراسة لعينة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي لسنتي 2018-2019، حيث وزعت (385) إستبيانا على عينة من الأكاديميين والمهنيين من محافظي حسابات وخبراء محاسبين في الجزائر، وتم إسترجاع (201 ) منها (185) قابلة للإستعمال، من أجل تحقيق

[1] – نوح لبوز، بوعلاق مبارك، تأثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات، مرجع سبق ذكره.

[2] - شبلاوي إبراهيم، واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)-مرجع سبق ذكره.

أهداف الدراسة أستخدم المنهج الوصفي التحليلي كأسلوب مناسب لعرض محتوى البحث، ولتحليل نتائج الدراسة أستخدم برنامج SPSS باستخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في التكرارات والنسب المئوية، معامل ألفا كرونباخ، الوسط الحسابي، الإنحراف المعياري، إختبار T، إختبار TEST ONE SAMPLE، وإختبار الكاي مربع، توصلت الدراسة إلى نتائج تبين أن هناك تحسن في تقارير التدقيق الخارجي في الجزائر، وذلك نتيجة لجملة الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بصفة عامة، والمراسيم التنفيذية والمقررات المستحدثة بصفة خاصة التي تحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وشروط وكيفيات إرسالها، هناك توافق وشبه تطابق بين المعايير الدولية والجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن ،كذلك يسمح العمل بمعايير الجزائرية للتدقيق عند تدقيق الكشوف المالية بالإنعكاس على جودة المعلومة المالية، ويزيد من مصداقيتها مما يكون له أثر جد مهم وإيجابي في إتخاذ أحسن القرارات من قبل المستخدمين لتقرير التدقيق، كما يساعد إعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق عند تدقيق الكشوف المالية على زيادة ثقة الأطراف المستعملة لتقارير التدقيق الخارجي.

### 11. دراسة بن يحى علي (2020)[1] بعنوان:

**"دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر"**

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة دور المدقق الخارجي في تدقيق المعلومات المالية للمؤسسات الإقتصادية وذلك وفقا للمعايير المتعلقة بالتدقيق في الجزائر، إعتمدت الدراسة على 135 إستمارة إستبيان من أصل 150 موزعة على محافظي الحسابات خلال سنة 2019، وتم أيضا إجراء مقابلات مع 17 خبيرا محاسبيا، ولتحليل نتائج الدراسة أستخدم برنامج EXCEL 2010 وبرنامج SPSS، من خلال الأساليب الإحصائية كالتكرارات والنسب المئوية، معامل ألفا كرو نباخ، المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية، إختبار T للعينة الواحدة، من أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة هو أن مهمة التدقيق الخارجي ترتكز على مرجعية قانونية تشمل القانون التجاري وقانون المهنة 10-01، إضافة إلى نصوص تنظيمية مثل المراسيم التنفيذية، الأومر، المقررات ذات العلاقة بالمهنة، حداثة المعايير الجزائرية للتدقيق، إضافة إلى نقص التكوين وتأطير المهنة من طرف الهيئات المعنية جعلت من إلمام المدققين الخارجين بمضمون المعايير المحلية للتدقيق على العموم لا يرقى إلى المستوى المطلوب، رغم غياب الرقابة على نوعية أداء المدققين الخارجيين وعدم الإلزام القانوني المدققين الخارجين يسعون إلى العمل وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق، تقارير محافظي الحسابات لا تتفق

[1] - علي بن يحي، دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، غرداية، الجزائر، 2020.

من حيث متطلبات الشكل رغم وجود معايير خاصة بها، ويعود هذا لغياب المهنيين والتأطير من طرف الهيئات المعنية، إضافة إلى عدم وجود دليل إسترشادي لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

**12. دراسة أحمد عمري، زين العابدين ماضي (2021)[1] بعنوان:**

**"تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي"**

تهدف هذه الدراسة إلى عرض تقرير المدقق الخارجي من خلال التطرق إلى إطاره المفاهيمي وعرض محتواه وفقا لما جاء في طيات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، تم قياس درجة التطابق بين المعيارين بإستخدام مقياس ليكارت الخماسي، ومن أهم نتائج الدراسة المتوصل إليها هو أن تقرير التدقيق الخارجي يعتبر الوسيلة الأساسية لإيصال رأي المدقق ويضفي الثقة في القوائم المالية للمنشأة المدققة، تبني الجزائري للمعيار التدقيق الدولي رقم 700 من خلال إصدار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 يعتبر خطوة هامة لتكيف المهنة مع المحيط الدولي، كما بينت الدراسة أن هناك تطابق كلي بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي، مع وجود بعض الإختلافات سواء في المصطلحات المستعملة أوفي محتوى التقرير.

**13. دراسة كنتور نعيمة، صلعة سمية، حمزة سايح (2021)[2] بعنوان:**

**"تقرير المدقق ومساهمته في تقييم الأداء المالي"**

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز فعالية المعايير المعتمدة والإجراءات التي يتخذها المدقق للخروج بتقرير تشخيصي لوضع المؤسسة، مع تقديم إقتراحات لتعزيز العلاقة بين التدقيق المالي وإدارة المخاطر من خلال إستعمال التقرير المالي من طرف المؤسسة لتحسين وتقوية فعالية الكيفية التي تدير بها مخاطرها لتحسين أدائها المالي، لتحقيق أهداف الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، ومن خلال نتائج الدراسة تبين أن التقارير المالية وإن كانت تصدر مرافقة للقوائم المالية إلا أن ما يرد بها من معلومات يكون مختلفا عما يرد في الكشوف المالية ولها تأثيرات على مستخدمي الكشوف المالية لأنها توفر لهم نوعا من الثقة والطمأنينة في ما يرد في هذه الكشوف وهنا تظهر مساهمة المدقق الذي يرفع من شأن التقارير وكفاءتها من خلال إجراءات التدقيق التي يتبعها للكشف والإبلا غ عن حالات الغش و الأفعال الغير شرعية ، وإبداء الرأي على قدرة المنشأة على الإستمرار وإعطاء الإنذار المبكر بهذا الخصوص.

[1] – أحمد عمري، زين العابدين ماضي، تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، مرجع سبق ذكره.

[2] – كنتور نعيمة، صلعة سمية، حمزة سايح، تقرير المدقق ومساهمته في تقييم الأداء المالي، مجلة النمو الاقتصادي والمقاولاتية، جامعة أدرار، الجزائر، العدد 04، 2021، ص ص 98-115.

**14. دراسة عبد الرحمان بابنات (2021)[1] بعنوان:**

**"مساهمة تقرير المدقق القانوني في عملية إتخاذ القرار لدى الأطراف ذوي المصلحة"**

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة تقرير المدقق القانوني في إتخاذ البنوك قرار تمويل المؤسسات الإقتصادية، ويعتبر محافظ الحسابات هو المخول في الجزائر للقيام بالتدقيق القانوني، وهو مصدر ثقة الأطراف ذوي المصلحة، لذلك فإن تقريره الذي يقدمه في إطار مهمته السنوية للشهادة على حسابات المؤسسات الإقتصادية، يفيدهم في مختلف قراراتهم للتعامل معها، ولتحقيق أهدف الدراسة أعتمد على المنهج الوصفي ودراسة حالة بنك الوطني الجزائري، فرع ورقلة، توصلت الدراسة إلى أن لمحافظ الحسابات دورا في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية، وهذا من خلال تقريره عن مهمته القانونية، حيث يعتبر تقرير محافظ الحسابات أحد مصادر المعلومات الرئيسية التي يعتمد عليها البنك عند عملية إتخاذ قرار منح القروض التمويل، ويقدم التقرير معلومات تدعم القرارات التمويلية من خلال تقديمه لتقارير حول سلامة الكشوف المالية، فعالية نظام الرقابة الداخلية، مدى الإلتزام بضوابط القانونية المنظمة لمختلف أنشطة المؤسسة،كل هذه المعلومات تساهم في التخفيض من درجة المخاطرة التي تصاحب قرار التمويل.

**15. Etude Zaafrane Mansouria, Lalmi Fatima[2] (2018) titré :**

**"La qualité de l'information financière en vertu de l'adoption du SCF et des normes d'audit NAA".**

**"جودة المعلومات المالية من خلال إعتماد نظام المحاسبي المالي (SCF) ومعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)"**

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) وتبني المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)في رفع درجة المعلومة المالية التي تتضمنها الكشوف المالية للمؤسسة، لتحقيق أهدف الدراسة أعتمد في هذه الدراسة على المقابلة بإضافة إلى إستبيان موجه لعدد من المهنيين المتخصصين، شملت محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ومدراء مكاتب المحاسبة والمالية للشركات الجزائرية، حيث تم الإعتماد على 80 إستبيان من أصل 100، إمتدت فترة الدراسة من ديسمبر 2015 حتى أكتوبر 2016، ومن أجل معالجة البيانات والمعلومات من الإستبانات التي تم جمعها أستخدم برنامج المعالجة الإحصائية SPSS، وكذلك برنامج Excel 2007 في تصنيف ونقل بيانات الإستبانات،

[1] - عبد الرحمان بابنات، مساهمة تقرير المدقق القانوني في عملية إتخاذ القرار لدى الأطراف ذوي المصلحة–حالة البنوك التجارية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر العدد 02، 2021، ص ص 51–60.

[2]- Zaafrane Mansouria, Lalmi Fatima, La qualité de l'information financière en vertu de l'adoption du SCF et des normes d'audit NAA ،Etude empirique d'un échantillon des professionnels en Algérie، Revue Des Etudes Economiques Approfondies، Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion، Université de Mostaganem, Algérie ، Numéro 07, 2018, pp 1-27

من خلال نتائج دراسة تأكد أن تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) و المعايير الجزائرية للتدقيق(NAA) تميل إلى رفع جودة المعلومة المالية الواردة في القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية.

**16. Chablaoui Brahim, Amoura Djamel(2019)[1] titré :**

**The reality of external auditing of the Arab Maghreb countries under the International Standards on Auditing (ISAs).**

**"واقع التدقيق الخارجي لدول المغرب العربي وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (ISAs)"**

تتناول هذه الدراسة مختلف الإصلاحات التي قامت بها بعض الدول المغاربية على منظومة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال التعرف على إنعكاسات المعايير الدولية للتدقيق (ISAs) على بيئة التدقيق المحلية لكل من دولة الجزائر، تونس والمغرب، لتحقيق أهداف الدراسة أستخدم المنهج الوصفي التحليلي لدراسة حالة هذه الدول، من أهم النتائج المتوصل إليها هو أن مهنة التدقيق الخارجي في هذه الدول يتم في بيئات قانونية وسياسية وثقافية متنوعة، مما قد يؤثر على الممارسات المهنية في كل بيئة، لذلك يعتبر التوافق مع المعايير الدولية للتدقيق (ISAs) أمرا ضروريا للغاية لتحقيق التقارب في الإطار المفاهيمي الذي يحكم مهنة ونشاط التدقيق الخارجي، وعلى الرغم من الإصلاحات المهمة التي قامت بها حكومات هذه الدول في مجال التدقيق الخارجي، إلا أن تنظيم المهنة فيها يعتبر غير كاف على الصعيدين الوطني والدولي، مقارنة بالخدمات المهنية على المستوى الدولي الذي يشهد تطورا ملحوظا.

**17. Etude Kazouz Rafika (2021) [2]titré:**

**Le rôle des normes internationales d'audit (ISA) dans l'amélioration de la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie**

**"دور المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في تحسين الممارسة المهنية للتدقيق المالي والمحاسبي في الجزائر"**

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور معايير الدولية للتدقيق (ISA) في تحسين وتوحيد الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق المالي في الجزائر، لتحقيق أهداف الدراسة أعتمد على 63 إستبيان من أصل 107 إستبيان موجه لعدد من المهنيين المختصين في الجزائر في مجال التدقيق، لمعالجة البيانات والمعلومات من الإستبانة التي تم جمعها أستخدم برنامج المعالجة الإحصائية SPSS، حيث إستخدمت هذه الدراسة العديد من الإختبارات مثل المتوسط الحسابي، الإنحراف المعياري، مؤشر Kaiser-Meyer-Olkin لقياس جودة أخذ العينات، إختبار العينة الواحدة، من خلال نتائج الدراسة تبين أن معايير التدقيق الدولية تساهم في تحسين جودة التدقيق، وذلك من خلال تحسين أداء المدقق وجودة

[1] - Chablaoui Brahim, Amoura Djamel, The reality of external auditing of the Arab Maghreb countries under the International Standards on Auditing (ISAs) - Case study of Algeria, Tunisia and Morocco, Journal of Economics and Human Development, Volume 10, number 02, 2019, pp 45 – 59.

[2] - Kazouz Rafika, Le rôle des normes internationales d'audit (ISA) dans l'amélioration de la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie- Etude empirique par questionnaire,
Journal of Human Sciences, Oum El Bouaghi University, Volume 08, Number 03, December 2021, pp 2200-2217.

تقرير التدقيق، كذلك تبين أن الممارسة المهنية للمحاسبة و التدقيق تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية للتدقيق، إعتماد المعايير التدقيق الدولية في الجزائر سيسمح بتحسين مجال التدقيق، خاصة بعد إصدار ستة عشر (16) معيار المسماة بمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) المستوحاة من معايير ISA ، كما تبين أنه لا يكفي إعتمادها بل يجب تطبيقها بشكل دائم وبطريقة صارمة أثناء ممارسة المهنة من قبل المدققين الجزائريين ، مما سيطرح مشكلة أخرى لا تقل أهمية وهي مستوى تطبيق هذه المعايير في السياق الجزائري الذي لم يتم تكييفه مع حالة الجزائر.

**18. Besbas Sid Ahmed, Bachounda Rafik (2021)[1] titré:**
**Reporting audit findings in Algeria.**

**"تقـــرير نتائـــــج التدقيـــق في الجزائـــــــر"**

تهدف هذه الدراسة إلى إستكشاف أوجه التشابه والإختلاف بين متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق 700 ومختلف النصوص القانونية الجزائرية المتعلقة بتقرير عن نتائج التدقيق من حيث الجوانب الأساسية للتقرير، وتكوين الرأي، وطرق تحديد المسؤوليات، لمعالجة أهداف الدراسة أعتمد على المنهج المقارن من خلال فحص متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق (ASA 700) المتعلقة بمجالاته الرئيسية الثلاثة، ومن ثم مقارنة هذه المتطلبات بالجوانب أخرى مماثلة والمتمثلة في اللوائح المتعلقة بنتائج التدقيق، تشير نتائج الدراسة أنه لم يتم رصد أي تناقضات في المصطلحات بين معيار الجزائري للتدقيق رقم ASA 700 واللوائح والنصوص القانونية الجزائرية المتعلقة بإعداد التقرير، كما توصلت نتائج الدراسة على أن ASA 700 لا يعالج جميع الحالات المحتملة التي قد يتعامل معها المدقق عند تكوين رأي، بحيث لم يشر إلى أنواع أخرى من الآراء الواردة بالتفصيل في أمر وزير المالية الصادر في 24 يونيو 2013 والقانون 10-01 المتعلق بآراء التدقيق المؤهلة والسلبية، بدلا من ذلك أشار المعيار ASA 705 لآراء التدقيق المعدلة برغم من أن هذا المعيار لم يصدر بعد، مما قد يربط مهمة التدقيق ويتسبب في إغفال المدققين عن إستخدام ASA بحجة أنها ليست إلزامية ولم تكتمل بعد.

**19.Azouaou Ahmed Rami, Touirat Rabeh (2022)[2] titré:**
**Comparative study between the International Standard on Auditing 700 and the Algerian Standard on Auditing 700.**

**"دراسة مقارنة بين المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700"**

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح الفرق بين المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، من خلال مقارنة أهم المعلومات المقدمة في هذين المعيارين وإستخراج الفروق بينهما وشرح تلك الإختلافات، لتحقيق

[1] - Besbas Sid Ahmed, Bachounda Rafik, Reporting audit findings in a Algeria: A comparative Study of the Algerian Standard on Auditing 700 And Statutory Texts Regulating The Audit Report, Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, Volume 15 , Number 02 , June 2021, pp 368- 381.
[2] - Azouaou Ahmed Rami, Touirat Rabeh, Comparative study between the International Standard on Auditing 700 and the Algerian Standard on Auditing 700 (Comparative study on Almarai Company and Biopharm Company), Administrative And Financial Sciences Review, Volume 06, number 01, 2022.pp 568 – 586.

أهداف الدراسة أعتمد على المنهج المقارن من خلال مقارنة بين تقرير مدقق حسابات لشركة مدرجة في البورصة السعودية (المراعي) وفقا للمعيار الدولي لتدقيق ISA 700، وشركة مدرجة في البورصة الجزائرية (بيو فارم) وفقا للمعيار الجزائري لتدقيق ASA 700، ووفقا لنتائج الدراسة تبين أن هناك بعض أوجه التشابه بين هذين المعيارين من ناحية رأي المدقق، كما أن شكل تقرير المدقق المعد وفق ASA 700 يشبه تقريبا ISA 700، وإن تقرير المدقق الذي تم إعداده وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 يعتبر أكثر ملاءمة لمستخدمي تقرير التدقيق من تقرير المدقق المعد وفقا لمعيار ASA 700 وهذا رجع لوجود إختلافات بين محتوى تقرير المدقق المقدم من هذين المعيارين.

## المبحث الثاني: الدراسات الأجنبية

في هذا المبحث سيتم تحليل ومناقشة مختلف الدراسات السابقة الأجنبية التي تطرقت لموضوع الدراسة أو حاكت موضوع الدراسة.

### 1. دراسة إبراهيم سليمان عمر(2008) [1] بعنوان:

**"أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات"**

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات وتحسين مستوى الإبلاغ في تقرير مدقق الحسابات، كما تهدف الدراسة أيضا إلى معرفة وجود التوافق بين متطلبات كل من معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل وقانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 وتعديلاته، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الإعتماد على 215 من أصل 310 إستبانة موزعة على عدد من مدققي الحسابات، ومعدي البيانات المالية، والمستثمرين، والأكاديميين خلا سنة 2007، أستخدمت الدراسة برنامج SPSS، وقد تم تحليل البيانات بإستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية مثل الإنحراف المعياري، المتوسط الحسابي، والنسب المئوية، وإختبار (T) للعينة الواحدة، وتحليل التباين الأحادي، وإختبار (Tukey) للمقارنات البعدية، توصلت الدراسة بأن التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات من ناحية الشكل والمحتوى واللغة تعد مهمة وساهمت في تحسين مستوى الإبلاغ في تقرير مدقق الحسابات وتضييق فجوة التوقعات وإزالة الغموض الذي يحيط بتقرير مدقق الحسابات، كما بينت الدراسة إلى أن هناك تعارضا بين متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (700)، و متطلبات قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 وتعديلاته حول مشتملات تقرير مدقق الحسابات.

[1] – دراسة إبراهيم سليمان عمر، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات، مرجع سبق ذكره.

**2. دراسة علي عبد القادر الذنيبات، إيناس محمود العبادي، منير محمد نوفل، بديع تحسين عبد الرحي (2008)[1] بعنوان:**

**"دراسة تحليلية لآراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن حول تعديلات تقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700"**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل آراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة في الأردن حول مدى قبولهم للتعديلات التي أدخلها معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل على تقرير المحاسب القانوني، ومدى تأثير هذه التعديلات على فجوة التوقعات وعملية توصيل نتيجة التدقيق إلى مستخدمي التقرير بشكل أفضل من التقرير القديم ومسؤوليات المحاسب القانوني، وتأثيرها على إهتمام مستخدمي البيانات المالية بتقرير المحاسب القانوني ورأيه، إعتمدت الدراسة على135 إستبانة موزعة على المحاسبين القانونيين المسجلين لدى جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة الأردنية ، كما إستخدمت الدراسة الأساليب الإحصائية الوصفية وإختبارات مان وتني لتحليل البيانات، أظهرت نتائج الدراسة أن المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين قبلوا التعديلات التي أدخلها معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل في تقرير المحاسب القانوني بحيث تبين من تحليل البيانات أن كافة التعديلات على التقرير قد لقيت قبولا بدرجات متفاوتة وأن درجات القبول ليست مرتفعة وإنما هي في حدود المتوسط، وأن درجات القبول هذه إنعكست أيضا على آرائهم فيما يتعلق بتأثير هذه التعديلات على تقليص فجوة التوقعات، وتحسين عملية التوصيل في عملية التدقيق وزيادة مسؤوليات المحاسبين القانونيين.

**3. دراسة المنتصر بالله سهيل نقولا ترزي (2013)[2]:**

**"أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات"**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة التعديلات التي أجريت على معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير مدقق الحسابات في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير، وإلى مدى مساهمة هذه التعديلات المتعلقة بمسؤوليات الإدارة ومسؤوليات وواجبات المدقق وطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق في تضييق فجوة التوقعات، ولتحقيق أهداف الدراسة أتبع المنهج الوصفي التحليلي نظرا لملائمته لطبيعة الدراسة، ولجمع

[1] - علي عبد القادر الذنيبات، إيناس محمود العبادي، منير محمد نوفل، بديع تحسين عبد الرحي، دراسة تحليلية لآراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن حول تعديلات تقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 04، العدد 03، 2008، ص ص 311-331.

[2] – المنتصر بالله سهيل نقولا ترزي، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات– دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة– فلسطين، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، غزة، فلسطين، 2013.

البيانات تم الإعتماد على 93 إستبانة من أصل 114 موزعة على مجموعة من مدققي الحسابات، ومعدي البيانات المالية والأكاديميين، خلال سنة 2012، ولغرض إختبار الفرضيات وتحليل البيانات، تم إستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، كما إستخدمت الدراسة أدوات إحصائية متمثلة في النسب المئوية، التكرارات، المتوسط الحسابي، معامل ألفاكرونباخ، إرتباط بيرسون، إختبارT في حالة عينة واحدة (T-Test)، وإختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، أظهرت نتائج هذه الدراسة أن التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات ساهمت في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير وساهمت في الإشارة بوضوح إلى مسؤوليات الإدارة ومسؤوليات وواجبات المدقق وطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق، وبالتالي تضييق فجوة التوقعات.

**4. دراسة محمد عتيق، محمد أحمد تلالوه (2016)[1] بعنوان:**

**"أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني"**

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم مدى ملائمة تقرير المدقق للوفاء بإحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني، باعتباره يعكس حجم فجوة التوقعات الخاصة بتقرير المدقق، وتحديد تأثير تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل في تضييق تلك الفجوة، من خلال مساهمته في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير، ولتحقيق أهدف الدراسة أستخدم المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم توزيع 140إستبانة على مجموعة من المستثمرين الفلسطينيين خلال سنة 2015 أعتمد من خلالها على 128 إستبانة، خضعت بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS، وتم تشخيص خصائص عينة الدراسة ووصف مجالاتها بواسطة المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والنسب المئوية، أما إختبار الفرضيات فتم بواسطة تطبيق إختبار (Z-Test) الإحصائي، إختبارات تحليل التباين المتعدد، إختبار المقارنات المتعددة، تبين من نتائج الدارسة أن تقرير المدقق يتمتع بدرجه متوسطة من الإهتمام في نظر أفراد المجتمع المالي الفلسطيني، ،وأن تطبيق معيار التدقيق الدولي(700) المعدل له أثر إيجابي محدود في تضييق فجوة التوقعات.

[1] - محمد عتيق، محمد أحمد تلالوه، أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، العدد 03، 2016، ص ص 547-575.

**5. دراسة مصطفى ساسي فتوحه، إبراهيم أحمد الكردي، عمر الفرجاني أبو أصبيع(2016)[1] بعنوان:**

**"مدى توافق محتويات تقرير مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي مع متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل"**

هدفت الدراسة إلى التعرف على محتويات تقرير التدقيق وفقا لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل ومدى توافقه مع محتويات تقارير مدققي الحسابات العاملين في ديوان المحاسبة الليبي حول البيانات المالية، تم الإعتماد على الأسلوب الإستقرائي الإستنباطي لتحقيق أهداف الدراسة، كما تم الإعتماد على 30 إستبانة من أصل 35 موزعة على المدققين العاملين بالإدارة العامة بديوان المحاسبة الليبي، تم تحليل البيانات وإجراء الإختبارات الإحصائية بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، أستخدمت من خلاله تحليلات الإحصاء الوصفي مثل المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري، كما أستخدم الإحصاء الإستنتاجي لإختبار الفرضيات بإعتماد على إختبار الإشارة Sign Test ، أوضحت نتائج الدراسة أن هناك إتفاق عام حول تأثير محتويات تقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) عل محتوى تقرير المدقق بديوان المحاسبة الليبي.

**6. دراسة ناظم صائب عبد القادر الشريدة (2019)[2] بعنوان:**

**"أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 700 (إعداد التقرير) في رفع جودة تقرير المدقق الخارجي الأردني في البنوك التجارية الأردنية "**

تهدف هذه الدراسة إلا معرفة أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 700 بأبعاده في رفع جودة تقرير المدقق الخارجي في البنوك التجارية الأردنية، لتحقيق أهداف الدراسة أستخدم المنهج الوصفي التحليلي، بإعتماد على إستبانة وزعت على عينة مكونة من 80 مدققا خارجيا من شركات التدقيق المعتمدة للبنوك التجارية الأردنية تبين أن هناك 63 إستبانة صالحة للتحليل، لمعالجة بيانات الدراسة تم أستخدام برنامج SPSS، كما أستخدمت أساليب الإحصاء الوصفي مثل المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري والنسب المئوية والتكرارات، بإضافة إلى ذلك أستخدم في تحليل بيانات الدراسة وإختبار فرضياتها الأساليب الإحصائية المناسبة كمعامل ألفا كرونباخ ، تحليل التباين وإختبار ( One Sample T-

[1] - مصطفى ساسي فتوحه، إبراهيم أحمد الكردي، عمر الفرجاني أبو أصبيع، مدى توافق محتويات تقرير مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي مع متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، كلية الاقتصاد، جامعة صبراتة، المجلد 04، العدد 02، 2016، ص ص 24-43.

[2] – ناظم صائب عبد القادر الشريدة، أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (700 إعداد التقرير) في رفع جودة تقرير المدقق الخارجي الأردني في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، 2019.

Test) لإختبار الفرضيات، أظهرت نتائج الدراسة أن معيار التدقيق الدولي (700) يهدف إلى تحسين جودة تقرير المدقق، وذلك من خلال تعظيم القيمة الإعلامية لتقرير المدقق وتحسين صياغته ودوره كأدة إتصال بغرض تحسين ثقة مستخدمي القوائم المالية و تحسين قدرة المدقق الخارجي على إبداء رأيه المهني المحايد حول مدى عدالة الكشوف المالية، كما أن من أهداف (ISA 700) تحسين جودة التقرير وذلك من خلال توفير معلومات ملائمة وذات مصداقية وموثوقة لمستخدميها فضلا عن تحسين عملية الإبلا غ المالي وتعزيز الثقة بين مستخدمي البيانات المالية والبيانات المالية المدققة.

### 7. دراسة محمود عبد القادر أبو زيد آغا، هائل محمد أبو رشيد (2020)[1] بعنوان:

**"دور معايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الإتصالية لتقارير التدقيق لأغراض الاستثمار"**

هدفت الدراسة إلى معرفة دور معايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الإتصالية بين المدقق والمستثمر من خلال تقارير التدقيق، بالإضافة إلى تحليل الإختلافات بين معايير التدقيق الدولية القديمة الصادرة عام 2008 والجديدة الصادرة عام 2015، لتحقيق أهداف الدراسة أعتمد على الأسلوب الوصفي التحليلي، حيث تألف مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والتي بلغ عددها 24 شركة من أصل 26 خلال سنة 2019 ، إعتمدت الدراسة في إجراء الدراسة التحليلية على دراسة محتوى بيانات التقارير المالية للشركات عن الفترات المالية الممتدة بين عامي2012 – 2018، وقد بلغ إجمالي عدد تقارير التدقيق للشركات التي حققت شرط العينة 157تقرير منها 101 تقرير نظيف و 48 تقرير نظيف مع فقرات تأكيد و 8 تقارير متحفظة، و لمعالجة بيانات الدراسة أستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، تم إجراء من خلاله إختبار تحليل التباين الأحادي وإختبار تحليل الإنحدار البسيط وذلك على مرحلتين قبل وبعد صدور معايير التدقيق الدولية الجديدة والمنقحة، توصلت الدراسة إلى نتائج تبين أن تقرير المدقق بشكله الجديد أصبح أكثر شفافية بالنسبة للمستثمرين حيث أن التعديلات التي جاءت على شكل تقرير التدقيق وترتيب فقراته وطريقة عرضها المتسلسل ساعد المستخدمين على الفهم المترابط لهذه الفقرات، وجود دور هام لمعايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الإتصالية لتقارير التدقيق وذلك من خلال التعديلات الأخيرة الحاصلة على معايير التدقيق الدولية.

[1] - محمود عبد القادر أبو زيد آغا، هائل محمد أبو رشيد، دور معايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقارير التدقيق لأغراض الاستثمار (دراسة تحليلية للتعديلات التي تمت على كل من معيار التدقيق الدولي رقم 700 و706: دليل من سورية) ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية، العدد 03، 2020، ص ص 81-95.

**8. اسراء مهند عبد الملك، صدام كاطع هاشم (2022):[1]**

**"أهمية تقرير المدقق وفق معيار (700) في تطوير الرقابة الداخلية وفق التدقيق المستند للمخاطر"**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور التقرير الذي يقدمه المدقق الخارجي للإدارة العليا للوحدة الاقتصادية بإبلاغها بما تم توصل إليه من نتائج في فحص ودراسة للرقابة الداخلية المطبقة في تلك الوحدة، وذلك من خلال عملية التدقيق وما تضمنه من مخاطر التدقيق نتيجة عدم الإلتزام بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية، وما يحتوي التقرير من التوصيات المعبرة وذلك من خلال إبداء رأيه الفني حول عدالة ومصداقية وجودة المعلومات الواردة في القوائم المالية، لتحقيق أهداف الدراسة أعتمد على المنهج الوصفي الإستقرائي، بإعتماد على 48 قائمة إستقصاء من مجموع 60 قائمة موزعة على قسم الشؤون الإدارية والمالية في جامعة النهرين حيث يتكون من مجموعة من المحاسبين الذين يتمتعون بمستوى من الخبرة والكفاءة، ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو أن العمل وفق معيار التدقيق الدولي رقم (700) عند قيام المدقق الخارجي بتدقيق القوائم المالية يحسن من مستوى أدائه المهني ويعزز من جودة المعلومة المالية، و يزيد من مصداقيتها وبالتالي ينعكس على جودة تقريره مما يساعد مستخدميه على إتخاذ القرارات الملائمة.

**9. Etude Mohammad Albahloul (2003)[2] titré:**

**The Internationalisation of Auditing Practices and Auditing Professions.**

**"تدويل ممارسات التدقيق ومهنة المراجعة على المستوى الدولي"**

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور شركات التدقيق الدولية في تعزيز عملية التدقيق الملائمة من خلال أنشطتها كشركات فردية و كوكلاء تعمل على تعزيز درجة الإمتثال للمعايير الدولية الخاصة بالتدقيق (ISAs) ، وفهم الإمكانات الحقيقية لتحقيق ناجح معايير التدقيق، كما تهدف الدراسة إلى معرفة حول ما إذا كان تدويل ممارسات التدقيق ممكنا بشكل عام في البلدان الأقل نموا إقتصاديا ومعرفة مدى الإمتثال لمعايير التدقيق الدولية، لتحقيق أهداف الدراسة أعتمد على دراسة مقارنة بين الشركات الدولية والشركات المحلية حول منهج عملية التدقيق لكل من دولة الأردن، لبنان وسوريا لكون الدول الثلاثة متجانسة نسبيا من حيث المستوى الإقتصادي والتنمية والثقافة واللغة والعوامل البيئية الأخرى، لتحقيق أهداف الدراسة تم الإعتماد على إستبيان والمقابلات لجمع البيانات وإستخدام التحليل الاحصائي مثل المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري، من أهم النتائج المتوصل اليها أن الإلتزام والإمتثال لمعايير التدقيق الدولية أثناء القيام

[1] – إسراء مهند عبد الملك، صدام كاطع هاشم، أهمية تقرير المدقق وفق معيار (700) في تطوير الرقابة الداخلية وفق التدقيق المستند للمخاطر، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العدد 60، 2022، ص ص 260-275.

[2] - Mohammad Albahloul, The Internationalisation of Auditing Practices and Auditing Professions: A Study of International Standards and International Accounting Firms, Thèse de doctorat, Faculty of Social Science and Law, University of Manchester, 2003.

بإجراءات عملية التدقيق وإعداد التقارير يتم تعزيزها من قبل الشركات الدولية إلى حد أكبر مما هو الحال بالنسبة للشركات المحلية.

**10. Etude Anna Gold1, Ulfert Gronewold, Christiane Pott (2012)[1] titré : The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter.**

**"تقرير المدقق وفجوة توقعات التدقيق وفق معيار ISA 700–هل التوضيحات تهم"**

تهدف هذه الدراسة إلى إختبار فعالية التفسيرات المنصوص عليها في تقرير مدقق حسابات وفق معيار ISA 700 المعدل في تقليل فجوة توقعات تدقيق الحسابات، حول مسؤوليات المدقق مقابل مسؤوليات الإدارة وموثوقية البيانات المالية، لتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع إستبيان في دولة ألمانيا على 163 مدققا من أصل 1450مدققا، 105محللا ماليا من أصل 868 محللا و 202 طالبا جامعيا من أصل 706 طالب ، حيث أنهم قاموا بدراسة تقرير مدقق الحسابات مع التفسيرات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل مقابل دراستهم لتقرير مدقق الحسابات قبل التعديل، لتحقيق أهداف الدراسة إعتمدت الدراسة على إختبارات الإحصائية مثل إختبار ANOVA، من أهم الناتج المتوصل إليها هو أنه يوجد إستمرار في فجوة التوقعات فيما يتعلق بمسؤوليات مدقق الحسابات ، وفجوة توقعات معقولة فيما يخص مسؤوليات الإدارة وموثوقية بياناتها المالية، وأظهرت النتائج أيضا على أن معيار التدقيق الدولي المعدل رقم 700 قلل من فجوة توقعات مدققي الحسابات مقارنة بنظيره الغير معدل، كما تشير النتائج التي توصلنا إليها إلى أن رأي مدققي الحسابات وحده قد يوفر معلومات كافية ومرتبطة للمستخدمين.

**11. Etude Raif Parlakkaya, Halil Akmese, Kadriye Alev Akmese (2014)[2] titré:**

**Status Quo of International Financial Reporting Standards and International Standards on Auditing**.

**"الوضع الحالي لمعايير التقارير المالية الدولية ومعايير التدقيق الدولية"**

الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو التحقق من تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير التدقيق الدولية في قونيا بتركيا، وذلك لمعرفة مستوى إدراكها بين ممتهني المحاسبة، لتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع إستبيان على 100 مستجيب من بين المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، أعتمد من خلاله على 66 إستبيان، تم تحليل البيانات التي تم جمعها

[1] - Anna Gold1, Ulfert Gronewold, Christiane Pott, The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter, International Journal of Auditing, number 16, 2012, Pp 286-307.

[2] - Raif Parlakkaya، Halil Akmese, Kadriye Alev Akmese, Status Quo Of International Financial Reporting Standards And International Standards On Auditing: A Research On The Accounting Professionals In Konya, Procedia Economics and Finance, number 15, 2014. Pp 1663- 1670.

عن طريق برنامج SPSS، ومن أهم الأساليب المستعملة في التحليل تحليل التباين (ANOVA)، بينت نتائج الدراسة أن ممتهني المحاسبة مهتمون بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير التدقيق الدولية ، ولكن مستوى معرفتهم بها يختلف بينهم، وأن تأهيلهم لتطبيقها محدود للغاية، كما أنهم يراقبون ويحاولون مواكبة التطورات الأخيرة حول هذه القضايا بإهتمام متزايد، مما يعني أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير التدقيق الدولية تكتسب أهمية بين ممتهنيها في قونيا، وأن تطبيقها أمر ضروري للتكامل والمواقف الإقتصادية المتغيرة في جميع أنحاء العالم.

**12. Etude Mondher Fakhfakh**(2015)[1] **titré :**

**The readability of international illustration of auditor's report**

**"قابلية التوضيحات الدولية لتقرير التدقيق"**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أراء مستخدمي التقرير حول التوضيحات الدولية لتقرير التدقيق من خلال إيجاد تسوية مناسبة بين معايير التدقيق الدولية والمتطلبات اللغوية اللازمة في تقرير التدقيق، تم إعتماد المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، كما أستخدم العديد من الإختبارات مثل إختبار One-sample Student's و T-Test ، نتائج الدراسة النظرية أظهرت أنه يجب أن يكون هناك توحيد في معايير التدقيق الدولية لتأثير على عرض تقرير التدقيق كما أن الإمتثال للمبادئ اللغوية يساهم في تحسين تقرير التدقيق ،و أظهرت نتائج الدراسة العملية أن تقرير التدقيق موضوع إنتقاد و غير كامل بالنسبة للمستخدمين من حيث مستوى فعاليته في توصيل نتيجة عملية التدقيق و أن معايير التدقيق الدولية توفر تقرير تدقيق لا يمكن قراءته من قبل جميع مستخدمي المعلومات المالية وهذا برغم من صدور المعيار الدولي للتدقيق ( 700 )، مما وجب على المدققين المستقلين البحث عن حلول لتحسين عرض تقاريرهم بإعتبارها أداة هامه لإيصال رأي المدقق للمهتمين بالكشوف المالية ، مع التركيز على حل مشكلة التعارض بين المتطلبات المتضاربة بين معايير التدقيق والمبادئ اللغوية اللازمة في تقرير التدقيق.

**13. Etude Appolos N. Nwaobia, Onuoha Luke, Aguguom A. Theophilus (2016)[2] titré:**

**The New Auditors' Reporting Standards and the Audit Expectation GAP.**

**"معايير التقارير الجديدة للمدققين وفجوة توقعات التدقيق"**

الهدف من هذه الدراسة هو تقييم و تحديد ما هو جديد معايير إعداد تقارير المدققين وإستجابتها الكافية لسد فجوة توقعات التدقيق، تم الإعتماد على المراجعة المكتبية لهذه الدراسة، و إجراء مراجعة لبعض "معايير إعداد التقارير الخاصة بالمدققين الجدد" وغيرها من الأدبيات التجريبية المتعلقة بهذا الموضوع ، أظهرت نتائج الدراسة أن معايير إعداد

[1] - Mondher Fakhfakh, The readability of international illustration of auditor's report: An advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements,
Journal of Economics, Finance and Administrative Science, ، Numéro 20, 2015, Pp 21-29

[2] - Appolos N. Nwaobia, Onuoha Luke , Aguguom A. Theophilus, The New Auditors' Reporting Standards And The Audit Expectation GAP, International Journal of Advanced Academic Research,volume 02, numero11, November 2016, Pp 118- 133.

تقارير المدقق الجديدة تستجيب للنداءات الواردة من المستثمرين والمستخدمين للبيانات المالية المدققة للحصول على تقارير أكثر فائدة وإرتباطا بالمدقق بناء على التدقيق الذي تم إجراؤه، كما بينت نتائج الدراسة على أن إدخال معيار ISA 701 والعناصر والمحتوى المطلوب لتقرير المدقق المستقل وفقا لمعيار الدولي للتدقيق رقم 700 يعتبر خطوة مهمة لسد فجوة الإتصال، كما أنه من المتوقع أن تتحسن جودة التقارير المالية حيث سيكون هناك تركيز متزايد على الإفصاحات في البيانات المالية التي يشير إليها تقرير المدقق وذلك لتلبية توقعات أصحاب المصلحة، تعتبر متطلبات معايير إعداد التقارير الجديدة للمدقق كافية لسد فجوة توقعات التدقيق، ويرجع ذلك لوجود أحكام لسدها في مجالات الأداء والإتصال بما في ذلك فجوة الإلتزامات، وهذا راجع للإمتثال والتطبيق الكامل للمدققين للمعايير نصيا وأخلاقيا.

**14. Etude Ghassan Saeed Bagulaidah, Khaled Salmen Aljaaidi, Ehsan Al-Moataz (2017)[1] titré:**

**The Relationship Of Audit Report Delay, Auditor competency, Audit Committee size and Meetings With respect to Financial Performance Among Listed Companies In Sultanate Of Oman**

**"علاقة تأخير إصدار تقرير مراجع الحسابات ونوعية مراجع الحسابات الخارجي، وحجم وإجتماعات لجنة المراجعة مع الأداء المالي لشركات المساهمة المسجلة في سوق سلطنة عمان"**

تهدف هذه الدراسة إلى إختبار العلاقة بين تأخر إصدار تقرير مدقق الحسابات الخارجي، وكفاءة المدقق، وحجم وإجتماعات لجنة التدقيق مع الأداء المالي للشركات المساهمة المسجلة في سوق مسقط للأوراق المالية، لتحقيق أهداف الدراسة أعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، لعينة متألفة من 71 شركة من جميع شركات التصنيع والخدمات المدرجة في سوق مسقط المالي لعام 2013، من خلال إجراء مراجعة لتقارير تدقيق الشركات، إعتمدت الدراسة على الأساليب الإحصائية مثل المتوسط الحسابي، الإنحراف المعياري والمربعات الصغرى الإعتيادية، ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة أنه كلما تأخر مدقق الحسابات الخارجي في إصدار تقرير التدقيق كلما إنعكس ذلك سلبا على أداء الشركات المالي.

[1] - Ghassan Saeed Bagulaidah, Khaled Salmen Aljaaidi, Ehsan Al-Moataz, The Relationship Of Audit Report Delay, Auditor competency, Audit Committee size and Meetings With respect to Financial Performance Among Listed Companies In Sultanate Of Oman, Journal of Al-Quds Open University for Administrative & Economic Research – Volume 02, number 08, December 2017, Pp 21- 31.

**15. Etude Safiyanu Sule, Ku Maisurah Ku Bahador (2018)[1] titré:**

**Reducing audit expectation gap? The adoption of International Standards on Auditing (ISA 700) in Nigeria.**

**"تقليل من فجوة توقعات التدقيق؟ إعتماد المعايير الدولية للتدقيق (ISA 700) في نيجيريا"**

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كان إعتماد المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 يمكن أن قد شكل تحولا كبيرا في نموذج تقرير المدقق ويقلل من مشكلة فجوة توقعات التدقيق (AEG) في نيجيريا، لتحقيق أهداف الدراسة أعتمد على الأدبيات السابقة حول فجوة توقعات التدقيق وتبني معيار ISA 700 في سياق تطوير ممارسات إعداد التقارير المالية، خلصت الدراسة إلى أن المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 يزيد من فهم مستخدمي البيانات المالية لوظيفة التدقيق ومسؤولية المدقق والإدارة بشكل كبير، كما أشارت الدراسة أيضا إلى أن معيار ISA 700 له تأثير كبير في الحد من فجوة توقعات التدقيق في نيجيريا، كما يُتوقع أن تقوم الهيئات التنظيمية المالية في نيجيريا، مثل معاهد المحاسبين القانونيين، بصياغة سياسات حول إعتماد معيار ISA 700 في إعداد تقارير التدقيق، مما سيؤدي إلى تحقيق نجاح في تقليل مشكلة فجوة توقعات التدقيق في البلاد.

**16. Etude Khaled Salmen Aljaaidi, Nabil Ahmad Senan, Waddah Kamal Hassan, Ghassan Saeed Bagulaidah (2018)[2] titré :**

**The Role Of Big 4 Audit Firms In The Reduction Of Audit Report Delay In Saudi Arabia: Empirical Evidence.**

**" دور أفضل مكاتب التدقيق العالمية الأربعة في التقليل من تأخر إصدار تقرير مراجع الحسابات الخارجي في المملكة العربية السعودية :دراسة تطبيقية "**

تهدف هذه الدراسة إلى إختبار العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي وتأخر إصدار تقرير المدقق الخارجي، حيث تفترض هذه الدراسة بأن طلب الشركات لدرجة جودة خدمة التدقيق الخارجي من قبل أفضل أربعة مكاتب التدقيق الدولية يقلل من فترة تأخر إصدار المراجع الخارجي لتقرير التدقيق، أعتمد على المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، لعينة متألفة من 82 شركة مدرجة في السوق المالي السعودي لسنة 2013، من خلال إجراء مراجعة لتقارير تدقيق تلك الشركات، إعتمدت الدراسة على الأساليب الإحصائية والمتمثلة في المتوسط الحسابي، الإنحراف المعياري،

[1] - Safiyanu Sule, Ku Maisurah Ku Bahador, Reducing audit expectation gap? The adoption of International Standards on Auditing (ISA 700) in Nigeria, Advance Research Journal of Multi-Disciplinary Discoveries, Volume 31, Chapter 08, NOVEMBER 2018, Pp 50-54.

[2] - Khaled Salmen Aljaaidi, Nabil Ahmad Senan, Waddah Kamal Hassan, The Role Of Big 4 Audit Firms In The Reduction Of Audit Report Delay In Saudi Arabia: Empirical Evidence., Journal of Economic Additions , Université de Ghardaïa, Alger, Volume 02, number 04, September 2018, Pp 250-272.

تحليل الإنحدار، أوضحت نتائج الدراسة على أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين جودة مدقق الحسابات الخارجي وتأخر إصدار تقرير التدقيق الخارجي. وهذه النتيجة توفر دليلا على دور شركات التدقيق الأربع الكبرى التي تلعب دورا مهما في تقليل تأخر تقارير التدقيق في المملكة العربية السعودية.

**17. Etude Rima Dafri, Mohamed Elamine Oualid Taleb (2021)[1] titré: Regulating statutory auditors' engagements in the public sector: a comparison of legal requirements and audit scope in France, South Africa and Denmark**

**"تنظيم مهام المدققين القانونيين في القطاع العام: دراسة مقارنة للمتطلبات القانونية ونطاق التدقيق في فرنسا وجنوب أفريقيا والدانماك"**

هدفت هذه الدراسة إلى توفير فهم شامل والتعرف على الإتجاهات في اللوائح وفهم كيفية تنظيم مهمة المدقق القانوني في القطاع العام في كل من دولة فرنسا، جنوب إفريقيا والدنمارك، من خلال تحليل وثائق رسمية بهدف فحص المقاربات المستخدمة لتنظيم هذه المهام في الدول المختلفة، وإستكشاف الآفاق الممكنة للتقارب بينها، لتحقيق أهداف الدراسة تتخذ هذه الدراسة نهجا مقارنا في إستكشاف الطرق التي يتم من خلالها تنظيم إرتباطات المدققين القانونيين في القطاع العام في البلدان الثلاثة، تشير نتائج الدراسة إلى وجود إختلافات هامة لتنظيم إرتباطات المدققين القانونيين داخل القطاع العام بين هاته الدول ، حيث تبني كل دولة لوائحها على الثقافة المحلية السائدة وأسلوب الإدارة العامة، ففي فرنسا تعتمد بشكل كبير على الحكومة في تنظيم مهام المدققين ، بينما تتمتع الجماعات المحلية بإستقلالية كبيرة في تسيير علاقتها بالمدققين الحكوميين في الدنمارك، أما في جنوب إفريقيا فلدى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة صلاحيات واسعة في تنظيم مهمة المدققين ، كما أظهرت نتائج الدراسة أنه لم تلاحظ أي جهود للتنسيق حتى داخل دولتي الإتحاد الأوروبي في ما يتعلق بجوانب معايير التدقيق المستخدمة، والتي تظهر نهجين تنظيميين متميزين تماما

**18. Etude Estibaliz Goicoechea, Fernando Gómez-Bezares, José Vicente Ugarte(2021): titré [2] Improving Audit Reports : A Consensus between Auditors and Users.**

**"تحسين تقارير التدقيق: توافق بين المدققين والمستخدمين"**

تهدف الدراسة إلى مناقشة تقرير التدقيق من ناحية الشكل والمحتوى بين مستخدمي التقارير المالية ومدققي الحسابات و إقتراح نموذج لتقرير يساهم في تحسين قيمته لإتخاذ القرارات وفقا للمعيار الدولي للتدقيق (ISA 700) ، لتحقيق

[1] - Rima Dafri, Mohamed Elamine Oualid Taleb, Regulating statutory auditors' engagements in the public sector: a comparison of legal requirements and audit scope in France, South Africa and Denmark, Al-riyada for Business Economics Journal, Volume 07 , Number 03 , June 2021, Pp 393-409.

[2] - Estibaliz Goicoechea, Fernando Gómez-Bezares, José Vicente Ugarte, Improving Audit Reports: A Consensus between Auditors and Users, International Journal of Financial Studies, numero 09, 2021, Pp 02-25.

أهداف الدراسة أعتمد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال 109 إستبانة موجهة للمستخدمين من أصل 126 و 103 موجه للمدققين من أصل 118 إستبانة، لدولة إسبانيا عام 2019، كما إعتمدت الدراسة على التحاليل الإحصائية مثل إختبار Chi-square ، Mann – Whitne و Wilcoxon Signed-Rank، من أهم النتائج المتوصل إليها أن أصحاب المصالح أسندوا قيمة عالية إلى تقارير التدقيق لصنع القرار، ولكنهم إقترحوا إلى أن إضافة معلومات حول عمليات التدقيق المنفذة (مثل بصفته مدقق حسابات بشأن الإحتيال) و إضافة معلومات على الحسابات السنوية وأنظمة معلومات العميل دون تغييرات كبيرة في شكل التقرير، من شأنه أن يحسن فائدة تقارير التدقيق لإتخاذ القرار، وهذا من أجل تقليص فجوة توقعات المعلومات والإتصال في تقارير التدقيق وتعزيز الشفافية في جودة ممارسة التدقيق، كما أظهرت نتائج الدراسة إلى أن التطور المتزايد للأسواق يتطلب وجود معلومات جديدة في تقارير التدقيق مثل إستنتاجات المدققين حول تقديرات الإدارة في الحسابات السنوية.

## المبحث الثالث: مقارنة الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

من خلال هذا المبحث سوف نناقش الدراسات السابقة التي تم عرضها في المبحثين السابقين بالتركيز على بعض النقاط الأساسية وإجراء نوع من المقارنة فيما بينها في المطلب الأول، ثم نبين ما يميز دراستنا عن هذه الدراسات، في المطلب الثاني.

### المطلب الأول :مناقشة الدراسات السابقة:

بعد إستعراض أغلب الدراسات التي إعتمد عليها الباحث كمرجعية للدراسة، والتي تناولت مدى إستعداد محافظي الحسابات لتطبيق معيار 700 في الجزائر، ولمناقشة الدراسات السابقة يجدر بنا الإشارة للملاحظات التالية:

إعتمد كل من: أحمد عمري، قادري عبد القادر، زين العابدين ماضي. Azouaou Ahmed Rami, Touirat Rabeh. Besbas Sid Ahmed, Bachounda Rafik. ، على أسلوب المقارنة في دراستهم حيث قارن أحمد عمري وأخر بين معيار الجزائري للتدقيق رقم (700) مع نظيره الدولي ،أما Azouaou Ahmed Rami and other فقط قارن بين تقرير مدقق الحسابات لشركة مدرجة في البورصة السعودية (المراعي) وفقا لمعيار(ISA 700) وشركة مدرجة في البورصة الجزائرية(بيوفارم) وفقا لمعيار(ASA 700) حيث توصلت الدراستان على أن هناك تقريبا تطابق أو تشابه كلي بين هذين المعيارين مع تسجيل بعض الإختلافات سواء في المصطلحات أوفي محتوى التقرير، في حين قارن Besbas Sid Ahmed and other بين متطلبات المعيار التدقيق الجزائري 700 ومختلق النصوص القانونية الجزائرية المتعلقة بالتقرير، حيث توصلت الدراسة إلا إنه لا توجد تناقضات في المصطلحات بين المعيار 700 ومختلف اللوائح والنصوص التشريعية، إلا أن معيار 700 لا يعالج جميع الحالات المحتملة التي قد يتعامل معها أثناء

تكوين الرأي التي أشار إليها الأمر الصادر عن وزير المالية الصادر في 24 يونيو 2013 والقانون 10-01، في حين قارن قادري عبد القادر بين معايير الدولية والجزائرية للتدقيق في كيفية إعداد التقارير، حيث توصلت الدراسة على أن هناك تطابق شبه تام بين معايير ISA و معايير NAA في ما يتعلق برأي ومحتوى تقرير محافظ الحسابات.

أما دراسة ناظم صائب عبد القادر الشريدة، اسراء مهند عبد الملك وأخر فقد ركزت على تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير كما أن هذه الدراستان إستخدمت أداة مشتركة والمتمثلة في الإستبيان، إلا أنها إختلفت في مجتمع الدراسة إذا نلاحظ بالنسبة لدراسة ناظم فقد تمثل مجتمع الدراسة في المدققين الخارجين، أما دراسة اسراء مهند وأخر فقد إعتمدت على محاسبين الشؤون المالية والقانونية لجامعة النهرين، من بين أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراستان أن العمل بمعيار التدقيق الدولي رقم 700 يساهم في الرفع من جودة التقارير مما يوفر معلومات ذات مصداقية وموثوقة لمستخدميها الأمر الذي يساعدهم على إتخاذ القرارات الملائمة.

ركزت دراسة كل من إبراهيم سليمان عمر. علي عبد القادر الذنيبات وآخرون. المنتصر بالله سهيل، نقولا ترزي. محمد عتيق، محمد أحمد تلالوه. Appolos N and others. Anna Estibaliz Goicoechea and others. Gold1 and others. Safiyanu Sule and others على هدف مشترك تمثل في التعرف على مدى إنعكاس تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 700 على فجوة التوقعات، كما أنا هذه الدراسات إستخدمت أداة مشتركة والمتمثلة في الإستبيان ونفس الإختبارات الإحصائية تقريبا مثل إختبار ANOVA، T- Test ، ماعد دراسة Appolos N and others و Safiyanu Sule and others التي إعتمدت على الإستقراء والإستنباط، مجتمع الدراسة تمثل بالنسبة لدراسة المنتصر بالله سهيل وأخر، إبراهيم سليمان عمر في مدققي الحسابات ومعدي البيانات المالية والأكاديميين إلا أنا دراسة إبراهيم سليمان شملت كذلك المستثمرين، أما دراسة علي عبد القادر الذنيبات وأخرون فقد تمثل في محاسبين القانونين والمدراء المالين، محمد عتيق وأخر تمثل مجتمع الدراسة في مستثمرين الفلسطينيين، أما Estibaliz Goicoechea and others فقد شملت المدققين ومستخدمي التقارير المالية، في حين إعتمدت دراسة Anna Gold1 and others المدققين ،المحللين الماليين و الطلاب الجامعيين، أما دراسة Appolos N and others و Safiyanu Sule and others فقد إعتمدت دراستهم على المراجعة المكتبية لبعض معايير التدقيق وغيرها من الأدبيات التجريبية، توصلت هذه الدراسات إلى نتيجة موحدة المتمثلة في أن تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 700 ساهم في تضيق فجوة التوقعات مما أدى إلى تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقارير وذلك بالرغم من الإختلاف في بيئات الدراسة ( الأردن، فلسطين، إسبانيا، ألمانيا، نيجريا).

دراسة Mondher Fakhfakh إستهدفت دراسة حول قابلية التوضيحات الدولية لتقرير التدقيق من خلال أراء مستخدمي التقرير، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن معايير التدقيق الدولية توفر تقرير تدقيق لا يمكن قراءته من قبل جميع مستخدمي المعلومات المالية وهذا برغم من صدور معيار التدقيق الدولي( 700 ) مما وجب على المدققين المستقلين البحث عن حلول لتحسين عرض تقاريرهم ، من خلال حل لمشكلة التعارض بين متطلبات متضاربة بين معايير التدقيق مقابل المبادئ اللغوية الواجب توفرها في تقرير التدقيق، في حين إستهدفت دراسة مصطفى ساسي فتوحه وأخرون دراسة حول مدى توافق تقرير مراجع الحسابات مع متطلبات معيار التدقيق الدولي 700 حيث مس مجتمع الدراسة المدققين العاملين بإدارة العامة بديوان المحاسبة الليبي، توصلت الدراسة إلى أن هناك إتفاق عام حول تأثير محتويات تقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي 700 على محتوى تقرير المدقق بديوان المحاسبة الليبي.

جاءت كل من دراسة لقليطي لخضر، بن الصديق محمد، بلقاضي طاهر، شبلاوي إبراهيم، بن يحي علي، Kazouz Rafika، لتعالج واقع التدقيق في الجزائر من خلال المعايير الدولية والجزائرية للتدقيق، إستخدمت جل هذه الدراسات أداة مشتركة متمثلة في الإستبيان وأعتمدت في تحليل معطياتها تقريبا على SPSS بإضافة الى EXCEL 2010 لتحليل دراسة بن الصديق، والمقابلات التي إعتمدتها دراسة بن يحي ودراسة بلقاضي طاهر ، تمثل جل مجتمع الدراسة في محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين والمعتمدين إلى أن دراسة شبلاوي إعتمدت كذلك على الأكاديميين، وفيما يتعلق النتائج المستخلصة من هذه الدراسات أنه يتطلب إعتماد معايير التدقيق الدولية (ISA) العديد من التحضيرات على كافة المستويات خاصة أن البيئة الجزائرية تستجيب لتطبيقها نظرا لإرتفاع الإستثمار الأجنبي وأن تطبيقها يسمح بتحسين مجال التدقيق خاصة بعد إصدار معايير الجزائرية للتدقيق (NAA) التي يجب الإلتزام بتطبيقها وعدم الإكتفاء بإعتمادها وأن تطبيقها سيحسن من أداء المدقق وجودة تقرير التدقيق، في حين دراسة Raif Parlakkaya and others التي إعتمدت على الإستبيان وأعتمدت في تحليل معطياتها على SPSS وتمثل مجتمع دراستها على المحاسبين والمحاسبين المعتمدين توصلت نتائج دراستها على أن معايير الدولية للتدقيق لدى ممتهني المهنة تأهيلهم لتطبيقها محدود وأن تطبيقها لامفر منه لتكامل والمواقف الإقتصادية المتغيرة في جميع أنحاء العالم.

إستهدفت دراسة سوسة بدر الدين،Zaafrane Mansouria and other، موضوع معايير الجزائرية للتدقيق، هذين الدراستان إستخدمت أداة مشتركة متمثلة في الإستبيان وأعتمدت في تحليل معطياتها تقريبا على SPSS بإضافة إلى EXCEL 2010 لتحليل دراسة Zaafrane ، تمثل مجتمع الدراسة في محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين بإضافة إلى مدراء مكاتب المحاسبة والمالية للشركات الجزائرية لتحليل دراسة Zaafrane ، من أهم النتائج المتوصل إليها أن معايير التدقيق الجزائرية لها تأثير محتمل في رفع جودة المعلومات المالية، أما دراسة أسيا هيري هدفت إلى التعرف على

فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير التدقيق، مجتمع الدراسة إعتمد على محاسبين ومساعدي المحاسبين، من أهم النتائج المتوصل إليها أن التدقيق الخارجي يرفع من ثقة المستفيدين من تقرير المدقق، الأمر الذي يجعل تقرير يتوفر على معلومات تتميز بالموضوعية ويمكن التحقق من سلامتها، في حين دراسة طاير فارس هدفت إلى معرفة دور إصلاح مهنة محافظ الحسابات وأثرها على جودة عملية التدقيق، إعتمدت في تحليل معطياتها على SPSS، تمثل مجتمع الدراسة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، من أهم النتائج المتوصل إليها أن جودة عملية التدقيق تتوقف على مدى تحلى محافظي الحسابات بالموضوعية والحياد في يتعلق بأعمال التدقيق وإعداد التقارير بإضافة إلى التأهيل العلمي والعملي وبذل العناية المهنية والتحلي بإستقلالية الأمر الذي يجعل تقاريرهم أكثر مصداقية .أما دراسة نوح لبوز وأخر هدفت لتعرف على تأثير تطبيق معايير الجزائرية للتدقيق على جودة تقارير محافظي الحسابات، أعتمد منهج الدراسة على مقابلة عدد من محافظي الحسابات، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن المعايير الجزائرية المستحدثة لم تغير في مضمون تقارير محافظي الحسابات إلى الجانب الشكلي منها والذي لايعطي التقارير الجودة المطلوبة.

دراسة كل من Ghassan Saeed and others،Khaled Salmen Aljaaidi and others،إعتمد منهج دراستهما على إستبانة موزعة على 71 شركة بالنسبة للدراسة Ghassanو 82 بالنسبة لدراسة Khaled ، من أهم النتائج المتوصل اليها في دراسة Ghassan أنه كلما تأخر مدقق الحسابات الخارجي في إصدار تقرير التدقيق كلما إنعكس على الأداء المالي للشركات في حين توصلت دراسة Khaled على أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين جودة مراجع الحسابات الخارجي وتأخير إصدار تقرير المدقق الخارجي.

جاءت دراسة Chablaoui Brahim and other لتبين واقع التدقيق الخارجي في بلدان المغرب العربي وفقا للمعايير الدولية للتدقيق لكل من دولة الجزائر، تونس والمغرب معتمدا على الدراسة التحليلة، ومن أهم النتائج المتوصل إليها على أن التدقيق الخارجي يتم في بيئات قانونية وسياسية وثقافية مختلفة مما يعد التوافق مع المعايير الدولية للتدقيق أمرا ضروريا لتحقيق التقارب، كما أن تنظيم المهنة في هذه الدول غير كافي على الصعيد الوطني والدولي، أدرجت كل من دراسة Mohammad Albahloul، Rima Dafri and other أسلوب المقارنة فيما يخص المهنة حيث قارنت دراسةMohammad Albahloul بين الشركات الدولية والمحلية في عملية التدقيق لكل من دولة الأردن، سوريا ولبنان، من أهم نتائجها أن الإمتثال بمعايير التدقيق الدولية أثناء القيام بإجراءات عملية التدقيق وإعداد التقارير يتم تعزيزها من قبل الشركات الدولية إلى حد كبير مما هو الحال بالنسبة للشركات المحلية، في حين قارنت دراسة Rima Dafri and other بين كل من دولة فرنسا، جنوب إفريقيا والدنمارك في ما يخص تنظيم مهنة التدقيق القانوني في

القطاع العام، حيث أظهرت نتائج الدراسة على أن كل دولة تبني لوائحها على الثقافة المحلية السائدة وأسلوب الإدارة العامة،كما أظهرت نتائج الدراسة أنه لم تلاحظ أي جهود للتنسيق حتى داخل دولتي الاتحاد الأوروبي في ما يتعلق بجوانب معايير التدقيق المستخدمة.

باقي الدراسات عالجت موضوع الدراسة ولكن من جوانب مختلفة، حيث نجد دراسة نعمان مصطفى وأخر تناولت موضوع دراسة مقارنة لمحتوى قانون 10-01 مع المعايير الدولية لإعداد تقارير المدقق الخارجي توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن إعداد تقرير التدقيق في الجزائر بكل ما جاء به القانون 10-01 يبقى بعيد عن المعايير الدولية خاصة في جوانبه التفصيلية وهو ما يدل على صعوبة تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير في البيئة الجزائرية، أما دراسة، كنتور نعيمة وأخرون تناولت دراسة تقييم المدقق ومساهمته في تقييم الأداء المالي، توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن التقارير وكفأتها تظهر من خلال مساهمة المدقق من خلال إجراءات التدقيق والمعايير التي يتبعها، أما دراسة محمود عبد القادر أبوزيد أغا وأخرون تطرقت دراستهم إلى دور معايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الإتصالية لتقارير التدقيق لأغراض الإستثمار توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن لمعايير التدقيق الدولية دور مهم في تحسين القيمة الإتصالية لتقارير التدقيق وذلك من خلال التعديلات الأخير الحاصلة عليها، أما دراسة عبد الرحمان بابنات تطرقت دراسته إلى مساهمة تقرير المدقق القانوني في عملية إتخاذ القرار لدى الأطراف ذوي المصلحة، توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن لمحافظ الحسابات دور في تعزيز ثقة مستخدمي التقارير المالية وهذا من خلال تقريره عن مهمته القانونية حيث يعتبر هذا الأخير أحد المصادر التي يعتمد عليه في إتخاذ القرارات التمويلية.

**المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية**

تناولت هاته الدراسة العوامل التي تساعد على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال المعيار 700 بطريقة تختلف عن الطرح المقدم في بيئة الدراسات الوطنية والأجنبية، من خلال عرض لمعيار 700 ASA من ناحية تأسيس الرأي وإعداد التقارير مع التركيز على أهم الإصلاحات المنجزة في هذا الإطار، وبعد عرض الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، لاحظنا تعدد جوانب الدراسات والتي توصلت إلى نتائج عديدة، ونسعى من خلال هذه الجزئية بيان وتوضيح ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة والتي يمكن عرضها في النقاط التالية:

**أولا– من حيث الهدف:** إن ما تتميز به هذه الدراسة هو محاولة معرفة مدى إستعداد محافظي الحسابات لتطبيق معيار 700 في البيئة الجزائرية من خلال توفر العوامل الشخصية، ملائمة البيئة الجزائرية وإدراك محافظي الحسابات للمعيار700 ، في حين إختلفنا مع أغلب الدراسات في هدف الدراسة، فنجد أن بعض الدراسات ركزت على أثر تطبيق معيار

700 وتأثيره على جود التقارير ورفع فجوة التوقعات في حين جاءت بعض الدراسات لتعالج واقع التدقيق في الجزائر من خلال المعايير الدولية ولجزائرية للتدقيق وتأثيرها على إعداد التقارير المعدة من طرف المدقق ( محافظ الحسابات)، إلا أن الهدف المشترك بين دراستنا وجل الدراسات كان يصب في هدف واحد وهو معرفة واقع تطبيق المعايير الدولية والجزائرية وتأثيرها على إعداد التقارير المعدة من طرف محافظي الحسابات.

**ثانيا–من حيث مجتمع الدراسة:** فيما يتعلق بمجتمع الدراسة فقد توافقنا مع أغلب الدراسات بإستهداف فئة محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين، المحاسبين المعتمدين، والأكاديميين إلا أن الكثير من الدراسات بالإضافة الفئات المذكورة سابقا إستهدفت فئات أخرى، البعض منها أستهدف محاسبين، مدراء مكاتب محاسبة ومالية، معدي الكشوف المالية، والبعض مستخدمي الكشوف المالية، محللين ماليين، طلاب جامعيين، أما بعض الدراسات تناولت المدققين العاملين بإدارات العامة.

**ثالثا–من حيث طريقة المعالجة:** أداة دراستنا إعتمدت على الإستبيان، وهذا ما إعتمدت عليه جل الدراسات المقابلة، حيث إتفقنا مع جل الدراسات في إستخدام برنامج SPSS في تحليل بيانات الدراسة.

كما تعتبر هذه الدراسة الأولى حسب معرفة الباحث، التي تبحث في موضوع مدى إستعداد محافظي الحسابات لتطبيق المعايير الجزائرية.

**خلاصة الفصل:**

تم الإعتماد في هذا الفصل على الدراسات السابقة، التي أعتمدت كمرجعية لهذه الدراسة شملت مجموعة من الأبحاث المحررة باللغة العربية والأجنبية ذات الأصل الأكاديمي سواء في شكل منشورات في مجلات علمية محكمة أو في شكل رسائل جامعية، التي تناولت موضوعنا.

حيث تناولنا في المبحث الأول والثاني من هذا الفصل الدراسات السابقة التي تناولت موضوعنا على المستوى الوطني والأجنبي، من خلال الوقوف على أهم النقاط التي جاءت بها هذه الدراسات ومناقشتها، ومن خلال الإطلاع على طريقة البحث من ناحية المنهجية والأدوات والنتائج المتوصل إليها، من أجل الإستفادة منها في دراستنا.

وتناولنا في المبحث الثالث من خلال المطلب الأول مناقشة الدراسات الوطنية والأجنبية ذات العلاقة بمعيار التدقيق الجزائري رقم 700 حيث حاولنا إستخراج أهم النقاط والجوانب التي عالجتها كل مجموعة من هذه الدراسات، من خلال إبراز الهدف، المنهجية، والنتائج ، أما في المطلب الثاني فقد قمنا فيه بعرض مميزات دراستنا عن الدراسات السابقة حيث وضحنا الخصائص التي تتميز بها إبتداء من إعتبارها أول دراسة جزائرية في ظل ندرة الدراسات في هذا الموضوع على المستوى العربي، كذلك من ناحية الفترة المدروسة والأسلوب الإحصائي المستخدم لمعالجة الدراسة مقارنة بالدراسات التي تناولناها، بالإضافة إلى مميزات أخرى.

# الفصل الثالث:

# الدراسة الميدانية

**تمهيد الفصل:**

بعدما تطرقنا في الفصل الأول من الدراسة إلى الجانب النظري ودراستنا لمختلف جوانب موضوع الدراسة، من خلال عرض المفاهيم النظرية لمعيار التدقيق الدولي والجزائري رقم 700 ومحافظ الحسابات، وتناولنا في الفصل الثاني لأهم الدراسات السابقة الوطنية والأجنبية، سنحاول في هذا الفصل إسقاط المفاهيم النظرية على الواقع العملي ومقارنة نتائج الدراسات السابقة بنتائج دراستنا، وذلك من خلال معرفة مدى إستعداد محافظي الحسابات لتطبيق معيار 700 في الجزائر.

ومحاولة منا للإمام بجميع جوانب الجانب التطبيقي للدراسة قدر الإمكان، قمنا بتطرق إلى عينة الدراسة، طرق جمع البيانات والمعلومات، التعريف بمتغيرات الدراسة وطرق قياسها، البرامج المستخدمة في معالجة البيانات والمعلومات، الأدوات الإحصائية المستعملة، وكذلك عرض، تحليل، تفسير ومناقشة نتائج الدراسة، لذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث حيث تناول **المبحث الأول** منهجية وأدوات الدراسة الميدانية أما **المبحث الثاني** فقد تطرق إلى صدق، ثبات عينة الدراسة وخصائصهافي حين تناول **المبحث الثالث** إختبار الفرضيات ومناقشة نتائج الدراسة.

.

## المبحث الأول: منهجية وأدوات الدراسة الميدانية

نتناول في هذا المبحث عرض منهجية الدراسة الميدانية والأدوات المستخدمة في هذه الدراسة، حيث سنتطرق من خلال المطلب الأول لمنهجية ومجتمع وعينة الدراسة، أما من خلال المطلب الثاني سنعرض مصادر وأدوات جمع المعلومات، وفي المطلب الثالث سنعرض أدوات وأساليب المعالجة الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات المتحصل عليها من عينة الدراسة.

### المطلب الأول: منهجية ومجتمع عينة الدراسة

سنقوم في هذا المطلب بتقديم وصف مفصل للدراسة الميدانية، بدءا من شرح المنهج المستخدم في هذه الدراسة، وإستعراض متغيراتها والنموذج المستخدم فيها، بالإضافة إلى إستعراض المجتمع المستهدف وعينة الدراسة وحدودها.

#### الفرع الأول: منهج ومتغيرات الدارسة وفرضياتها

1. **المنهج المتبع في الدراسة:** لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية تم إستخدام "المنهج الوصفي التحليلي" الذي يمكن أن يساهم في دراسة الأحداث والظواهر والممارسات بطريقة تسمح بقياسها في حالتها الطبيعية، لتبيان وجود أثر لإستعداد محافظي الحسابات في البيئة الجزائرية على تطبيق معيار التدقيق رقم 700 من عدمه، وفي سياق هذا التحليل، ومن أجل الإلمام التام بكل جوانب الإشكالية المطروحة، تمت مراعاة الإنتقال من العام إلى الخاص ومن الكلي إلى الجزئي، في صياغة فرضيات البحث والإجابة على إشكاليته.

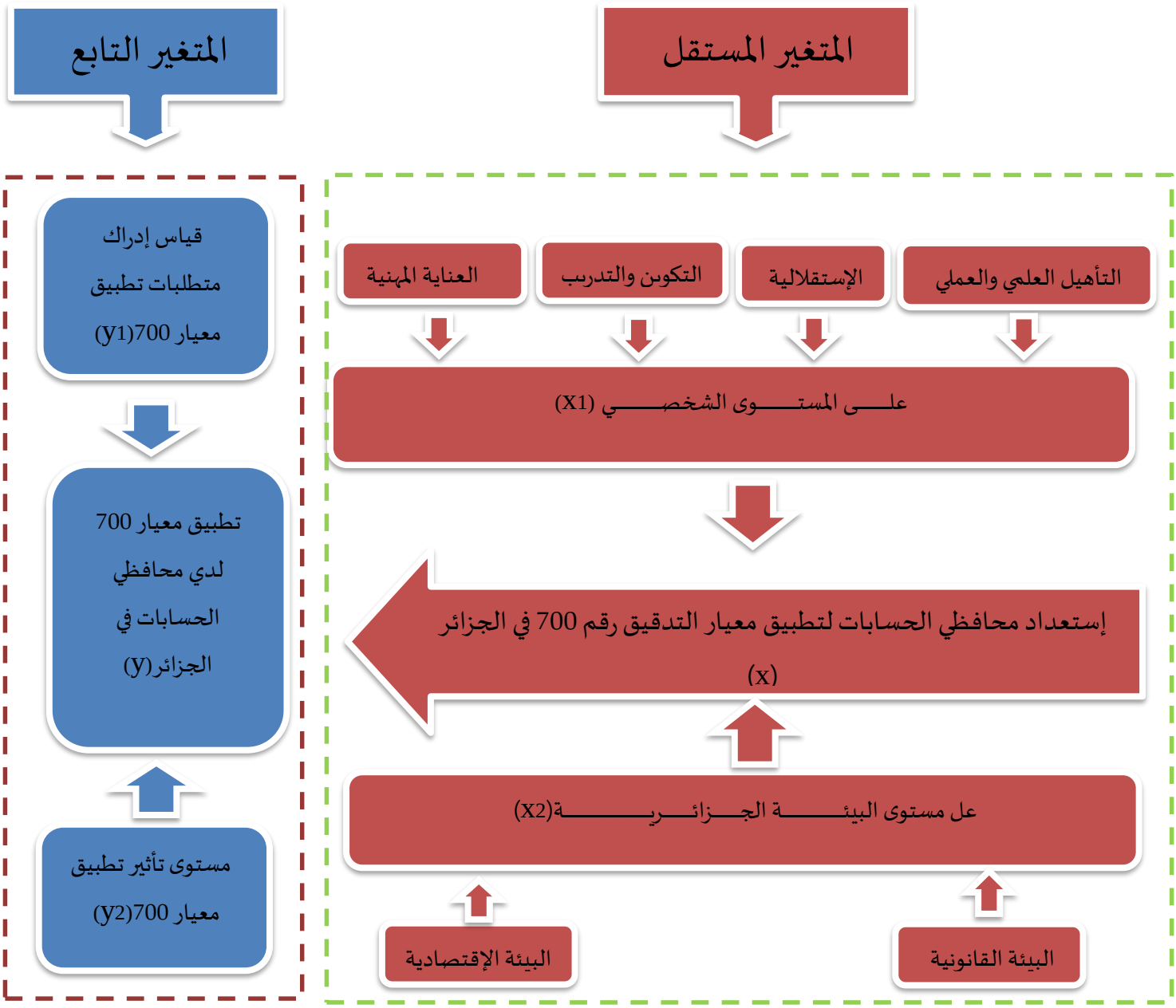
2. **متغيرات ونموذج الدراسة:**

**1.2 متغيرات الدراسة:** بعد تطرقنا إلى الجانب النظري، وإطلاعنا على العديد من الدراسات السابقة التي ترتبط بموضوع الدراسة، يمكن تحديد المتغيرات الرئيسية لهذه الدراسة من خلال ما يلي:

- **المتغير المستقل:** إستعداد محافظي الحسابات لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 في الجزائر حيث قمنا بقياس الإستعداد من خلال:
  - **المستوى الشخصي:** التأهيل العلمي والعملي، الإستقلالية، التكوين والتدريب، العناية المهنية؛
  - **ملائمة البيئـــة الجـــــزائـــــريـــــة:** البيئة القانونية والإقتصادية.
- **المتغير التابع:** تطبيق معيار رقم 700 لدي محافظي الحسابات في الجزائر حيث قمنا بقياسه من خلال:
  - إدراك متطلبات تطبيق معيار رقم 700 لدى محافظي الحسابات؛
  - مستوى تأثير تطبيق معيار رقم 700 على تقارير محافظي الحسابات.

**2.2 نموذج الدراسة:** يمكن تلخيص العلاقة التي تربط بين متغيرات الدراسة، من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (09): النموذج الإفتراضي لمتغيرات الدراسة**




**المصدر:** من تصور الباحث

### 3. فرضيات الدراسة الميدانية:

وفق متغيرات الدراسة تم صياغة فرضية الدراسة كما يلي:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات على تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.

**وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية التالية:**

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700.

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي.

**الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة وحدودها**

في هذا الفرع من البحث، سنقوم بدراسة مجتمع الدراسة وعينتها، بإضافة إلى التطرق إلى حدودها.

1. **مجتمع الدراسة:** تم حصر مجتمع الدراسة في عينة مقسمة إلى فئتين وهما فئة الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق، حيث كانت الأسباب وراء إختيار هذه الفئة، أن لهم دراية وفهم بمعايير التدقيق المتعلقة بهذا الموضوع، وفئة المهنيين المتمثلة في خبير محاسبي، محافظ حسابات ومحاسب معتمد، والمسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ، في حين يتلخص الغرض من المزاوجة بين الجانب العلمي والعملي، في طبيعة موضوع الدراسة والذي يحتوي على مفاهيم لم تصل إلى التطبيق بعد، حيث تعد مفاهيم نظرية بالنسبة للأكاديميين فقط، وعلى هذا الأساس تم حصر مجتمع الدراسة بين المهنيين والأساتذة الجامعيين.

2. **عينة الدراسة:** تم تحديد حجم عينة الدراسة بـ 150 عينة(إستبيان)، حيث شملت كل الفئات المستهدفة في كل مجتمع من المجتمعين (أكاديميين ومهنيين)، كما أننا إعتمدنا في التسليم الورقي على التسليم والإستلام المباشر، وكذا

على إرسال الإستمارات إلكترونيا عبر البريد الإلكتروني، وعن طريق وسائل التواصل الإجتماعي، كما كان للزملاء عبر مختلف جهات الوطن فضل في توزيع بعض الإستمارات في المناطق التي لم نستطع الوصول إليها.

**الجدول رقم (06): مجتمع وعينة الدراسة الإستبيانية نسبة لمخرجات البرنامج**

| البيان | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| **الإستمارات الموزعة** | 150 | % 100 |
| **الإستمارات المسترجعة** | 118 | %78.66 |
| **الإستمارات الغير مسترجعة** | 32 | %21.33 |
| **الإستمارات الملغاة** | 08 | %5.33 |
| **الإستمارات الصالحة للإستعمال** | 110 | %73.33 |

**المصدر**: تم إعداده من طرف الباحث

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن العدد الإجمالي للإستمارات الموزعة هو 150 إستمارة منها 118 مسترجعة من الحجم الكلي للعينة، في حين لم تسترجع 32 منها من العدد الإجمالي، بعد فرز الإستمارات المسترجعة توجب إلغاء 08 منها بسبب عدم توفرها على الشروط اللازمة للمعالجة والتحليل، في حين بلغ عدد الإستمارات الصالحة 110 إستمارة.

**3. حدود الدراسة**: تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

**1.3 الحدود المكانية**: تسلط هذه الدراسة الضوء على مدى إستعداد محافظي الحسابات لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 في الجزائر، فتمت الدراسة في الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية، حيث مست عدة ولايات من الوطن.

**2.3 الحدود الزمنية** :إهتمت دراستنا بكل ما يتعلق بالمهنة من أول ظهور لها إلى غاية 2023، إلا أن الحدود الزمنية للدراسة التحليلية إمتدت تزامنا مع بداية البحث ككل، حيث تم إعداد وتوزيع الإستبيان منذ جانفي 2023 إلى غاية بداية عملية التحليل في أفريل 2023.

**3.3 الحدود البشرية** :تستند هذه الدراسة لآراء وإجابات مهني التدقيق في الجزائر، لكل من محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين وكذا إلى آراء وإجابات الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق.

**4.3 الحدود الموضوعية** :إهتمت الدراسة بالمحاور المرتبطة بمعيار التدقيق رقم 700، ومهنة محافظي الحسابات في الجزائر، دون سواها من المواضيع الأخرى المتعلقة بالتدقيق.

**المطلب الثاني :مصادر وأدوات جمع البيانات والمعلومات**

من خلال هذا المطلب سنتناول المصادر والأدوات التي تم إستخدامها للحصول على البيانات والمعلومات، التي تم الإعتماد عليها في دراستنا التطبيقية.

**الفرع الأول: مصادر جمع(الحصول) على البيانات والمعلومات**

تم الحصول على المعلومات النظرية من مجموعة من المصادر والمراجع التي بنينا عليها تصورنا النظري عن الموضوع، وعلى أساسها قمنا بصياغة الإستبيان الذي يعد أساس دراستنا التطبيقية، بالإضافة إلى البيانات التي تحصلنا عليها من خلال إجابة أفراد العينة على الإستبيان والتي قمنا بمعالجتها وتحليلها عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS.

**الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات والمعلومات (أداة الدراسة وخطوات تصميمها)**

بالنظر لطبيعة موضوع دراستنا الذي يجمع بين متغيرين، وبغرض تحقيق هدف هذه الدراسة، قمنا بتصميم وإستخدام أداة الدراسة المتمثلة في الإستبان لجمع المعلومات والبيانات الضرورية من عينة الدراسة المتمثلة في الأكاديمين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الناشطين في الجزائر، وقد كانت أسئلة الإستبيان بسيطة، متسلسلة، مترابطة ومغلقة، بحيث يختار المستقصي أحد البدائل الخمسة الموضوعة أما العبارة المعنية، وقد تم إعداد الإستبيان وتوزيعه بمجموعة من المراحل وتتمثل هذه المراحل فيما يلي:

1. **تصميم الإستبيان:** سوف نتطرق في هذا العنصر إلى كل مرحلة من مراحل تصميم الإستبيان وتركيبته.

**1.1 مراحل تصميم الإستبيان:** إعتمد الباحث في تصميم إستبانة الدراسة على مجموعة من الخطوات تمثلت فيما يلي:

- الإطلاع على الأدبيات والدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث تم تشكيل مجموعة من العبارات التي تخدم متغيرات الدراسة؛
- الصياغة الأولية للإستبيان بحيث تم ترتيب العبارات في شكل محاور وأبعاد منسقة، كما كانت عباراته تمتاز بالبساطة والوضوح، مما يسهل على المستقصي الإجابة على الأسئلة؛
- تحكيم الإستبانة من خلال عرضه على المشرف ومجموعة من الأساتذة في المجال الإحصائي ومجال المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى المهنيين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق (خبير محاسبي).
- تعديل الإستبانة بناء على توصيات الأساتذة المحكمين.

**2.1 هيكل الإستبيان:** قمنا بتقسيم الإستبيان إلى جزأين، فضلا عن فقرة تمهيدية التي تتصدر الإستبيان التي تتضمن نوع الدراسة والموضوع الذي تعالجه، بالإضافة إلى هدفه والجهة التي يوجه لها، والتأكيد على سرية المعلومات المقدمة،

وأنها لن تستخدم إلى لأغراض البحث العلمي، وختمت الإستمارة بشكر وتقدير أفراد العينة على تعاونهم، مع ذكر إسم الطالب في الأخير وبريده الإلكتروني ورقم هاتفه.

**1.2.1 الجزء الأول:** يشمل البيانات الشخصية والمهنية لأفراد عينة الدراسة والمتمثلة في العمر، المؤهل العلمي، التخصص، المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية، كما تم طرح سؤولين للمستقصين من خلال معرفتهم فيما يتعلق بمعايير الدولية والجزائرية للتدقيق وتلقيهم تكوين وتدريب في مجال المحاسبة والتدقيق من خلال الإجابة بنعم أو لا.

**2.2.1 الجزء الثاني:** يتكون الجزء الثاني من الإستبيان من الأسئلة التي تعكس قياس فرضيات الدراسة وعددها الإجمالي تسعة وأربعون سؤالا، والتي تم توزيعها على أربعة محاور، حيث يعبر كل محور مجموعة من الأبعاد، ماعدا المحور الرابع الذي لم يقسم لأبعاد، والتي يمكن إستعراضها من خلال ما يلي:

- **المحور الأول:** يتضمن العبارات التي تبين **توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر**، وقد إشتمل على 10 عبارات مقسمة إلى أربعة أبعاد، وتم تقسيم أبعاد هذا المحور من خلال العناصر المبينة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (07): محتوى المحور الأول**

| المحور الأول | الأبعاد | عدد العبارات |
|---|---|---|
| توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر | التأهيل العلمي والعملي | 02 |
| | الإستقلالية والموضوعية | 03 |
| | التكوين والتدريب | 02 |
| | العناية المهنية | 03 |

**المصدر**: تم إعداده بإعتماد على الملحق رقم (02)

- **المحور الثاني:** يتضمن العبارات التي تبين **ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700**، وقد إشتمل على 10 عبارات مقسمة إلى بعدين، وتم تقسيم أبعاد هذا المحور من خلال العناصر المبينة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (08): محتوى المحور الثاني**

| المحور الثاني | الأبعاد | عدد العبارات |
|---|---|---|
| ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 | ملائمة البيئة القانونية–التنظيمية | 06 |
| | ملائمة البيئة الإقتصادية | 04 |

**المصدر**: تم إعداده بإعتماد على الملحق رقم (02)

- **المحور الثالث**: يتضمن العبارات التي تبين **إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية**، وقد إشتمل على 22 عبارات مقسمة إلى أربعة أبعاد، وتم تقسيم أبعاد هذا المحور من خلال العناصر المبينة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (09): محتوى المحور الثالث**

| المحور الثالث | الأبعاد | عدد العبارات |
|---|---|---|
| إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية | تأسيس الرأي حول الكشوف المالية | 01 |
| | شكل الرأي | 02 |
| | محتوى تقرير محافظ الحسابات | 18 |
| | المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية | 01 |

**المصدر**: تم إعداده بإعتماد على الملحق رقم (02)

- **المحور الرابع**: يتضمن العبارات التي تبين **التأثير المتوقع على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق 700**، وقد إشتمل على 07 عبارات، وتم تقسيم أسئلة هذا المحور من خلال ما يلي:

**الجدول رقم (10): محتوى المحور الرابع**

| المحور الرابع | العبارة | رقم العبارة |
|---|---|---|
| | يتم تحسين صياغة التقارير بعبارات شاملة ومختصرة ويحدد العناصر الدنيا الواجب توفرها فيه. | 01 |

| | | |
|---|---|---|
| التأثير المتوقع على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق 700 | يوفر معيار 700 لمحافظ الحسابات المحددات التي يعدل رأيه بناءا عليها. | 02 |
| | يوفر التقرير معلومات بسيطة وواضحة وملائمة ولها قيمة تنبؤيه مما يزيد ثقة المستخدمين من المعلومة. | 03 |
| | يقوم معيار 700 بعرض مفصل لكل من مسؤوليات الإدارة والمدقق مما يساعد على تنظيم معلومات وإثراء محتواها. | 04 |
| | يقوم معيار 700 بعرض فقرات التقرير حسب أهميتها النسبية ويقوم بإختصار العبارات الغير مهمة أثناء إعداد التقرير. | 05 |
| | العمل بمعيار 700 يساهم في توحيد شكل التقرير وتحسين من جودته وبالتالي يعزز الثقة في الرأي المصرح به على عدالة الكشوف المالية. | 06 |
| | يقلل إعداد التقارير وفق معيار 700 من أخطائها مما يساعد في دقتها ويوفر السرعة في التنفيذ وتوصيل التقارير. | 07 |

**المصدر**: تم إعداده بإعتماد على الملحق رقم (02)

**3.2.1 مقياس الدراسة:** لقد تم بناء الأسئلة المغلقة لإستبانة الدراسة وفق مقياس ليكارت الخماسي، ليتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة لفقرات الإستبيان بإعطاء لكل إجابة وزن، كما أن مقياس ليكارت الخماسي من أكثر المقاييس إستخداما لقياس الآراء لتوازن درجاته، ويسمح بتحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح مثلما ما هو موضح في الجدول أدناه، الذي تم إعداده بمراعاة الإعتبارات التالية:

- **المدى**= أعلى درجة على المقياس – أدنى درجة على المقياس، **المدى**= 5-1، المدى=4.

حيث تمثل 5 عدد الفئات، و4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة الأولى، من 2 إلى 3 مسافة ثانية، من 3 إلى 4 مسافة ثالثة، من 4 إلى 5 مسافة رابعة).

- **طول الفئة**= المدى / عدد الفئات، طول الفئة=4 / 5، طول الفئة= 0.8.

ثم إضافة قيمة 0.8 إلى أقل قيمة في المقياس(1) لتحديد المتوسط الحسابي الأول، وبالتالي يصبح التوزيع كما يوضحه الجدول التالي:

**الجدول رقم(11): توزيع الإتجاهات وفقا لمقياس ليكارت الخماسي**

| التصنيف | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| الدرجة (الوزن النسبي) | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| طول الفئة | 0.8 | 0.8 | 0.8 | 0.8 | 0.8 |
| المتوسط الحسابي | 1.80-1 | 2.60-1.81 | 3.40-2.61 | 4.20-3.41 | 5-4.21 |

**المصدر**: تم إعداده بإعتماد على ما سبق

2. **توزيع الإستبيان**: إعتمدنا في توزيع الإستبيان على طريقتين وهما:

**1.2 الطرق التقليدية**: قمنا بإعداد نسخة ورقة للإستبانة سلمت يد بيد على أفراد عينة الدراسة من مهنيين وأكاديميين في مقر إقامتنا والولايات المجاورة لنا، كما إستعنا ببعض الزملاء من جهات مختلفة من ربوع الوطن لتوزيع الإستبيان.

**2.2 الطرق الحديثة** :قمنا بإرسال الإستبيان إلكترونيا عن طريق البريد الإلكتروني (E-mail) ومن خلال مواقع التواصل الاجتماعي (Facebook)، كما قمنا بالإتصال هاتفيا بمجموعة منهم للتأكيد على ضرورة الإجابة على الإستبيان المرفق، وهذه الطريقة الحديثة إختصرت علينا الوقت والجهد وقد زادت من عدد الردود على الإستبيان.

3. **جمع قوائم الإستبيان**: بعد إتمام إرسال الإستبيان تم من خلال هذه المرحلة جمع الإستبانات الممكنة بنفس طرق توزيعها تقريبا.

للإشارة فقد تم تصميم الإستبيان من نسختين الأولى باللغة العربية والثانية باللغة الفرنسية، مراعين بذلك إعتماد المهنيين للغة الفرنسية لنشاطهم المهني.

**المطلب الثالث :أدوات وأساليب المعالجة الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات**

سنتناول في هذا المطلب عرض عن مختلف أدوات وأساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة.

**الفرع الأول: الأدوات المستعملة في معالجة البيانات**

قمنا بإستخدام أداتين إحصائيتين لتحليل البيانات التي تحصلنا عليها من خلال الدراسة الإستطلاعية التي أجريت على عينة من الأكاديميين والمهنيين، حيث تمثلت هاتين الأداتين في:

1. **برنامج المعالجة الإحصائية SPSS**: إستخدمنا برنامج SPSS في نسخته السادسة والعشرون (26) لمعالجة البيانات الإحصائية ومن ثم تحليل النتائج المتحصل عليها.

2. **برنامج Excel:** إستخدمنا هذا البرنامج في ترميز إجابات عينة الدراسة، حيث سهل لنا تفريغ المعطيات على برنامج SPSS.

**الفرع الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية للبيانات**

قمنا أثناء دراستنا الميدانية بإستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية، لمعالجة وتحليل النتائج التي تحصلنا عليها، حيث تتمثل هذه الأساليب في:

1. **مقاييس النزعة المركزية:** يستخدم مقاييس النزعة المركزية عند تحليل وعرض توزيع أفراد العينة حسب الخصائص الديمغرافية الظاهرة في الجزء الأول من الإستبيان ومن بين أهم مقاييس النزعة المركزية التي تم إستخدامها، التوزيع التكراري (Fréquences) والنسب المئوية (Percentages)

2. **معامل الإرتباط لبيرسون (Pearson):** قمنا بإستخدام معامل الإرتباط لبيرسون بهدف التأكد من الإتساق الداخلي لعبارات الإستبيان، ولمعرفة مدى صدق أداة الدراسة، كما أستخدم لتحديد العلاقة بين المتغيرات.

3. **معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach):** إستخدمنا معامل ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات الإستبانة ومدى الإتساق الداخلي لمجمل فقراتها.

4. **المتوسط الحسابي (Moyenne):** تم إستخدام هذا المقياس بغرض وصف آراء أفراد العينة حول متغيرات الدراسة، كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات الإستبيان.

5. **الإنحراف المعياري (Ecart type):** يعتبر من مقاييس التشتت، وتم إستخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي لكل عبارة من عبارات الإستبيان.

6. **معامل الإنحدار الخطي البسيط (Simple Liner Regression):** قمنا بإستخدام معامل الإنحدار الخطي البسيط لقياس أثر المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.

7. **تحليل التباين الأحادي (One Way Anova):** قمنا بإستخدام تحليل التباين الأحادي للتأكد من تأثير المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.

8. **إختبار كولجروف سمرنوف (sample kolmogorov-smirnov):** لإختبار التوزيع الطبيعي للتأكد من إمكانية إستخدام الإختبارات المعلمية.

## المبحث الثاني :صدق، ثبات عينة الدراسة وخصائصها

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى إختبار صدق وثبات عينة الدراسة، ومن ثم خصائص أفراد عينة الدراسة، وفي الأخير سنتطرق إلى إختبار توزيعها الطبيعي.

### المطلب الأول :إختبار صدق وثبات الإستبيان

نتناول في هذا المطلب مدى صلاحية أداة الدراسة، حيث يتضمن نتائج صدق الظاهري والصدق البنائي للإستبيان، ومن ثم ثبات الإستبيان الذي يتضمن معامل ألفا كرونباخ.

#### الفرع الأول: إختبار صدق الاستبيان

1. **إختبار الصدق الظاهري لأداة الدراسة:** بغيت التأكد من صدق الإستبانة ومدى ملائمتها لقياس متغيرات الدراسة وتفحص مدى واقعية ووضوح عبارتها، تم عرضها على مجموعة من المحكمين حيث وصل عددهم إلى 05 محكمين، على إختلاف توجهاتهم، منهم الأكاديميين (مجال المحاسبة والتدقيق، المجال الإحصائي)، بالإضافة إلى مهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق (خبير محاسبي) بهدف التأكد من وضوح العبارات، ومدى صحتها اللغوية، وبالإضافة إلى التأكد من إتزان تركيبة الإستبيان من حيث المحاور والأبعاد وحتى عدد العبارات، وبناء على الملاحظات المقدمة من طرف المحكمين تم تعديل الإستبيان من خلال إعادة صياغة بعض عبارته، وإضافة وحذف عبارات أخرى من أجل إعداد إستبانة تتناسب مع أهداف وطبيعة موضوع الدراسة ، ليكون في الأخير قابل للتوزيع على عينة الدراسة.

2. **إختبار الصدق البنائي (صدق الإتساق الداخلي) لأداة الدراسة:** تم إختبارصدق الإتساق الداخلي لأداة الدراسة بحساب معامل الإرتباط لبيرسون بين درجات كل عبارة من عبارات المحاور الأربعة للإستبيان والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه العبارة، وذلك بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، وهذا ما سوف نوضحه من خلال ما يلي:

**1.2 صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الأول:** " توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر"

**الجدول رقم (12): معاملات الإرتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الأول من الإستبيان**

| رقم العبارة | معامل الإرتباط | مستوى الدلالة sig |
|---|---|---|
| 01 | .613** | .000 |
| 02 | .672** | .000 |
| 03 | .758** | .000 |

| | | |
|---|---|---|
| 04 | .606** | .000 |
| 05 | .901** | .000 |
| 06 | .312** | .000 |
| 07 | .364** | .000 |
| 08 | .648** | .000 |
| 09 | .624** | .000 |
| 10 | .594** | .000 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26 ****دالة عند 0.01**

نلاحظ من نتائج الجدول السابق أن جميع معاملات الإرتباط لبيرسون بين عبارات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور الأول دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.01، حيث قدر الحد الأدنى لمعاملات الإرتباط لعبارات المحور الأول بـــ 0.312 الذي وافق العبارة رقم 06، فيما كان الحد الأعلى 0.901 والذي وافق العبارة رقم 05، وعليه فإن جميع العبارات المحور الأول متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الأول.

**2.2 صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني:** " ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700"

**الجدول رقم (13): معاملات الإرتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الثاني من الإستبيان**

| رقم العبارة | معامل الإرتباط | مستوى الدلالة sig |
|---|---|---|
| 01 | .449** | .000 |
| 02 | .477** | .000 |
| 03 | .645** | .000 |
| 04 | .709** | .000 |
| 05 | .679** | .000 |
| 06 | .697** | .000 |
| 07 | .900** | .000 |
| 08 | .834** | .000 |

| | | |
|---|---|---|
| 09 | .712** | .000 |
| 10 | .842** | .000 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26 ****دالة عند 0.01**

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن جميع معاملات الإرتباط لبيرسون بين عبارات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور الثاني دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.01، حيث قدر الحد الأدنى لمعاملات الإرتباط لعبارات المحور الثاني بـــ 0.449 الذي وافق العبارة رقم 01، فيما كان الحد الأعلى 0.900 والذي وافق العبارة رقم 07، وعليه فإن جميع عبارات المحور الثاني متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني.

**3.2 صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث:** " إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية "

**الجدول رقم (14): معاملات الإرتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الثالث من الإستبيان**

| رقم العبارة | معامل الإرتباط | مستوى الدلالة sig | رقم العبارة | معامل الإرتباط | مستوى الدلالة sig |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | .690** | .000 | 12 | .764** | .000 |
| 02 | .600** | .000 | 13 | .714** | .000 |
| 03 | .588** | .000 | 14 | .523** | .000 |
| 04 | .580** | .000 | 15 | .714** | .000 |
| 05 | .488** | .000 | 16 | .659** | .000 |
| 06 | .579** | .000 | 17 | .738** | .000 |
| 07 | .735** | .000 | 18 | .499** | .000 |
| 08 | .537** | .000 | 19 | .800** | .000 |
| 09 | .730** | .000 | 20 | .806** | .000 |
| 10 | .649** | .000 | 21 | .849** | .000 |
| 11 | .577** | .000 | 22 | .661** | .000 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26 ****دالة عند 0.01.**

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن جميع معاملات الإرتباط لبيرسون بين عبارات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور الثالث دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.01، حيث قدر الحد الأدنى لمعاملات الإرتباط لعبارات المحور الثاني بـــ 0.488 الذي وافق العبارة رقم 05، فيما كان الحد الأعلى 0.849 والذي وافق العبارة رقم 21، وعليه فإن جميع عبارات المحور الثالث متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث.

**4.2 صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع:** " التأثير المتوقع على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق 700"

**الجدول رقم (15): معاملات الإرتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الرابع من الإستبيان**

| رقم العبارة | معامل الإرتباط | مستوى الدلالة sig |
|---|---|---|
| 01 | .481** | .000 |
| 02 | .658** | .000 |
| 03 | .664** | .000 |
| 04 | .529** | .000 |
| 05 | .812** | .000 |
| 06 | .729** | .000 |
| 07 | .557** | .000 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26 ****دالة عند 0.01**

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن جميع معاملات الإرتباط لبيرسون بين عبارات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور الرابع دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.01، حيث قدر الحد الأدنى لمعاملات الإرتباط لعبارات المحور الرابع بـــ 0.481 الذي وافق العبارة رقم 01، فيما كان الحد الأعلى 0.812 والذي وافق العبارة رقم 05، وعليه فإن جميع عبارات المحور الرابع متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه مما يثبت صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع.

من خلال ما توصلنا إليه من نتائج حول الصدق الداخلي لأداة الدراسة، تبين لنا أن أداة الدراسة "الإستبيان " تتميز بدرجة عالية من الصدق والإتساق الداخلي، وعلى هذا الأساس يمكننا الإعتماد عليها في إجراء هذه الدراسة بكل ثقة وموضوعية.

**الفرع الثاني: إختبار ثبات الإستبيان**

يكشف إختبار الثبات مدى ثبات الأداة المستخدمة في قياس المتغيرات التي تشتمل عليها الدراسة، ويفيد الثبات أنه في حالة توزيع أداة الدراسة على نفس العينة تحت نفس الظروف والشروط يتم الحصول على نفس التتائج، كما قد تم التحقق من ثبات أداة الدراسة، من خلال إستخدام معامل ألفا كرونباخ لتقدير درجة تجانس وإنسجام مجالات الدراسة ومحاورها والدرجة الكلية للإستبيان، حيث تكون نتيجة المقياس مقبولة إحصائيا إذا كانت قيمة ألفا كرومباخ أكبر من 0.7، مما يدل ذلك على وجود ثبات لأسئلة الإستبانة، وكلما إقتربت من 1 دل ذلك على ثبات أعلى لأداة الدراسة، والجدول التالي يوضح مختلف معاملات ثبات الدراسة.

**الجدول رقم (16): معامل ألفا كرومباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة**

| المحـــــــاور | معامل ألفا كرومباخ | |
|---|---|---|
| | عدد العبارات | القيمة |
| درجة ثبات المحـــــــور الأول | 10 | 0.815 |
| درجة ثبات المحـــــــور الثاني | 10 | 0.885 |
| درجة ثبات المحـــــــور الثالث | 22 | 0.936 |
| درجة ثبات المحـــــــور الرابع | 07 | 0.744 |
| درجة ثبات عبارات الإستبيان ككل | 49 | 0.936 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يتضح من خلال الجدول السابق أن معامل ألفا كرومباخ للمحور الأول المتكون من 10 عبارات 0.815، وكان معامل ألفا كرومباخ للمحور الثاني المتكون من 10 عبارات 0.885، وكذلك بلغ المحور الثالث المتكون 22 عبارة 0.936، فيما بلغ المحور الرابع المتكون من 07 عبارات 0.744، كما بلغ معامل الثبات العام لمحاور الدراسة التي بلغ عدد عباراتها 49 عبارة 0.936 ، حيث يمكن القول إنه لو تم إعادة توزيع نفس عدد الإستبانات على نفس

العينة أو عينة مماثلة من المجتمع فإن نسبة التطابق في الإجابات تكون بنسبة 93.6 %وهذا ما يدل على أن الإستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات ويمكن الإعتماد عليه في الوصول إلى النتائج والوثوق بها.

**المطلب الثاني: عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة**

سنتناول في هذا المطلب عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة، المبينة في الجزء الأول من الإستبيان، من خلال عرضنا لمختلف بياناتهم الشخصية والمهنية، بغية معرفة مدى تمثيل أفراد عينة الدراسة للمجتمع، وقد كانت نتائج التحليل الإحصائي لخصائص عينة الدراسة كما يلي:

**الفرع الأول: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر**

تم توزيع الإستبانات على فئات عمرية مختلفة لأفراد العينة، حيث تم تقسيمها على النحو الذي يظهر في الجدول التالي:

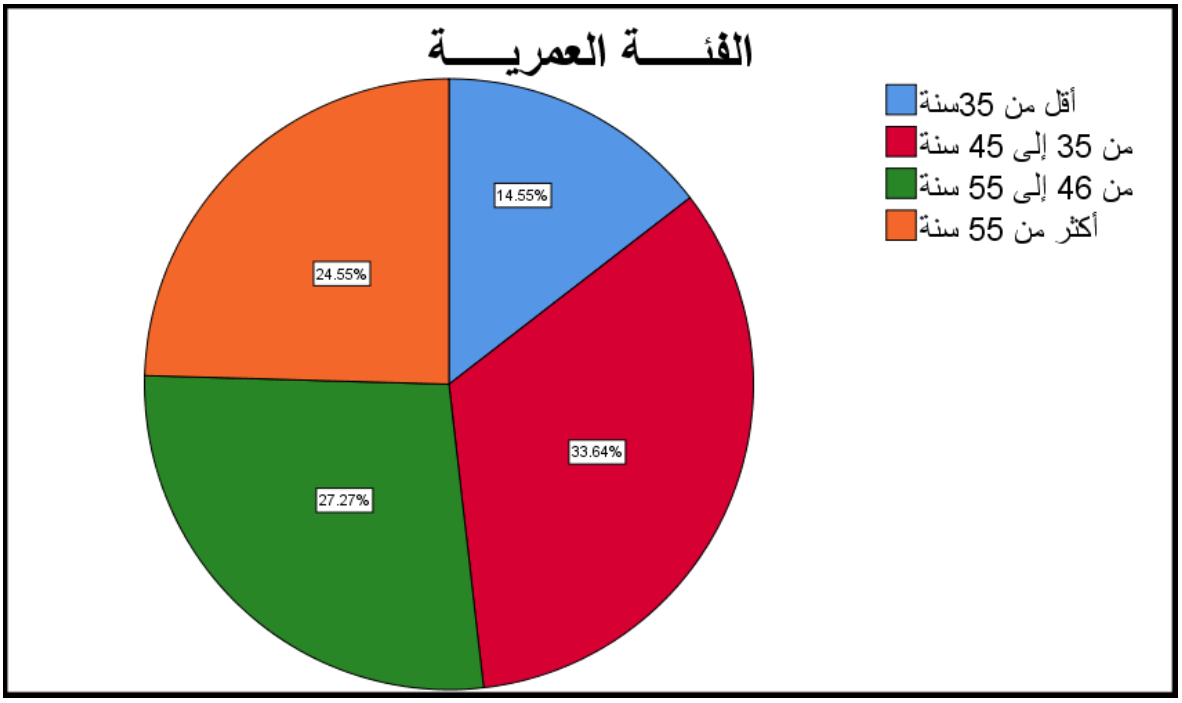
**الجدول رقم (17): توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية**

| الفئات العمرية | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| **أقل من 35 سنة** | 16 | %14.5 |
| **35 – 45 سنة** | 37 | %33.6 |
| **46 – 55 سنة** | 30 | %27.3 |
| **أكثر من 55 سنة** | 27 | %24.5 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الفئة العمرية الأكثر مشاركة في هذه الدراسة هي ما بين (35 – 45 سنة) بنسبة 33.6%، تليها الفئة العمرية التي أعمارهم ما بين (46 – 55 سنة)، ثم الفئة العمرية التي هي أكثر 55 سنة، في حين الفئة العمرية أقل من 35 سنة هي أقل الفئات مشاركة حيث حصلت 14.5% من مجموع العينة، وبالتالي يمكن القول إن الفئة السائدة في عينة الدراسة تتراوح أعمارهم من بين 35سنة و55سنة، وهذا يخدم الدراسة كونها تناولت معيار تدقيق حديث نسبيا في البيئة الجزائرية (معيار 700)، كما يمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية**




**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

**الفرع الثاني: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي**

تم توزيع الإستبانات على مؤهلات علمية مختلفة لأفراد العينة، حيث تم تقسيمها على النحو الذي يظهر في الجدول الموالي:

**الجدول رقم (18): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي**

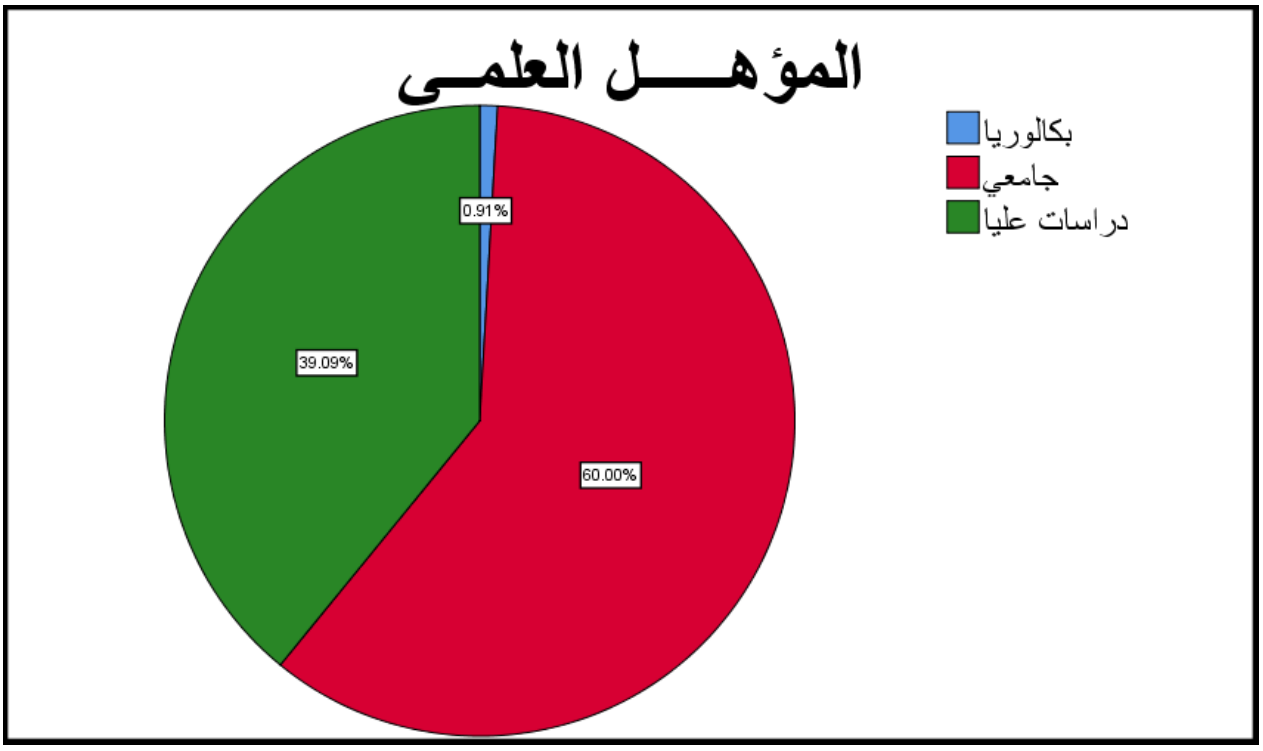
| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| **ثانوي** | 00 | %00 |
| **بكالوريا** | 01 | %0.9 |
| **جامعي** | 66 | %60 |
| **دراسات عليا** | 43 | %39.1 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هنالك إختلاف في النسب المئوية بين المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث إحتلت فئة الجامعيين المرتبة الأولى وقد بلغت 60%، بينما فئة الحاصلين على دراسات عليا فقد إحتلت المرتبة الثانية

بنسبة تقدر بـ 39.1%، مما يعكس جودة المعلومات المقدمة من خلال هاتين الفئتين، الأمر الذي يعزز قدرة أفراد العينة على تفهم أسئلة الإستبان والإجابة عليها، وإحتلت فئة الحاصلين على البكالوريا المرتبة الثالثة وبلغت نسبتها 0.9 %، بينما بلغت فئة الحاصلين على المستوى الثانوي نسبة تقدر بـ 00%، وعلى كل تعتبر عينة الدراسة المستهدفة ذات مستوى معرفي وعملي يخدم أهداف متغيرات الدراسة ويساهم في الوصول إلى نتائج أكثر مصداقية ودقة، كما يمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي**




**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

**الفرع الثالث: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي**

تم توزيع الإستبانات على التخصصات الأكاديمية لأفراد العينة، حيث تم تقسيمها على النحو الذي يظهر في الجدول الموالي:

**الجدول رقم (19): توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي**

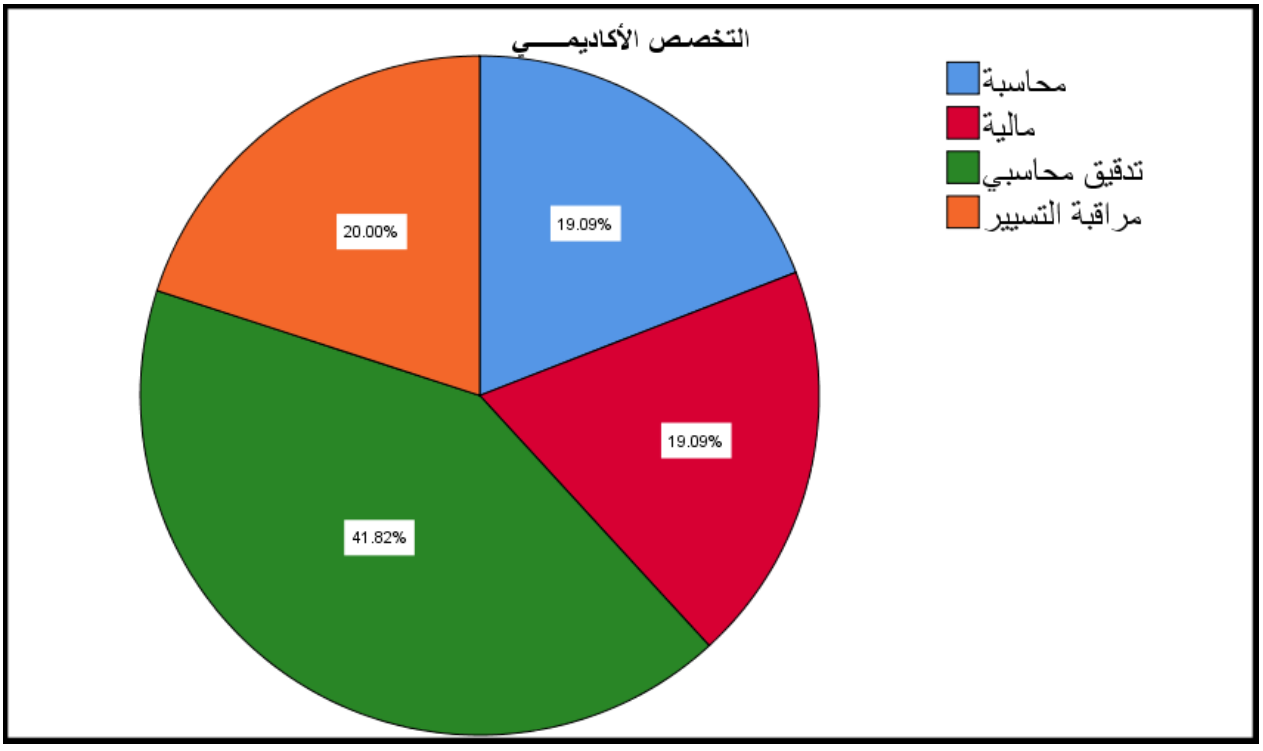
| التخصص الأكاديمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| **محاسبة** | 21 | %19.1 |
| **مالية** | 21 | %19.1 |

| | | |
|---|---|---|
| تدقيق محاسبي | 46 | %41.8 |
| مراقبة التسيير | 22 | %20 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ هنالك إختلاف في النسب المئوية لأفراد العينة وفق التخصص الأكاديمي، حيث إحتلت فئة تخصص تدقيق محاسبي المرتبة الأولى وقد بلغت41.8%، بينما فئة تخصص مراقبة التسيير إحتلت المرتبة الثانية وقد بلغت 20%، في حين إحتلت فئة محاسبة وفئة المالية المرتبة الثالثة بنسبة تقدر بـ 19.1%، ومن خلال عرض النسب نلاحظ إهتمام تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير في الإجابة على الإستبيان، الأمر الذي يدل على وجود إلمام وإطلاع واسعين على فقرات الإستبيان كونهم قريبين من فهم الدراسة المحددة لمعيار التدقيق رقم 700، وبتالي الحصول على نتائج جيدة، و يمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي**




**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

**الفرع الرابع: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي**

تم توزيع الإستبانات على الوظائف لأفراد العينة، حيث تم تقسيمها على النحو الذي يظهر في الجدول الموالي:

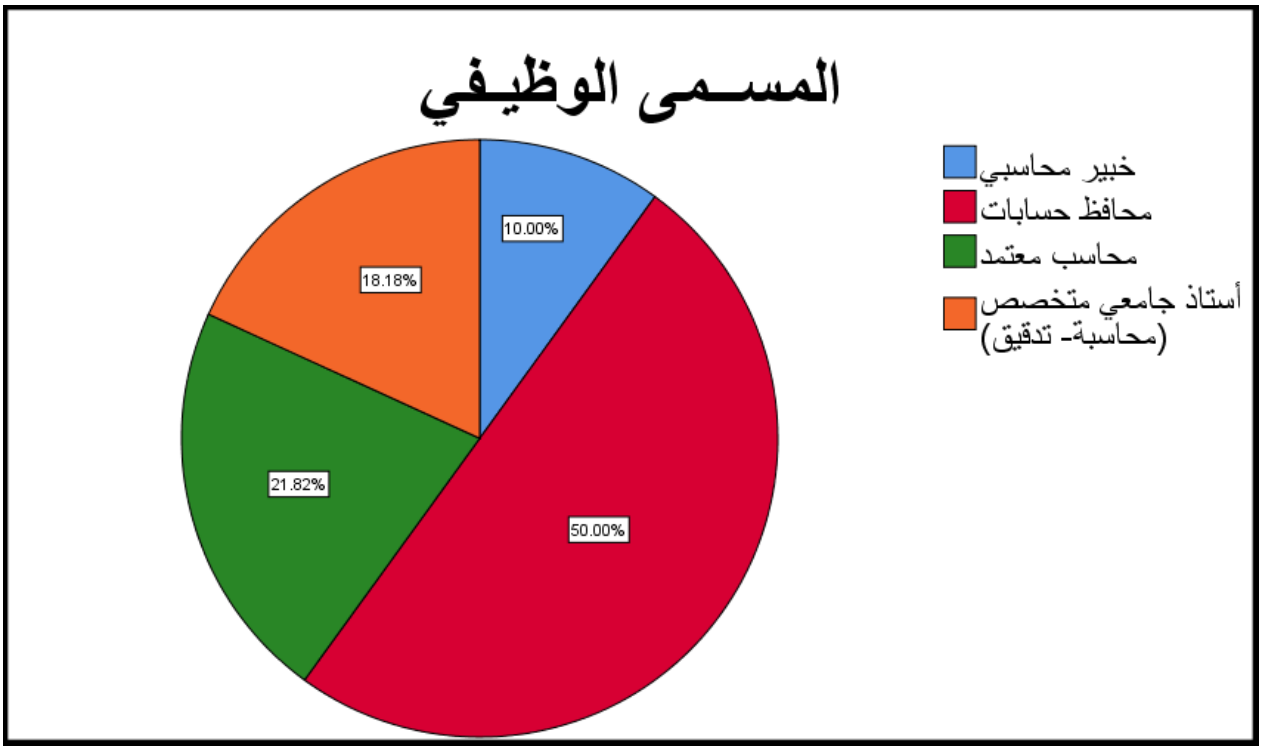
**الجدول رقم (20): توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي**

| المسمى الوظيفي | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| **خبير محاسبي** | 11 | %10 |
| **محافظ حسابات** | 55 | %50 |
| **محاسب معتمد** | 24 | %21.8 |
| **أستاذ جامعي متخصص** | 20 | %18.2 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن محافظي الحسابات كانوا الأكثر مشاركة في هذه الدراسة مقارنة بالوظائف الأخرى بنسبة 50% ، تلتها في المرتبة الثانية فئة المحاسب المعتمد بنسبة 21.8%، ثم في المرتبة الثالثة فئة أستاذ الجامعي المتخصص بنسبة 18.2%، وقد شارك 11 خبير محاسبي فقط في هذه الدراسة أي بنسبة 10% نظرا لقلة عدد الخبراء المحاسبين المتحصلين عل الإعتماد من طرف وزارة المالية مقارنة بمحافظي الحسابات، مما يعني أن المهنيين هي الفئة الكبيرة التي قامت بإجابة على الإستبيان بنسبة 81.8 %، ، وهذا ما يساهم في إضافة عملية ميدانية للدراسة، مما يؤكد على توفر المعرفة المتخصصة لأفراد العينة بمعيار التدقيق رقم 700، و يعزز الثقة في المعلومات المجمعة بواسطة الإستبيان، كما يمكن ترجمة ما سبق من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (13): توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي**




**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

**الفرع الخامس: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية**

تم توزيع الإستبانات على الخبرة المهنة لأفراد العينة، حيث تم تقسيمها على النحو الذي يظهر في الجدول الموالي:

**الجدول رقم (21): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية**

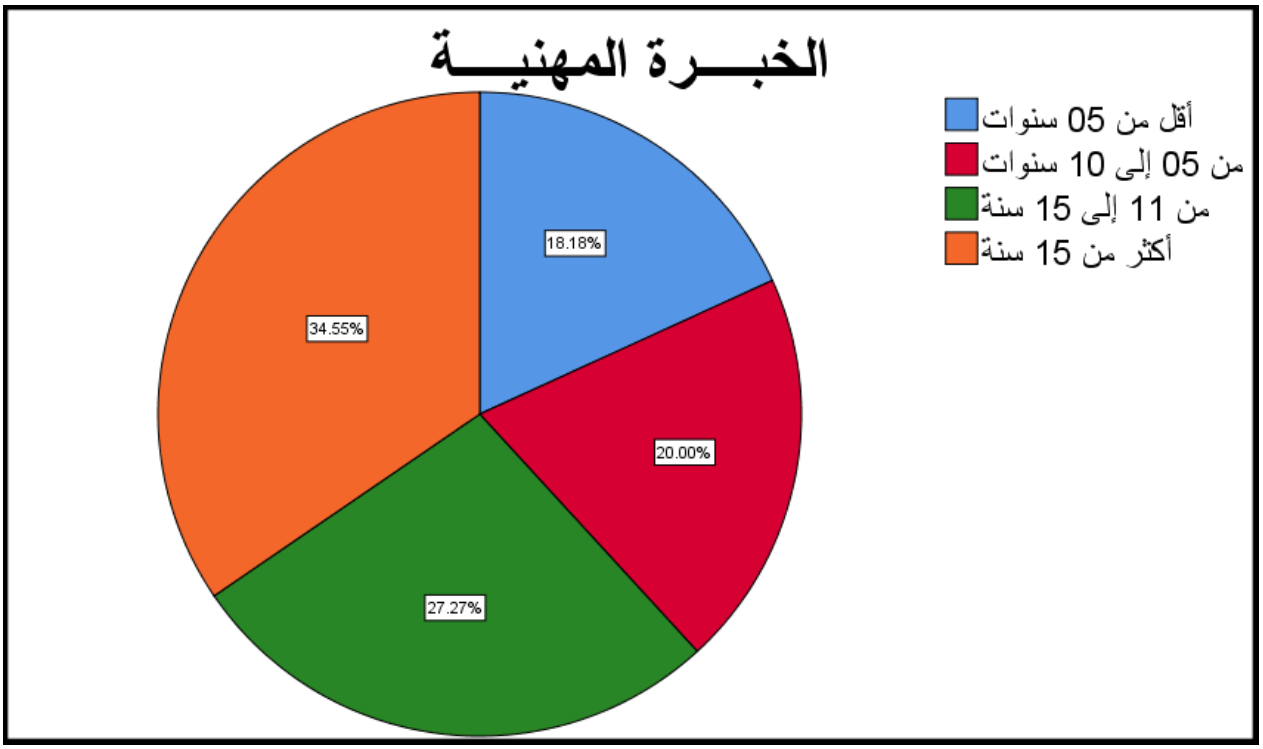
| الخبرة المهنية | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| **أقل من 05 سنوات** | 20 | %18.2 |
| **من 05 إلى 10 سنوات** | 22 | %20 |
| **من 11 إلى 15 سنة** | 30 | %27.3 |
| **أكثر من 15 سنة** | 38 | %34.5 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا هنالك إختلاف في النسب المئوية لأفراد العينة وفق الخبرة المهنية، حيث إحتلت الفئة أكثر من 15 سنة المرتبة الأولى وقد بلغت 34.5% ، بينما إحتلت الفئة من 11 إلى 15 سنة المرتبة الثانية

بنسبة 27.3%، في حين إحتلت الفئة من 05 إلى 10 سنوات بنسبة 20%، وبلغت فئة أقل من 05 سنوات المرتبة الرابعة بنسبة 18.2%، إذ يلاحظ من هذه الفوارق النسبية تمركز عدد معتبر لخبرة تزيد عن 10 سنوات، وهذه النتائج تدل على أن غالبية أفراد العينة تتمتع بخبرة مهنية أو أكاديمية كبيرة، الأمر الذي يسمح لهم بالإلمام بالكثير من موضوع الدراسة، مما يجعل هاته الاجابات أكثر دقة ومصداقية، و يمكن ترجمة ما سبق من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (14): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية**




**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

**الفرع السادس: هل لديك معرفة فيما يتعلق بمعايير الدولية والجزائرية للتدقيق**

تم توزيع الإستبانات حول المعرفة فيما يتعلق بمعايير الدولية والجزائرية للتدقيق لأفراد العينة، على النحو الذي يظهر في الجدول الموالي:

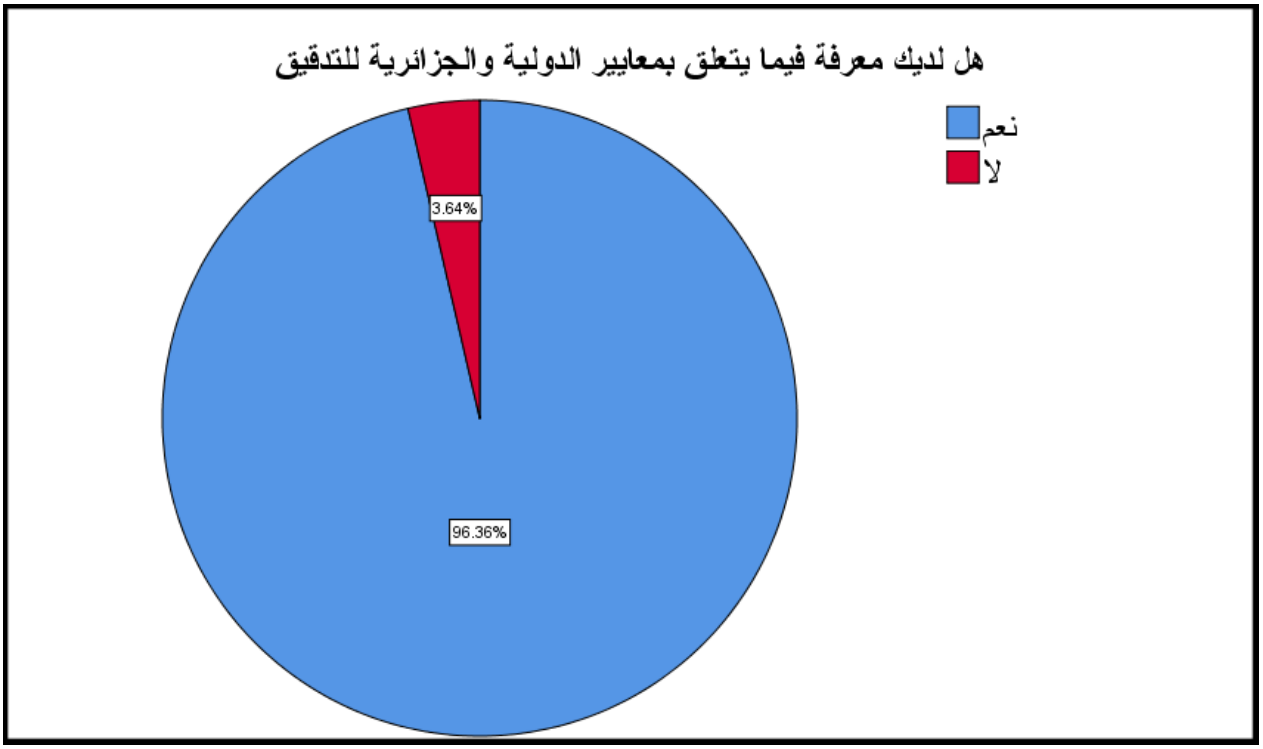
**الجدول رقم (22): توزيع أفراد العينة حسب معرفة معايير الدولية والجزائرية للتدقيق**

| التخصص الأكاديمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| **نعم** | 106 | %96.4 |
| **لا** | 04 | %3.6 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن 96.4% من أفراد العينة لديهم معرفة فيما يتعلق بمعايير الدولية والجزائرية للتدقيق، في حين 3.6% ليس لديهم معرفة بها، مما يدل على أن البيئة الجزائرية أعطت أهمية كبيرة لضرورة معرفة المعايير الدولية والجزائرية للتدقيق من خلال فتح ورشات ودورات تكوينية على المستويين التعليمي والمهني، ولكل الفئات المعنية بشأن التدقيق والمحاسبة، بذلك تشكل معرفة معايير الدولية والجزائرية للتدقيق إضافة نوعية للبحث، كما يمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (15): توزيع أفراد العينة حسب معرفة معايير الدولية والجزائرية للتدقيق**




**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

**الفرع السابع: هل تلقيت تدريب أو تكوين أو حضرت ندوة في مجال المحاسبة والتدقيق**

تم توزيع الإستبانات حول تلقي تدريب أو تكوين أو حضور ندوات في مجال المحاسبة والتدقيق لأفراد العينة، على النحو الذي يظهر في الجدول الموالي:

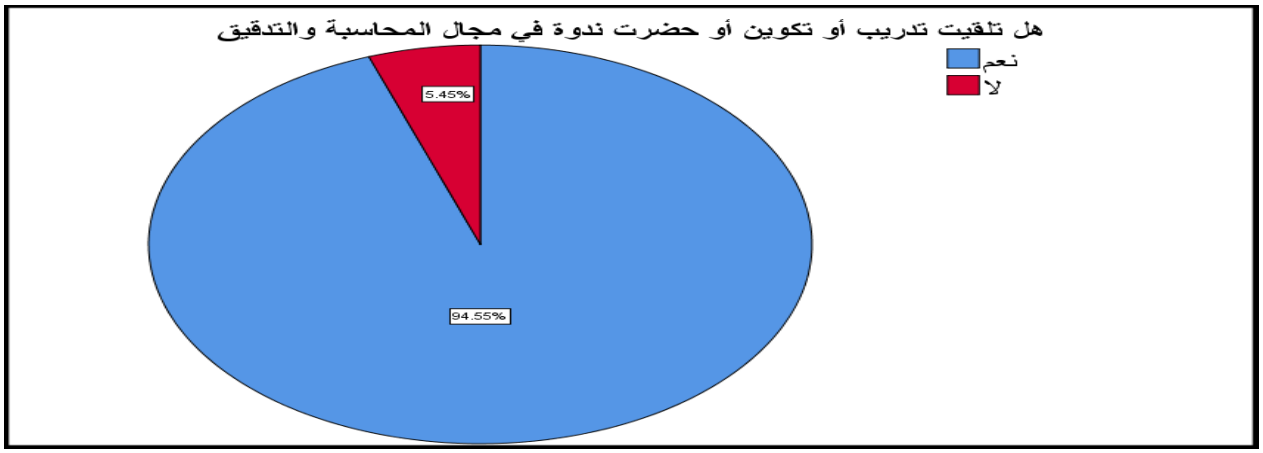
**الجدول رقم (23): توزيع أفراد العينة حسب تلقي تدريب أو تكوين أو حضور ندوات في مجال المحاسبة والتدقيق**

| التخصص الأكاديمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| **نعم** | 104 | %94.5 |
| **لا** | 06 | %5.5 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن 94.5% من أفراد العينة تلقوا تدريب وتكوين أو حضروا ندوات في مجال المحاسبة والتدقيق، في حين 5.5% لم يتكونوا في هذا المجال، مما يدل على أن البيئة الجزائرية قد نظمت العديد من الدورات التكوينية والملتقيات والندوات العلمية التي ساعدت على إنتشار هذا النوع من المعارف، وهو ما يعزز ثقافتهم ومعارفهم حول موضوع الدراسة، مما يشكل بذلك إضافة نوعية للبحث، كما يمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم (16): توزيع أفراد العينة حسب تلقي تدريب أو تكوين أو حضور ندوات في مجال المحاسبة والتدقيق**




**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

**المطلب الثالث: إختبار التوزيع الطبيعي**

يجب تحديد ما إذا كانت بيانات أفراد العينة لإجاباتهم عن متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، أم نوعا آخر من التوزيعات الإحتمالية، بحيث أن معظم الإختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات توزيعا طبيعيا، حيث

أن هناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع، منها على سبيل المثال :طريقة إختبار Kolmogorov-Smirnov ، حيث يستخدم هذا الإختبار إذا كان عدد العينة أكبر من50، وبما أنه توجد لدينا 120 عينة سوف نستخدم هذا الإختبار ، في حين إذا كانت قيمة الإحتمال الخطأ أو(مستوى المعنوية sig) أكبر من 0.05 فإن البيانات تتبع توزيع طبيعي، وعلى إثر إختبار توزيع بيانات إجابات العينة على كل محور تحصلنا على النتائج التالية:

**الجدول رقم(24): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات أفراد العينة نحو محاور الدراسة**

| المحور | عنوان المحور | عدد العبارات | قيمة Z | مستوى الدلالة | نتيجة الإختبار |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر | 10 | 1.102 | 0.078 | يتبع التوزيع الطبيعي |
| 02 | ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 | 10 | 1.289 | 0.093 | يتبع التوزيع الطبيعي |
| 03 | إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية | 22 | 1.178 | 0.184 | يتبع التوزيع الطبيعي |
| 04 | التأثير المتوقع على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق 700 | 07 | 1.307 | 0.067 | يتبع التوزيع الطبيعي |
| **جميع العبارات** | | 49 | 0.921 | 0.320 | يتبع التوزيع الطبيعي |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال الجدول أعلاه تظهر لنا نتيجة إختبار التوزيع الطبيعي، حيث تبين أن بيانات إجابات أفراد العينة على جميع عبارات المحاور تتبع التوزيع الطبيعي، حيث نجد أن قيم مستوى المعنوية Sig المصاحبة لإختبار الإحصائي (Kolmogorov-Smirnov) أكبر من 0.05، وهذا دليل على أن البيانات تتبع توزيعا طبيعيا مما يستوجب إستخدام الإختبارات المعلمية.

## المبحث الثالث :إختبار الفرضيات ومناقشة نتائج الدراسة

سنتناول في هذا المبحث عرض وتحليل نتائج محاور الدراسة وإختبار فرضياتها، كما سنتناول مناقشة النتائج التي توصلنا إليها.

### المطلب الأول :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة

سيتم في هذا المطلب عرض إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات الجزء الثاني من الإستبيان الموزعة على أربعة محاور وذلك بإستخدام المؤشرات الوصفية الملائمة المتمثلة في المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري (مقياس التشتت).

**الفرع الأول :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الأول توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر)**

**أولا :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الأول (التأهيل العلمي والعملي)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (25): نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الأول (التأهيل العلمي والعملي)**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | لدى محافظي الحسابات إلمام علمي بأعمال المحاسبة والتدقيق والمعرفة المحينة والدقيقة بمختلف التشريعات المتعلقة بإعداد التقارير وإبداء الرأي. | 3.55 | 1.028 | 2 | موافق |
| 02 | القدرة العملية على تفهم وتحليل النتائج المتوصل إليها عند إعداد التقارير | 4.05 | 0.752 | 1 | موافق |
| | **عبارات البعد ككل** | 3.80 | 0.775 | ـــــ | موافق |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لعبارات البعد مجتمعة يساوي (3.80) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات مرتفع حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.775)، وقد جاءت العبارة رقم 2 المتعلقة بـ " القدرة العملية على تفهم وتحليل النتائج المتوصل إليها عند إعداد التقارير" في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي (4.05) وبإنحراف معياري (0.752) وبإتجاه الموافقة، وجاءت العبارة رقم 1 المتعلقة بـ " لدى محافظي الحسابات إلمام علمي بأعمال المحاسبة والتدقيق والمعرفة المحينة والدقيقة بمختلف التشريعات المتعلقة

بإعداد التقارير وإبداء الرأي" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.55) وبإنحراف معياري أعلى (1.028) وبإتجاه الموافقة، وإجمالا فقد حظيت كل عبارات البعد بإتجاه موافقة وبدرجات متقاربة، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات البعد الأول ككل، ما يعني أنهم يرون أن محافظي الحسابات لديهم مؤهل علمي وعملي جيد من أجل تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.

**ثانيا :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثاني (الإستقلالية والموضوعية)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (26): نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثاني (الإستقلالية والموضوعية)**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | القدرة على الإطلاع على كل وثائق المؤسسة وإجراء الفحوصات بكل إستقلالية من أجل إعداد التقارير بكل موضوعية. | 3.98 | 0.778 | 3 | موافق |
| 02 | الموضوعية في المواقف والإتسام بالنزاهة والإلتزام بمعايير أخلاقية عالية أثناء إعداد التقارير. | 3.98 | 0.677 | 2 | موافق |
| 03 | يُؤسس الرأي ووفقا لإتجاه فكري وعقلي مستقل مهنيا وشخصيا ووفقا للقناعة التي توصل إليها محافظ الحسابات. | 4.06 | 0.805 | 1 | موافق |
| | **عبارات البعد ككل** | 4.01 | 0.636 | ـــــ | موافق |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لعبارات البعد مجتمعة يساوي (4.01) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات مرتفع حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.636)، وقد جاءت العبارة رقم 3 المتعلقة بـــ " يُؤسس الرأي ووفقا لإتجاه فكري وعقلي مستقل مهنيا وشخصيا ووفقا للقناعة التي توصل إليها محافظ الحسابات" في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي (4.06) وبإنحراف معياري (0.805) وبإتجاه الموافقة، وجاءت في المرتبة الثانية العبارتان رقم 1 المتعلقة بـــ "القدرة على الإطلاع على كل وثائق المؤسسة وإجراء الفحوصات بكل إستقلالية من أجل إعداد التقارير بكل موضوعية " ورقم 2 " الموضوعية في المواقف والإتسام بالنزاهة والإلتزام بمعايير أخلاقية عالية أثناء إعداد التقارير " حيث حظيا بمتوسط حسابي (3.98) وبإتجاه الموافقة، وإجمالا فقد حظيت كل عبارات البعد بإتجاه موافقة وبدرجات متقاربة، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة

يوافقون على عبارات البعد الثاني ككل، ما يعني أنهم يرون أن محافظ الحسابات سيتمتع بالإستقلالية والموضوعية عند تطبيقه لمعيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.

**ثالثا :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثالث (التكوين والتدريب)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (27): نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثالث (التكوين والتدريب)**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | تعزز المعارف والمهارات وتنمية القدرات من خلال المشاركة في المؤتمرات والندوات والدورات التدريبية المتخصصة. | 4.37 | 0.572 | 1 | موافق بشدة |
| 02 | يُعمل على توفير مدربين مؤهلين من التنظيم المهني وخارجه عند الحاجة على كيفية تطبيق المعايير الجزائرية لتدقيق. | 3.90 | 0.635 | 2 | موافق |
| **عبارات البعد ككل** | | 4.13 | 0.458 | ـــــ | موافق |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لعبارات البعد مجتمعة يساوي (4.13) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.458)، وقد جاءت العبارة رقم 1 المتعلقة بـ " تعزز المعارف والمهارات وتنمية القدرات من خلال المشاركة في المؤتمرات والندوات والدورات التدريبية المتخصصة " في المرتبة الأولى بأعلى بمتوسط حسابي (4.37) وبإنحراف معياري (0.572) وبإتجاه الموافقة بشدة، وجاءت العبارة رقم 2 المتعلقة بـ " يُعمل على توفير مدربين مؤهلين من التنظيم المهني وخارجه عند الحاجة على كيفية تطبيق المعايير الجزائرية لتدقيق " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.90) وبإنحراف معياري أعلى (0.635) وبإتجاه الموافقة، وإجمالا فقد حظيت كل عبارات البعد بإتجاه موافقة والموافقة بشدة، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات البعد الثالث ككل، مما يعني أنهم يرون أن محافظ الحسابات يتمتع بتكوين وتدريب يؤهله لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 بشكل جيد في البيئة الجزائرية.

**رابعا :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الرابع (العناية المهنية)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (28): نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الرابع( العناية المهنية)**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | إعداد التقارير بكل صدق وأمانة وبكل كفاءة وفعالية يعكس من مستوى العناية المهنية المبذولة للوصول إلى رأي فني محايد. | 4.06 | 0.595 | 3 | موافق |
| 02 | يحافظ على أسرار المهنة بعدم إفشاء معلومات سرية إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالكشف عنها. | 4.19 | 0.657 | 2 | موافق |
| 03 | يقوم محافظ الحسابات بإصدار التقارير في الأجال المتفق عليها مع الوكيل وهذا حسب الوقت والمدة المحددة. | 4.29 | 0.564 | 1 | موافق بشدة |
| **عبارات البعد ككل** | | 4.18 | 0.485 | ـــــ | موافق |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لعبارات البعد مجتمعة يساوي (4.18) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.485)، وقد جاءت العبارة رقم 3 المتعلقة بـــ " يقوم محافظ الحسابات بإصدار التقارير في الأجال المتفق عليها مع الوكيل وهذا حسب الوقت والمدة المحددة" في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي (4.29) وبإنحراف معياري (0.564) وبإتجاه الموافقة بشدة، وجاءت العبارة رقم 2 المتعلقة بـــ " يحافظ على أسرار المهنة بعدم إفشاء معلومات سرية إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالكشف عنها " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.19) وبإنحراف معياري أعلى (0.657) وبإتجاه الموافقة، وجاءت العبارة رقم 1 المتعلقة بـــ " إعداد التقارير بكل صدق وأمانة وبكل كفاءة وفعالية يعكس من مستوى العناية المهنية المبذولة للوصول إلى رأي فني محايد " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.06) وبإنحراف معياري (0.595) وبإتجاه الموافقة وإجمالا فقد حظيت كل عبارات البعد بإتجاه موافقة ، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات البعد الرابع ككل، ما يعني أنهم يرون أن محافظ الحسابات تمتعه بالعناية المهنية اللازمة يؤهله لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 بشكل جيد في البيئة الجزائرية.

**خامسا :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الأول (توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (29): نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الأول**

| العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|
| **البعد الأول: التأهيل العلمي والعملي** | 3.80 | 0.775 | 4 | موافق |
| **البعد الثاني: الإستقلالية والموضوعية** | 4.01 | 0.636 | 3 | موافق |
| **البعد الثالث: التكوين والتدريب** | 4.13 | 0.458 | 2 | موافق |
| **البعد الرابع: العناية المهنية** | 4.18 | 0.485 | 1 | موافق |
| **المحورالأول: توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر** | 4.04 | 0.440 | ـــــ | موافق |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن أبعاد توفر الجاهزية الشخصية لمحافظي الحسابات قد حظوا بمتوسطات حسابية أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3 أي بإتجاه إجابة موافق، حيث حظي بعد العناية المهنية بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.18) وبإنحراف معياري ضعيف قدره (0.485) وبإتجاه الموافقة، وحظي بعد التكوين والتدريب بالمرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.13) وبإنحراف معياري ضعيف أيضا قدره (0.458) وبإتجاه الموافقة، وهو ما يدل على ضعف تشتت الإجابات، كما حظي بعد الإستقلالية والموضوعية بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره (4.01) وبإنحراف معياري قدره (0.636) وبإتجاه الموافقة ، وحظي بعد التأهيل العلمي والعملي بالمرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره (3.08) وبإنحراف معياري أعلى قدره (0.775) وبإتجاه الموافقة وبالمحصلة فقد حظيت عبارات المحور الأول ككل بمتوسط حسابي (4.04) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3 بإتجاه إجابة موافق، وبإنحراف معياري ضعيف قدره (0.440) ، ما يعني أن أفراد عينة البحث يوافقون على أن محافظ الحسابات تتوفر لديه الجاهزية الفردية (الشخصية) من أجل تطبيق معيار التدقيق رقم700 في البيئة الجزائرية عموما، سواء تعلق الأمر بتأهيله العلمي والعملي، الإستقلالية والموضوعية، التكوين والتدريب وعنايته المهنية أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي.

**الفرع الثاني :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني (ملائمة البيئة القانونية والاقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700)**

**أولا :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الأول (ملائمة البيئة القانونية–التنظيمية)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (30): نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الأول( ملائمة البيئة القانونية–التنظيمية)**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | إصدار معيار 700 وفق النصوص التشريعية المنظمة والقوانين السائدة في الجزائر يدعم قابلية تطبيقه في الواقع المهني. | 3.41 | 0.912 | 4 | موافق |
| 02 | المشرع الجزائري يوفر الحماية القانونية اللازمة لمحافظ الحسابات في حالة حدوث نزاع بعد إصدار التقارير. | 2.96 | 0.918 | 5 | محايد |
| 03 | تحسين تطبيق معيار 700 يستوجب متابعة ومراقبة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. | 4.13 | 0.889 | 1 | موافق |
| 04 | يلجأ محافظ الحسابات إلى إستشارة أشخاص معتمدين في الأمور التي تتعلق بإعداد التقارير وإبداء الرأي التي جاء بها المعيار 700. | 3.44 | 1.045 | 3 | موافق |
| 05 | النصوص القانونية كافية لشرح وتفسير كيفية تطبيق معيار 700. | 2.80 | 1.021 | 6 | محايد |
| 06 | وجود دافعية من طرف المشرع الجزائري بتعزيز إلزام محافظي الحسابات بتطبيق معيار 700 مما سيوسع في إستخدامه. | 3.81 | 1.062 | 2 | موافق |
| | **عبارات البعد ككل** | 3.42 | 0.628 | ـــــ | موافق |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لعبارات البعد مجتمعة يساوي (3.42) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو3 ، وأن تشتت الإجابات مرتفع حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.628) وقد جاءت العبارة رقم 3 المتعلقة بـ "تحسين تطبيق معيار 700 يستوجب متابعة ومراقبة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات " في المرتبة الأولى بأعلى بمتوسط حسابي(4.13)وبأقل إنحراف معياري(0.889) وجاءت في المرتبة الثانية العبارة رقم 6 المتعلقة بـ "وجود دافعية من طرف المشرع الجزائري بتعزيز

إلزام محافظي الحسابات بتطبيق معيار 700 مما سيوسع في إستخدامه" حيث حظيت بمتوسط حسابي (3.81) وبإنحراف معياري أعلى (1.062)، أما المرتبة الثالثة فكانت للعبارة رقم 4 والمتعلقة بـ "يلجأ محافظ الحسابات إلى إستشارة أشخاص معتمدين في الأمور التي تتعلق بإعداد التقارير وإبداء الرأي التي جاء بها المعيار 700"حظيت بمتوسط حسابي قدره (3.44) وإنحراف معياري (1.045) وجاءت في المرتبة الرابعة العبارة رقم 1 المتعلقة بـ " إصدار معيار 700 وفق النصوص التشريعية المنظمة والقوانين السائدة في الجزائر يدعم قابلية تطبيقه في الواقع المهني " بمتوسط حسابي قدره (3.41) وإنحراف معياري (0.912)، وقد كانت كلها بإتجاه الموافقة، أما المرتبة الخامسة فقد كانت للعبارة رقم 2 المتعلقة بـ "المشرع الجزائري يوفر الحماية القانونية اللازمة لمحافظ الحسابات في حالة حدوث نزاع بعد إصدار التقارير" حظيت بمتوسط حسابي قدره (2.96) وإنحراف معياري (0.918) ولكن بإتجاه محايد، في حين المرتبة الأخيرة فقد كانت للعبارة رقم 5 المتعلقة ب " النصوص القانونية كافية لشرح وتفسير كيفية تطبيق معيار 700 " حيث حظيت بأقل متوسط حسابي (2.80) وبإنحراف معياري (1.021) بإتجاه محايد، وإجمالا فقد حظيت عبارات هذا البعد إما باتجاه موافقة أو باتجاه محايد ، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات البعد الأول ككل، ما يعني أنهم يرون أن هناك بيئة قانونية وتنظيمية ملائمة في الجزائر لتطبيق معيار الجزائري للتدقيق رقم 700.

**ثانيا :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثاني (ملائمة البيئة الإقتصادية)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (31): نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثاني( ملائمة البيئة الإقتصادية)**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يتلائم معيار 700 مع البيئة الإقتصادية الجزائرية بعد تكيفه وفقا لإحتياجات بيئة أعمالها وهذا ما يعطي الجاهزية الكاملة لتطبيقه. | 3.05 | 1.070 | 2 | محايد |
| 02 | وجود بيئة إقتصادية تعزز المؤسسات على تقديم تقارير التدقيق وفقا لمعيار الجزائري للتدقيق 700. | 2.96 | 1.108 | 4 | محايد |
| 03 | توفر المؤسسات نظام الحوافز يشجع على العمل بمعايير الجزائرية للتدقيق الأمر الذي يحفز على تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي. | 2.97 | 1.018 | 3 | محايد |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 04 | قوة الطلب على معلومة صادقة وشفافة في تقرير محافظ الحسابات من طرف مستخدمها زاد من إهتمام البيئة الجزائرية بتطبيق معيار 700. | 3.45 | 1.063 | 1 | موافق |
| | **عبارات البعد ككل** | 3.10 | 0.922 | ـــــ | محايد |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لعبارات البعد مجتمعة يساوي( 3.10) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو3 ، وأن تشتت الإجابات مرتفع حيث أن الإنحراف المعياري يساوي( 0.922) وقد جاءت العبارة رقم 4 المتعلقة بـ "قوة الطلب على معلومة صادقة وشفافة في تقرير محافظ الحسابات من طرف مستخدمها زاد من إهتمام البيئة الجزائرية بتطبيق معيار 700 "في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي (3.45) وبإنحراف معياري (1.063) وبإتجاه الموافقة وجاءت في المرتبة الثانية العبارة رقم 1 المتعلقة بـ "يتلائم معيار 700 مع البيئة الإقتصادية الجزائرية بعد تكيفه وفقا لإحتياجات بيئة أعمالها وهذا ما يعطي الجاهزية الكاملة لتطبيقه " حيث حظيت بمتوسط حسابي (3.05) وبإنحراف معياري أعلى (1.070) أما المرتبة الثالثة فكانت للعبارة رقم 3 والمتعلقة بـ "توفر المؤسسات نظام الحوافز يشجع على العمل بمعايير الجزائرية للتدقيق الأمر الذي يحفز على تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي "حظيت بمتوسط حسابي قدره (2.97) وإنحراف معياري (1.018) وجاءت في المرتبة الرابعة العبارة رقم 2 المتعلقة بـ " وجود بيئة إقتصادية تعزز المؤسسات على تقديم تقارير التدقيق وفقا لمعيار الجزائري للتدقيق 700 "بمتوسط حسابي قدره (2.96) وإنحراف معياري (1.108) وقد جاءت العبارات الثلاثة الأخيرة كلها بإتجاه محايد، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة محايدون من ناحية عبارات البعد الثاني ككل، ما يعني أنهم يرون أن هناك بيئة إقتصادية متباينة لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.

**ثالثا :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الثاني (ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (32): نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الثاني**

| العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|
| **البعد الأول: ملائمة البيئة القانونية–التنظيمية** | 3.42 | 0.628 | 1 | موافق |
| **البعد الثاني: ملائمة البيئة الإقتصادية** | 3.10 | 0.922 | 2 | محايد |
| **المحور الثاني: ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700** | 3.30 | 0.710 | ـــــ | محايد |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن أبعاد ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 قد حظوا بمتوسطات حسابية أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة ، حيث حظي بعد ملائمة البيئة القانونية–التنظيمية بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (3.42) وبإنحراف معياري ضعيف قدره (0.628) وبإتجاه الموافقة، وحظي بعد ملائمة البيئة الإقتصادية بالمرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (3.10) وبإنحراف معياري أعلى قدره (0.922) وبإتجاه محايد، وبالمحصلة فقد حظيت عبارات المحور الثاني ككل بمتوسط حسابي (3.30) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3 بإتجاه إجابة محايد، وبإنحراف معياري مرتفع قدره (0.710) ، ما يعني أن أفراد عينة الدراسة يسودها التباين من ناحية ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700، حيث يرون أن البيئة القانونية والتنظيمية ملائمة لتطبيق معيار الجزائري للتدقيق رقم 700 في حين يرون أن البيئة الإقتصادية لم ترقى للمستوى المطلوب من أجل تطبيقه.

**الفرع الثالث :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثالث (إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية)**

**أولا :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الأول (تأسيس الرأي حول الكشوف المالية)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (33): نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الأول (تأسيس الرأي حول الكشوف المالية)**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يتأسس رأي محافظ الحسابات بمعرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق وأنها لا تحتوي على إختلالات معتبرة. | 4.15 | 0.638 | 1 | موافق |
| **عبارات البعد ككل** | | 4.15 | 0.638 | ـــــ | موافق |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن أغلبية آراء أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن رأي محافظ الحسابات يتأسس بمعرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق وأن هاته الكشوف المالية كذلك لا تحتوي على إختلالات معتبرة. وهو ما يعبر عنها بالمتوسط الحسابي لعبارة البعد مجتمعة حيث يساوي (4.15) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات مرتفع حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.638).

**ثانيا :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثاني (شكل الرأي)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (34): نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثاني( شكل الرأي)**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يعبر محافظ الحسابات برأي غير معدل في تقريره إذا إستخلص أنه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها وفق المرجع المحاسبي المطبق. | 4.05 | 0.626 | 1 | موافق |
| 02 | يعبر محافظ الحسابات برأي معدل في تقريره إذا تضمنت الكشوف المالية في مجملها على إختلالات معتبرة وذلك بناء على العناصر المقنعة التي تم تجميعها. | 3.87 | 0.779 | 2 | موافق |
| **عبارات البعد ككل** | | 3.96 | 0.625 | ـــــ | موافق |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لعبارات البعد مجتمعة يساوي (3.96) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات مرتفع، حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.625) ، وقد جاءت العبارة رقم 1 المتعلقة بـ " يعبر محافظ الحسابات برأي غير معدل في تقريره إذا إستخلص أنه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها وفق المرجع المحاسبي المطبق " في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي (4.05) وبإنحراف معياري (0.626) وبإتجاه الموافقة، وجاءت العبارة رقم 2 المتعلقة بـ " يعبر محافظ الحسابات برأي معدل في تقريره إذا تضمنت الكشوف المالية في مجملها على إختلالات معتبرة وذلك بناء على العناصر المقنعة التي تم تجميعها " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.87) وبإنحراف معياري أعلى (0.779) وبإتجاه الموافقة، وإجمالا فقد حظيت كل عبارات البعد بإتجاه موافقة ، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات البعد الثاني ككل، ما يعني أنهم يرون أن محافظ الحسابات يدرك جيدا نوع الرأي الذي يبديه أثناء إعداد التقارير وفق لمتطلبات معيار الجزائري للتدقيق رقم 700.

**ثالثا :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثالث (محتوى تقرير محافظ الحسابات)**

**1. عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الأول( عنوان تقرير محافظ الحسابات)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (35): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الأول( عنوان تقرير محافظ الحسابات)**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يحمل التقرير عنوان يدل بوضوح على أنه لمحافظ حسابات مستقل. | 4.19 | 0.628 | 1 | موافق |
| **عبارات المكون ككل** | | 4.19 | 0.628 | ـــــ | موافق |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن أغلبية آراء أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن التقرير يحمل عنوان يدل على أنه لمحافظ حسابات مستقل، وهو ما يعبر عنها بالمتوسط الحسابي لعبارة المكون مجتمعة حيث يساوي (4.19) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات مرتفع حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.628).

**2. عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الثاني( المرسل إليه)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (36): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الثاني( المرسل إليه)**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يوجه التقرير حسب الجهة المعنية بهذا التقرير التي تم تدقيق كشوفها المالية. | 4.20 | 0.521 | 1 | موافق |
| **عبارات المكون ككل** | | 4.20 | 0.521 | ـــــ | موافق |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن أغلبية آراء أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن التقرير يوجه للجهة المعنية بهذا التقرير التي تم تدقيق كشوفها المالية، وهو ما يعبر عنها بالمتوسط الحسابي لعبارة المكون مجتمعة حيث يساوي (4.20) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات مرتفع حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.521).

**3. عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الثالث (الفقرة تمهيدية )**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (37): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الثالث( الفقرة تمهيدية )**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يتضمن التقرير تعريف الكيان الذي تم تدقيقه بإضافة إلى الكشوف المالية التي تم تدقيقها والفترة الزمنية التي تغطيها. | 4.28 | 0.491 | 2 | موافق بشدة |
| 02 | يتضمن التقرير ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تم تدقيقه وكذلك معلومات توضيحية أخرى. | 4.34 | 0.579 | 1 | موافق بشدة |
| **عبارات المكون ككل** | | 4.31 | 0.488 | ـــــ | موافق بشدة |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لعبارات المكون مجتمعة يساوي (4.31) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات ضعيف، حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.488)، وقد جاءت العبارة رقم 2 المتعلقة بـ " يتضمن التقرير ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تم تدقيقه وكذلك معلومات توضيحية أخرى " في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي (4.34) وبإنحراف معياري أعلى (0.579) وبإتجاه الموافقة بشدة، وجاءت العبارة رقم 1 المتعلقة بـ " يتضمن التقرير تعريف الكيان الذي تم تدقيقه بإضافة إلى الكشوف المالية التي تم تدقيقها والفترة الزمنية التي تغطيها " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.28) وبإنحراف معياري (0.491) وبإتجاه الموافقة بشدة، وإجمالا فقد حظيت كل عبارات المكون بإتجاه موافقة بشدة ، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على عبارات المكون الثالث ككل، ما يعني أنهم يرون أن محافظ الحسابات يدرك جيدا ما تتضمنه الفقرة التمهيدية أثناء إعداد التقارير وفقا لمتطلبات معيار الجزائري للتدقيق رقم 700.

### 4. عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الرابع (مسؤولية الإدارة )

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (38): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الرابع( مسؤولية الإدارة )**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يتضمن التقرير على أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي. | 4.12 | 0.726 | 2 | موافق |
| 02 | يتضمن التقرير على أن تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية هي من مسؤولية الإدارة. | 4.35 | 0.582 | 1 | موافق بشدة |
| | **عبارات المكون ككل** | 4.23 | 0.523 | ـــــ | موافق بشدة |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن الوسط الحسابي لعبارات المكون مجتمعة يساوي (4.23) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات مرتفع، حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.523)،

وقد جاءت العبارة رقم 2 المتعلقة بـــ " يتضمن التقرير على أن تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية هي من مسؤولية الإدارة " في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي (4.35) وبإنحراف معياري (0.582) وبإتجاه الموافقة بشدة، وجاءت العبارة رقم 1 المتعلقة بـــ " يتضمن التقرير على أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.12) وبإنحراف معياري أعلى (0.726) وبإتجاه الموافقة ، وإجمالا فقد حظيت كل عبارات المكون بإتجاه موافقة بشدة، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على عبارات المكون الرابع ككل، ما يعني أنهم يرون أن محافظ الحسابات يدرك جيدا أن التقرير يجب أن يتضمن شرح لمسؤولية الإدارة وفقا لمتطلبات معيار الجزائري للتدقيق رقم 700.

### 5. عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الخامس (مسؤولية محافظ الحسابات)

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (39): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الخامس (مسؤولية محافظ الحسابات)**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يجب أن يبين التقرير أن التدقيق والتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية وفق المعايير الجزائرية للتدقيق هي من مسؤولية محافظ الحسابات. | 4.01 | 0.748 | 2 | موافق |
| 02 | يتضمن تقرير إلى أنه يجب على محافظ الحسابات القيام بالتخطيط وأداء عملية التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول على أن الكشوف المالية لا تتضمن إختلالات معتبرة. | 4.05 | 0.752 | 1 | موافق |
| **عبارات المكون ككل** | | 4.03 | 0.618 | ـــــ | موافق |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن الوسط الحسابي لعبارات المكون مجتمعة يساوي (4.03) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات مرتفع، حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.618)، وقد جاءت العبارة رقم 2 المتعلقة بـــ " يتضمن تقرير إلى أنه يجب على محافظ الحسابات القيام بالتخطيط وأداء عملية التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول على أن الكشوف المالية لا تتضمن إختلالات معتبرة " في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي (4.05) وبإنحراف معياري أعلى (0.752) وبإتجاه الموافقة ، وجاءت العبارة رقم 1 المتعلقة

بـ " يجب أن يبين التقرير أن التدقيق والتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية وفق المعايير الجزائرية للتدقيق هي من مسؤولية محافظ الحسابات " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.01) وبإنحراف معياري (0.748) وبإتجاه الموافقة ، وإجمالا فقد حظيت كل عبارات المكون بإتجاه موافقة، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المكون الخامس ككل، ما يعني أنهم يرون أن محافظ الحسابات يدرك جيدا أن التقرير يجب أن يتضمن شرح لمسؤولية محافظ الحسابات وفقا لمتطلبات معيار الجزائري للتدقيق رقم 700.

**6. عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون السادس (شرح التدقيق)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (40): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون السادس (شرح التدقيق)**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يتضمن التقرير على الإجراءات المختارة الموضوعة حيز التنفيذ قصد الحصول على العناصر المقنعة تعتمد على حكم محافظ الحسابات. | 4.15 | 0.609 | 2 | موافق |
| 02 | يبين التقرير إلى أن محافظ الحسابات يقوم بإختبارات الرقابة الداخلية قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظروف وليس من أجل إعطاء رأي عنها. | 4.08 | 0.577 | 3 | موافق |
| 03 | يتضمن التقرير على أن عملية التدقيق تتمثل في تقدير مدى ملائمة الطرق المحاسبية المطبقة من طرف الإدارة وكذلك تقدير عرض مجمل الكشوف المالية. | 4.04 | 0.676 | 4 | موافق |
| 04 | يتضمن التقرير على أن العناصر المقنعة التي تم جمعها من طرف محافظ الحسابات كفاية وملائمة لتأسيس الرأي. | 4.19 | 0.598 | 1 | موافق |
| **عبارات المكون ككل** | | 4.12 | 0.503 | ـــــ | موافق |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لعبارات المكون مجتمعة يساوي (4.12) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات مرتفع، حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.503)، وقد جاءت العبارة رقم 4 المتعلقة بـ " يتضمن التقرير على أن العناصر المقنعة التي تم جمعها من طرف محافظ الحسابات كفاية وملائمة لتأسيس الرأي " في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي (4.19) وبإنحراف معياري أعلى (0.598)

، وجاءت العبارة رقم 1 المتعلقة بـ " يتضمن التقرير على الإجراءات المختارة الموضوعة حيز التنفيذ قصد الحصول على العناصر المقنعة تعتمد على حكم محافظ الحسابات " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.15) وبإنحراف معياري (0.609) ، أما المرتبة الثالثة فكانت للعبارة رقم 2 والمتعلقة بـ "يبين التقرير إلى أن محافظ الحسابات يقوم بإختبارات الرقابة الداخلية قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظروف وليس من أجل إعطاء رأي عنها "حظيت بمتوسط حسابي قدره (4.08) وإنحراف معياري (0.577) وجاءت في المرتبة الأخيرة العبارة رقم 03 المتعلقة بـ " يتضمن التقرير على أن عملية التدقيق تتمثل في تقدير مدى ملائمة الطرق المحاسبية المطبقة من طرف الإدارة وكذلك تقدير عرض مجمل الكشوف المالية " بمتوسط حسابي قدره (4.04) وإنحراف معياري (0.676)، وإجمالا فقد حظيت كل عبارات المكون بإتجاه موافقة ، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المكون السادس ككل، ما يعني أنهم يرون أن محافظ الحسابات يدرك جيدا أن التقرير يجب أن يتضمن شرح لعملية التدقيق وفقا لمتطلبات معيار الجزائري للتدقيق رقم 700.

### 7. عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون السابع (رأي محافظ الحسابات )

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (41): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون السابع( رأي محافظ الحسابات )**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يتضمن التقرير إبداء محافظ الحسابات لرأي حول الكشوف المالية على إنتظامها وصدق عرضها، وفي جميع جوانبها المعتبرة. | 4.23 | 0.630 | 2 | موافق بشدة |
| 02 | يتضمن تقرير على أن رأي محافظ الحسابات يجب أن يشير إلى الإطار الذي أستندت عليه الكشوف المالية وذلك بإستخدام مثلا عبارة (وفقا للنظام المحاسبي المالي ...) | 4.42 | 0.581 | 1 | موافق بشدة |
| | **عبارات المكون ككل** | 4.32 | 0.532 | ـــــ | موافق |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لعبارات المكون مجتمعة يساوي (4.32) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو3، وأن تشتت الإجابات مرتفع، حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.532)، وقد

جاءت العبارة رقم 2 المتعلقة بـــ " يتضمن تقرير على أن رأي محافظ الحسابات يجب أن يشير إلى الإطار الذي أستندت عليه الكشوف المالية وذلك بإستخدام مثلا عبارة (وفقا للنظام المحاسبي المالي)" في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي (4.42) وبإنحراف معياري أعلى (0.581) ، وجاءت العبارة رقم 1 المتعلقة بـــ " يتضمن التقرير إبداء محافظ الحسابات لرأي حول الكشوف المالية على إنتظامها وصدق عرضها، وفي جميع جوانبها المعتبرة " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.23) وبإنحراف معياري أعلى (0.630) ، وإجمالا فقد حظيت كل عبارات المكون بإتجاه موافقة بشدة ، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المكون السابع ككل، مما يعني أنهم يرون أن محافظ الحسابات يدرك جيدا أن التقرير يجب أن يبين رأي محافظ الحسابات وفقا لمتطلبات معيار الجزائري للتدقيق رقم 700.

### 8. عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الثامن (تقرير حول إلتزامات القانونية وتنظيمية أخرى)

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (42): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الثامن( تقرير حول إلتزامات القانونية وتنظيمية أخرى)**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يتضمن التقرير طبيعة الإلتزامات القانونية للمنشأة محل التدقيق. | 4.23 | 0.585 | 1 | موافق بشدة |
| | **عبارات المكون ككل** | 4.23 | 0.585 | ـــــ | موافق بشدة |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن أغلبية آراء أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن التقرير يتضمن طبيعة الإلتزامات القانونية للمنشأة محل التدقيق، وهو ما يعبر عنها بالمتوسط الحسابي لعبارة المكون مجتمعة حيث يساوي (4.23) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات مرتفع حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.585).

**9. عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون التاسع (هوية وتوقيع محافظ الحسابات)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (43): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون التاسع( هوية وتوقيع محافظ الحسابات)**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يتضمن التقرير إمضاء محافظ الحسابات وهويته التي تتضمن الإسم واللقب وكذا المهنة "CAC". | 4.39 | 0.592 | 1 | موافق بشدة |
| **عبارات المكون ككل** | | 4.39 | 0.592 | ـــــ | موافق بشدة |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن أغلبية آراء أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن التقرير يتضمن إمضاء محافظ الحسابات وهويته التي تتضمن الإسم واللقب وكذا المهنة، وهو ما يعبر عنها بالمتوسط الحسابي لعبارة المكون مجتمعة حيث يساوي (4.39) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات مرتفع حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.592).

**10. عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون العاشر (تاريخ تقرير محافظ الحسابات)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (44): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون العاشر (تاريخ تقرير محافظ الحسابات )**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | على محافظ الحسابات تأريخ التقرير بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ إتمام عملية التدقيق | 4.38 | 0.606 | 1 | موافق بشدة |
| **عبارات المكون ككل** | | 4.38 | 0.606 | ـــــ | موافق بشدة |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن أغلبية آراء أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن التقرير يتضمن على تأريخ التقرير بحيث يجب على محافظ الحسابات وضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ إتمام عملية التدقيق وهو ما يعبر عنها بالمتوسط الحسابي لعبارة المكون مجتمعة حيث يساوي (4.38) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات مرتفع حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.606).

**11. عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الحادي عشر (عنوان محافظ الحسابات)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (45): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون الحادي عشر (عنوان محافظ الحسابات)**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يجب أن يشير تقرير إلى العنوان الذي يمارس فيه محافظ الحسابات نشاطه. | 4.37 | 0.633 | 1 | موافق بشدة |
| **عبارات المكون ككل** | | 4.37 | 0.633 | ـــــ | موافق بشدة |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن أغلبية آراء أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن التقرير يتضمن العنوان الذي يمارس فيه محافظ الحسابات نشاطه، وهو ما يعبر عنها بالمتوسط الحسابي لعبارة المكون مجتمعة حيث يساوي (4.37) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات مرتفع حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.633).

**12. عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الثالث (محتوى تقرير محافظ الحسابات)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (46): نتائج إجابات أفراد العينة حول المكون البعد الثالث (محتوى تقرير محافظ الحسابات)**

| العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|
| **المكون الأول: عنوان تقرير محافظ الحسابات** | 4.19 | 0.628 | 9 | موافق |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **المكون الثاني: المرسل إليه** | 4.20 | 0.521 | 8 | موافق |
| **المكون الثالث: الفقرة تمهيدية** | 4.31 | 0.488 | 4 | موافق بشدة |
| **المكون الرابع: مسؤولية الإدارة** | 4.23 | 0.523 | 6 | موافق بشدة |
| **المكون الخامس: مسؤولية محافظ الحسابات** | 4.03 | 0.618 | 11 | موافق |
| **المكون السادس: شرح التدقيق** | 4.12 | 0.503 | 10 | موافق |
| **المكون السابع: رأي محافظ الحسابات** | 4.32 | 0.532 | 3 | موافق |
| **المكون الثامن: تقرير حول إلتزامات القانونية وتنظيمية أخرى** | 4.23 | 0.585 | 7 | موافق بشدة |
| **المكون التاسع: هوية وتوقيع محافظ الحسابات** | 4.29 | 0.592 | 5 | موافق بشدة |
| **المكون العاشر: تاريخ تقرير محافظ الحسابات** | 4.38 | 0.606 | 1 | موافق بشدة |
| **المكون الحادي عشر: عنوان محافظ الحسابات** | 4.37 | 0.633 | 2 | موافق بشدة |
| **البعد الثالث: محتوى تقرير محافظ الحسابات** | 4.23 | 0.412 | ـــــ | موافق بشدة |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن أغلبية آراء أفراد عينة الدراسة يوافقون وبشدة على أن محافظي الحسابات يدركون جيدا محتوى تقرير محافظ الحسابات وفقا ما جاء به معيار التدقيق الجزائري رقم 700، وهو ما يعبر عنها بالمتوسط الحسابي لعبارة البعد مجتمعة حيث يساوي (4.23) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات منخفض حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.412).

**رابعا :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الرابع (المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية )**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (47): نتائج إجابات أفراد العينة حول البعد الرابع (المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية )**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | في حالة عرض معلومات إضافية مع الكشوف المالية، فعلى محافظ الحسابات تقدير ما إذ تم التميز بوضوح بينها وبين الكشوف المالية المدققة ويجب أن يغطي رأيه عنها. | 4.00 | 0.635 | 1 | موافق |
| **عبارات البعد ككل** | | 4.00 | 0.635 | ـــــ | موافق |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن أغلبية آراء أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن التقرير يتضمن أنه في حالة عرض معلومات إضافية مع الكشوف المالية، فعلى محافظ الحسابات تقدير ما إذ تم التميز بوضوح بينها وبين الكشوف المالية المدققة ويجب أن يغطي رأيه عنها، وهو ما يعبر عنها بالمتوسط الحسابي لعبارة البعد مجتمعة حيث يساوي (4.00) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3، وأن تشتت الإجابات مرتفع حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.635).

**خامسا :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثالث (إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (48): نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الثالث**

| العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|
| **البعد الأول: تأسيس الرأي حول الكشوف المالية** | 4.15 | 0.638 | 2 | موافق |
| **البعد الثاني: شكل الرأي** | 3.96 | 0.625 | 4 | موافق |
| **البعد الثالث: محتوى تقرير محافظ الحسابات** | 4.23 | 0.412 | 1 | موافق بشدة |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **البعد الرابع: المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية** | 4.00 | 0.635 | 3 | موافق |
| **المحور الثاني: إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية** | 4.19 | 0.411 | ـــــ | موافق |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن أبعاد إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية ، قد حظوا بمتوسطات حسابية أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة ، حيث حظي بعد محتوى تقرير محافظ الحسابات بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.23) وبإنحراف معياري ضعيف قدره (0.412) وبإتجاه الموافقة بشدة، وحظي بعد تأسيس الرأي حول الكشوف المالية بالمرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.15) وبإنحراف معياري أعلى قدره (0.638) وبإتجاه موافق، في حين حظي بعد المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره (4.00) وبإنحراف معياري (0.635) وبإتجاه موافق، وحضي بعد شكل الرأي بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره (3.96) وبإنحراف معياري (0.625) وبإتجاه موافق، وبالمحصلة فقد حظيت عبارات المحور الثالث ككل بمتوسط حسابي (4.19) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو 3 بإتجاه الموافقة وبإنحراف معياري منخفض قدره (0.411) ، ما يعني أن أفراد عينة البحث موافقون على أن محافظي الحسابات يدركون متطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية.

**الفرع الرابع :عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الرابع (التأثير المتوقع على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق 700)**

تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي.

**الجدول رقم (49): نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الرابع**

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | الرتبة | إتجاه الإجابة |
|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يتم تحسين صياغة التقارير بعبارات شاملة ومختصرة ويحدد العناصر الدنيا الواجب توفرها فيه. | 3.95 | 0.696 | 6 | موافق |
| 02 | يوفر معيار 700 لمحافظ الحسابات المحددات التي يعدل رأيه بناء عليها. | 3.95 | 0.618 | 4 | موافق |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 03 | يوفر التقرير معلومات بسيطة وواضحة وملائمة ولها قيمة تنبؤيه مما يزيد ثقة المستخدمين من المعلومة. | 3.95 | 0.669 | 5 | موافق |
| 04 | يقوم معيار 700 بعرض مفصل لكل من مسؤوليات الإدارة والمدقق مما يساعد على تنظيم معلومات وإثراء محتواها. | 3.93 | 0.726 | 7 | موافق |
| 05 | يقوم معيار 700 بعرض فقرات التقرير حسب أهميتها النسبية ويقوم بإختصار العبارات الغير مهمة أثناء إعداد التقرير. | 4.16 | 0.657 | 3 | موافق |
| 06 | العمل بمعيار 700 يساهم في توحيد شكل التقرير وتحسين من جودته وبالتالي يعزز الثقة في الرأي المصرح به على عدالة الكشوف المالية. | 4.28 | 0.592 | 1 | موافق بشدة |
| 07 | يقلل إعداد التقارير وفق معيار 700 من أخطائها مما يساعد في دقتها ويوفر السرعة في التنفيذ وتوصيل التقارير. | 4.21 | 0.576 | 2 | موافق بشدة |
| **عبارات المحور ككل** | | 4.06 | 0.408 | ـــــ | موافق |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

يظهر من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لعبارات المحور مجتمعة يساوي (4.06) أي أنه أكبر من المتوسط الحسابي الإفتراضي للدراسة وهو3 ، وأن تشتت الإجابات منخفض حيث أن الإنحراف المعياري يساوي (0.408)، وقد جاءت العبارة رقم 6 المتعلقة بـ "العمل بمعيار 700 يساهم في توحيد شكل التقرير وتحسين من جودته وبالتالي يعزز الثقة في الرأي المصرح به على عدالة الكشوف المالية " في المرتبة الأولى بأعلى متوسط حسابي (4.13) وبإنحراف معياري (0.592) وبإتجاه موافق بشدة وجاءت في المرتبة الثانية العبارة رقم 7 المتعلقة بـ "يقلل إعداد التقارير وفق معيار 700 من أخطائها مما يساعد في دقتها ويوفر السرعة في التنفيذ وتوصيل التقارير " حيث حظيت بمتوسط حسابي (4.21) وبإنحراف معياري أقل (0.576) وبإتجاه موافق بشدة ، أما المرتبة الثالثة فكانت للعبارة رقم 5 والمتعلقة بـ "يقوم معيار 700 بعرض فقرات التقرير حسب أهميتها النسبية ويقوم بإختصار العبارات الغير مهمة أثناء إعداد التقرير "حظيت بمتوسط حسابي قدره (4.16) وإنحراف معياري (0.657) وجاءت في المرتبة الرابعة العبارات رقم 2 المتعلقة بـ " يوفر معيار 700 لمحافظ الحسابات المحددات التي يعدل رأيه بناء عليها " ورقم 3 " يوفر التقرير معلومات بسيطة وواضحة وملائمة ولها قيمة تنبؤيه مما يزيد ثقة المستخدمين من المعلومة " ورقم 1 " يتم تحسين صياغة التقارير بعبارات شاملة ومختصرة ويحدد العناصر الدنيا الواجب توفرها فيه "حيث حظيت بمتوسط حسابي (3.95) وبإتجاه الموافقة، أما المرتبة الأخيرة فقد كانت للعبارة رقم 4 المتعلقة بـ "يقوم معيار 700 بعرض مفصل لكل من مسؤوليات الإدارة والمدقق مما يساعد على تنظيم معلومات وإثراء محتواها " حظيت بمتوسط حسابي قدره (3.93)

وإنحراف معياري أعلى (0.726) و بإتجاه موافق، وإجمالا فقد حظيت عبارات هذا المحور إما بإتجاه موافقة أو الموافقة بشدة ، وعلى العموم يمكن القول بأن أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات المحور الرابع ككل، ما يعني أنهم يرون أن هناك تأثير على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق700 من طرف محافظي الحسابات.

**المطلب الثاني: إختبار الفرضيات**

تقوم الدراسة الميدانية بإختبار الفرضية الرابعة لدراسة من خلال مجموعة من الفرضيات الفرعية مشار إليها في إشكالية الدراسة، وذلك بهدف الوصول إلى إجابة للتساؤل الرئيسي للدراسة، حيث تتمثل هذه الفرضيات فيما يلي:

**نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الرابعة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات على تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.

ولإختبار هذه الفرضية فقد تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

**الفرضية العدمية H0**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات على تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.

**الفرضية البديلة H1**: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات على تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.

ولإختبار هذه الفرضية قمنا بإستعمال الإنحدار الخطي البسيط، والذي يقيس أثر إستعداد محافظي الحسابات كوحدة واحدة (متغير مستقل) على تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية (متغير تابع)، والتي يمكن تمثيلها بالصياغة التالية:

$\mathbf{Y= a\ X +b}$ حيث :

**Y** : (المتغير التابع المراد تقدير قيمته).

**X** : (المتغير المستقل).

**b** : قيمة ثابت.

**a** : معامل ميل إنحدار المتغير التابع (**Y**) على المتغير المستقل (**X**).

**أولا: تحليل الإرتباط بين المتغير التابع والمستقل**

لإختبار هذه الفرضية لابد أولا من تحديد معامل الإرتباط بين كل من متغيري هذه الفرضية (إستعداد محافظي الحسابات وتطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية)، وقد كانت النتائج حسب الجدول التالي:

**الجدول رقم (50): ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الرئيسية الرابعة**

| النموذج | معامل الإرتباط | معامل التحديد $R^2$ | معامل التحديد المعدل $R^2 - A$ | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|
| **1** | 0.447 | 0.200 | 0.192 | 0.000 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم (50) نلاحظ أنه توجد علاقة إرتباط دالة إحصائيا عند مستوى الدلالةsig تساوي(0.000) وهي أقل من(0.05) مما تدل على وجود إرتباط بين إستعداد محافظي الحسابات وتطبيق معيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية، حيث كان معامل الإرتباط = 0.447 وهو دال إحصائيا على وجود علاقة إرتباط تبين أنه كلما زاد إستعداد محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية زاد تطبيقه لمعيار التدقيق رقم 700، كما بلغت قيمة $R^2$ = 0.200، بمعنى أن 20% من التغير الذي حدث في تطبيق محافظي الحسابات لمعيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير كان بسبب إستعداده على مستوى البيئة الجزائرية، تبقى نسبة 80% وهي النسبة المكملة للتغير الذي حدث للمتغير التابع تفسرها عوامل أخرى بالإضافة إلى الأخطاء العشوائية الناتجة عن متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة.

**ثانيا: إختبار جودة النموذج (إختبار F test) بين المتغير التابع والمستقل**

إعتمدنا إختبار F test لتأكد من صالحية نموذج العلاقة بين إستعداد محافظي الحسابات على تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية، وقد كانت النتائج حسب الجدول الموالي:

**الجدول رقم (51): تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الرئيسة الرابعة**

| النموذج | مجموع المربعات | درجات الحرية DF | متوسط المربعات | قيمة F محسوبة | مستوى الدلالة Sig |
|---|---|---|---|---|---|
| الانحدار | 3.249 | 1 | 3.249 | 26.945 | 0.000 |
| الخطأ | 13.024 | 108 | 0.121 | | |
| المجموع | 16.273 | 109 | | | |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم (51) فإن قيمة إختبار "F"(F=26.945) دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة sigتساوي(0.000) وهي أقل من(0.05)، أي أنها دالة معنويا، مما تدل على جودة نموذج العلاقة بين إستعداد محافظي الحسابات وتطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية، وصحة الإعتماد على نتائج النموذج بدون أخطاء.

**ثالثا: إختبار التأثير (T-test) بين المتغير التابع والمستقل**

ولدراسة أثر إستعداد محافظي الحسابات على تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية، تم إستخدام تحليل الإنحدار الخطي البسيط، والجدول التالي يوضح ذلك:

**الجدول رقم (52): معامل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الرئيسة الرابعة**

| النموذج | معاملات | | معاملات قياسية | قيمةT المحسوبة | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|
| | B | الخطأ المعياري | Bêta | | |
| الثابت | 2.895 | 0.245 | | 11.810 | 0.000 |
| إستعداد محافظي الحسابات في البيئة الجزائرية | 0.343 | 0.066 | 0.447 | 5.191 | 0.000 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم (52) تتضح لنا معالم الإنحدار وقيمة إختبار T وقيمة المعنوية لكل معلمة، بحيث تصبح معادلة الإنحدار من خلال نموذج العلاقة كما يلي:

$\mathbf{Y}=0.343\ (\mathbf{X}) + 2.895$ حيث:

**Y** : تطبيق معيار التدقيق رقم 700 (المتغير التابع المراد تقدير قيمته).

**X** : : يمثل إستعداد محافظي الحسابات في البيئة الجزائرية (المتغير المستقل).

**b** : قيمة الثابت.

**a** : معامل ميل إنحدار المتغير التابع (**Y**) على المتغير المستقل (**X**).

حيث نجد قيمة الثابت **b** بلغت (2.895) وهي تمثل قيمة المتغير التابع (**Y**) عندما تكون قيمة المتغير المستقل (**X**) مساوية للصفر، كما نجد أن معلمة **a** الميل للمتغير المستقل مساوية (0.343)، وهذا ما يفسر أن التغير في إستعداد محافظي الحسابات بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير في تطبيق معيار 700 في البيئة الجزائرية

بمعدل(0.343)، كما كانت قيمة إختبار "T" (T=5.191) دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة sig تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05).

وعليه يمكن القول إنه كلما زاد إستعداد محافظي الحسابات على المستوى الشخصي وعلى مستوى البيئة الجزائرية من خلال ملائمتها زادا إدراكهم لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي

وبناء على ما سبق نرفض الفرضية العدمية **H0** ونقبل الفرضية البديلة **H1**، والتي تنص على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات على تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.

ولتحقيق أهداف الدراسة بشكل أوسع وأكثر تفصيلا قمنا بتقسيم الفرضية الرابعة إلى أربعة فرضيات فرعية، والتي سنتناولها من خلال ما يلي:

**أولا: نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.

ولإختبار هذه الفرضية فقد تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

**الفرضية العدمية H0:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.

**الفرضية البديلة H1:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.

ولإختبار هذه الفرضية قمنا بإستعمال الإنحدار الخطي البسيط، والذي يقيس أثر إستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية كوحدة واحدة (متغير مستقل) على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية كوحدة واحدة (متغير تابع).

### 1. تحليل الإرتباط بين المتغير التابع والمستقل

لإختبار هذه الفرضية لابد أولا من تحديد معامل الإرتباط بين كل من متغيري هذه الفرضية (إستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية وإدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية)، وقد كانت النتائج حسب الجدول التالي:

**الجدول رقم (53): ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرابعة**

| النموذج | معامل الإرتباط | معامل التحديد $R^2$ | معامل التحديد المعدل $R^2 - A$ | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|
| **1** | 0.469 | 0.220 | 0.212 | 0.000 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم (53) نلاحظ أنه توجد علاقة إرتباط دالة إحصائيا عند مستوى الدلالةsig تساوي(0.000) وهي أقل من(0.05) مما تدل على وجود إرتباط بين إستعداد محافظي الحسابات على المستوى الشخصي (التأهيل العلمي والعملي، الإستقلالية والموضوعية، التكوين والتدريب، العناية المهنية) وإدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية، حيث كان معامل الإرتباط = 0.469 وهو دال إحصائيا على وجود علاقة إرتباط تبين أنه كلما زاد إستعداد محافظ الحسابات على المستوى الشخصي زاد إدراكه لمتطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700، كما بلغت قيمة $R^2$ = 0.220، بمعنى أن 22% من التغير الذي حدث في إدراك محافظ الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير كان بسبب إستعداده على المستوى الشخصي، تبقى نسبة 78% وهي النسبة المكملة للتغير الذي حدث للمتغير التابع تفسرها عوامل أخرى بالإضافة إلى الأخطاء العشوائية الناتجة عن متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة.

**2. إختبار جودة النموذج (إختبار F test) بين المتغير التابع والمستقل**

إعتمدنا إختبار **F test** لتأكد من صالحية نموذج العلاقة بين إستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية، وقد كانت النتائج حسب الجدول الموالي:

**الجدول رقم (54): تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرابعة**

| النموذج | مجموع المربعات | درجات الحرية DF | متوسط المربعات | قيمة F محسوبة | مستوى الدلالة Sig |
|---|---|---|---|---|---|
| الانحدار | 4.051 | 1 | 4.051 | 30.405 | 0.000 |
| الخطأ | 14.389 | 108 | 0.133 | | |
| المجموع | 18.440 | 109 | | | |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم (54) فإن قيمة إختبار "F"(F= 30.405) دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة sigتساوي(0.000) وهي أقل من(0.05)، أي أنها دالة معنويا، مما تدل على جودة نموذج العلاقة بين إستعداد محافظي الحسابات على المستوى الشخصي وإدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية، وصحة الإعتماد على نتائج النموذج بدون أخطاء.

### 3. إختبار التأثير (T-test) بين المتغير التابع والمستقل

لدراسة أثر إستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية، تم إستخدام تحليل الإنحدار الخطي البسيط، والجدول التالي يوضح ذلك:

**الجدول رقم (55): معامل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرابعة**

| النموذج | معاملات | | معاملات قياسية | قيمةT المحسوبة | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|
| | B | الخطأ المعياري | Bêta | | |
| الثابت | 2.414 | 0.323 | | 7.470 | 0.000 |
| توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر | 0.438 | 0.079 | 0.469 | 5.514 | 0.000 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم (55) تتضح لنا معالم الإنحدار وقيمة إختبار T وقيمة المعنوية لكل معلمة، بحيث تصبح معادلة الإنحدار من خلال نموذج العلاقة كما يلي:

$Y_1=0.438\ (X_1) + 2.414$ حيث:

**$Y_1$** : يمثل إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 في البيئة الجزائرية (المتغير التابع المراد تقدير قيمته).

**$X_1$** : يمثل توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر (المتغير المستقل).

**b** : قيمة الثابت.

**a** : معامل ميل إنحدار المتغير التابع ($Y_1$) على المتغير المستقل ($X_1$).

حيث نجد قيمة الثابت **b** بلغت ( 2.414) وهي تمثل قيمة المتغير التابع (**Y1**) عندما تكون قيمة المتغير المستقل (**X1**) مساوية للصفر، كما نجد أن معلمة **a** الميل للمتغير المستقل مساوية (0.438)، وهذا ما يفسر أن التغير في إستعداد محافظي الحسابات على المستوى الشخصي بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بمعدل(0.438)، كما كانت قيمة إختبار "T" (T=5.514) دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة sig تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) .

وعليه يمكن القول أنه كلما زاد إستعداد محافظي الحسابات على المستوى الشخصي (التأهيل العلمي والعملي، الإستقلالية والموضوعية، التكوين والتدريب، العناية المهنية،) زادا إدراكهم لمتطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية.

وبناء على ما سبق نرفض الفرضية العدمية **H0** ونقبل الفرضية البديلة **H1**، والتي تنص على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لاستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.

**ثانيا: إختبار الفرضية الفرعية الثانية:** تنص الفرضية الفرعية الثانية على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية.

ولإختبار هذه الفرضية فقد تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

**الفرضية العدمية H0**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية.

**الفرضية البديلة H1**: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية.

ولإختبار هذه الفرضية قمنا بإستعمال الإنحدار الخطي البسيط، والذي يقيس أثر إستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية كوحدة واحدة (متغير مستقل) على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية (متغير تابع).

### 1. تحليل الإرتباط بين المتغير التابع والمستقل

لإختبار هذه الفرضية لابد أولا من تحديد معامل الإرتباط بين كل من متغيري هذه الفرضية (إستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية وتأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية)، وقد كانت النتائج حسب الجدول التالي:

**الجدول رقم (56): ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرابعة**

| النموذج | معامل الإرتباط | معامل التحديد $R^2$ | معامل التحديد المعدل $R^2 - A$ | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|
| 1 | 0.260 | 0.067 | 0.059 | 0.006 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم (56) نلاحظ أنه توجد علاقة إرتباط دالة إحصائيا عند مستوى الدلالةsig تساوي(0.006) وهي أقل من(0.05) مما تدل على وجود إرتباط بين إستعداد محافظي الحسابات على المستوى الشخصي (التأهيل العلمي والعملي، الإستقلالية والموضوعية، التكوين والتدريب، العناية المهنية) وتأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية، حيث كان معامل الإرتباط = 0.260 وهو دال إحصائيا على وجود علاقة إرتباط تبين أنه كلما زاد إستعداد محافظ الحسابات على المستوى الشخصي زاد تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية، كما بلغت قيمة $R^2$ = 0.067، بمعنى أن 6.7% من التغير الذي حدث في تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية كان بسبب إستعداده على المستوى الشخصي ، تبقى نسبة 93.3% وهي النسبة المكملة للتغير الذي حدث للمتغير التابع تفسرها عوامل أخرى بالإضافة إلى الأخطاء العشوائية الناتجة عن متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة.

### 2. إختبار جودة النموذج (إختبار F test) بين المتغير التابع والمستقل

إعتمدنا إختبار **F test** لتأكد من صالحية نموذج العلاقة بين إستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية، وقد كانت النتائج حسب الجدول الموالي:

**الجدول رقم (57): تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرابعة**

| النموذج | مجموع المربعات | درجات الحرية DF | متوسط المربعات | قيمة F محسوبة | مستوى الدلالة Sig |
|---|---|---|---|---|---|
| الانحدار | 1.222 | 1 | 1.222 | 7.802 | 0.006 |
| الخطأ | 16.921 | 108 | 0.157 | | |
| المجموع | 18.144 | 109 | | | |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم (57) فإن قيمة إختبار "F"(F=7.802) دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة sigتساوي(0.006) وهي أقل من(0.05)، أي أنها دالة معنويا، مما تدل على جودة نموذج العلاقة بين إستعداد محافظي الحسابات على المستوى الشخصي وتأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية، وصحة الإعتماد على نتائج النموذج بدون أخطاء.

### 3. اختبار تأثير (T-test) بين المتغير التابع والمستقل

لدراسة أثر إستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية، تم إستخدام تحليل الإنحدار الخطي البسيط، والجدول التالي يوضح ذلك:

**الجدول رقم (58): معامل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرابعة**

| النموذج | معاملات | | معاملات قياسية | قيمةT المحسوبة | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|
| | B | الخطأ المعياري | Bêta | | |
| الثابت | 3.089 | 0.350 | | 8.814 | 0.000 |
| توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر | 0.241 | 0.086 | 0.260 | 2.793 | 0.006 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم (58) تتضح لنا معالم الإنحدار وقيمة إختبار T وقيمة المعنوية لكل معلمة، بحيث تصبح معادلة الإنحدار من خلال نموذج العلاقة كما يلي:

$Y_2 = 0.241\ (X_1) + 3.089$ حيث:

**$Y_2$**: التأثير المتوقع على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق 700 (المتغير التابع المراد تقدير قيمته).

**$X_1$**: يمثل توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر (المتغير المستقل).

**b** : قيمة الثابت.

**a** : معامل ميل إنحدار المتغير التابع ($Y_2$) على المتغير المستقل ($X_1$).

حيث نجد قيمة الثابت **b** بلغت (3.089) وهي تمثل قيمة المتغير التابع ($Y_2$) عندما تكون قيمة المتغير المستقل ($X_1$) مساوية للصفر، كما نجد أن معلمة **a** الميل للمتغير المستقل مساوية (0.241)، وهذا ما يفسر أن التغير في إستعداد محافظي الحسابات على المستوى الشخصي بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير في تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بمعدل(0.241)، كما كانت قيمة إختبار "T" (T=2.793) دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة sig تساوي (0.006) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05).

وعليه يمكن القول أنه كلما زاد إستعداد محافظي الحسابات على المستوى الشخصي (التأهيل العلمي والعملي، الإستقلالية والموضوعية، التكوين والتدريب، العناية المهنية) لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية زادا تأثير تطبيق هذا المعيار على إعداد التقارير وإبداء الرأي.

وبناء على ما سبق نرفض الفرضية العدمية **H0** ونقبل الفرضية البديلة **H1**، والتي تنص على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية.

**ثالثا: إختبار الفرضية الفرعية الثالثة:** تنص الفرضية الفرعية الثالثة على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700.

ولإختبار هذه الفرضية فقد تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

**الفرضية العدمية H0**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700.

**الفرضية البديلة H1**: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700.

ولإختبار هذه الفرضية قمنا بإستعمال الإنحدار الخطي البسيط، والذي يقيس أثر إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية كوحدة واحدة (متغير مستقل) على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 (متغير تابع).

### 1. تحليل الإرتباط بين المتغير التابع والمستقل

لإختبار هذه الفرضية لابد أولا من تحديد معامل الإرتباط بين كل من متغيري هذه الفرضية (إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية وإدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700)، وقد كانت النتائج حسب الجدول التالي:

**الجدول رقم (59): ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرابعة**

| النموذج | معامل الإرتباط | معامل التحديد $R^2$ | معامل التحديد المعدل $R^2 - A$ | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|
| 1 | 0.356 | 0.127 | 0.118 | 0.000 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم (59) نلاحظ أنه توجد علاقة إرتباط دالة إحصائيا عند مستوى الدلالةsig تساوي(0.000) وهي أقل من(0.05) مما تدل على وجود إرتباط بين إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية وإدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي، حيث كان معامل الإرتباط = 0.356 وهو دال إحصائيا على وجود علاقة إرتباط تبين أنه كلما زاد إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية زاد إدراكه لمتطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي، كما بلغت قيمة $R^2$ = 0.127، بمعنى أن 12.7% من التغير الذي حدث في إدراك محافظ الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي كان بسبب إستعداده

من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية تبقى نسبة 87.3% وهي النسبة المكملة للتغير الذي حدث للمتغير التابع تفسرها عوامل أخرى بالإضافة إلى الأخطاء العشوائية الناتجة عن متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة.

**2. إختبار جودة النموذج (إختبار F test) بين المتغير التابع والمستقل**

إعتمدنا إختبار **F test** لتأكد من صالحية نموذج العلاقة بين إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والاقتصادية الجزائرية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700، كانت النتائج حسب الجدول الموالي:

**الجدول رقم (60): تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرابعة**

| النموذج | مجموع المربعات | درجات الحرية DF | متوسط المربعات | قيمة F محسوبة | مستوى الدلالة Sig |
|---|---|---|---|---|---|
| الانحدار | 2.334 | 1 | 2.334 | 15.649 | 0.000 |
| الخطأ | 16.106 | 108 | 0.149 | | |
| المجموع | 18.440 | 109 | | | |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم (60) فإن قيمة إختبار "F"(F=15.649 ) دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة sigتساوي(0.000) وهي أقل من(0.05)، أي أنها دالة معنويا، مما تدل على جودة نموذج العلاقة بين إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية وإدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي، وصحة الإعتماد على نتائج النموذج بدون أخطاء.

**3. اختبار التأثير (T-test) بين المتغير التابع والمستقل**

لدراسة أثر إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700، تم إستخدام تحليل الإنحدار الخطي البسيط، والجدول التالي يوضح ذلك:

**الجدول رقم (61): معامل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرابعة**

| النموذج | معاملات | | معاملات قياسية | قيمةT المحسوبة | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|
| | B | الخطأ المعياري | Bêta | | |
| الثابت | 3.507 | 0.176 | | 19.968 | 0.000 |
| ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 | 0.206 | 0.052 | 0.356 | 3.956 | 0.000 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم (61) تتضح لنا معالم الإنحدار وقيمة إختبار T وقيمة المعنوية لكل معلمة، بحيث تصبح معادلة الإنحدار من خلال نموذج العلاقة كما يلي:

$Y_1 = 0.206\ (X_2) + 3.507$ حيث:

**$Y_1$**: يمثل إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار رقم 700 في البيئة الجزائرية (المتغير التابع المراد تقدير قيمته).

**$X_2$**: يمثل ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 (المتغير المستقل).

**b** : قيمة الثابت.

**a** : معامل ميل إنحدار المتغير التابع ($Y_1$) على المتغير المستقل ($X_2$).

حيث نجد قيمة الثابت **b** بلغت (3.507) وهي تمثل قيمة المتغير التابع ($Y_1$) عندما تكون قيمة المتغير المستقل ($X_2$) مساوية للصفر، كما نجد أن معلمة **a** الميل للمتغير المستقل مساوية (0.206)، وهذا ما يفسر أن التغير في إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والاقتصادية الجزائرية بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير في إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي بمعدل(0.206)، كما كانت قيمة إختبار "T" (T=3.956) دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة sig تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) .

وعليه يمكن القول أنه كلما زاد إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية لهم زادا إدراكهم لمتطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي.

وبناء على ما سبق نرفض الفرضية العدمية **H0** ونقبل الفرضية البديلة **H1**، والتي تنص على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700.

**رابعا: إختبار الفرضية الفرعية الرابعة:** تنص الفرضية الفرعية الرابعة على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي.

ولإختبار هذه الفرضية فقد تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

**الفرضية العدمية H0**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي.

**الفرضية البديلة H1**: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي.

ولإختبار هذه الفرضية قمنا بإستعمال الإنحدار الخطي البسيط، والذي يقيس أثر إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية كوحدة واحدة (متغير مستقل) على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية (متغير تابع).

**1. تحليل الإرتباط بين المتغير التابع والمستقل**

لإختبار هذه الفرضية لابد أولا من تحديد معامل الإرتباط بين كل من متغيري هذه الفرضية (إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية وتأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية)، وقد كانت النتائج حسب الجدول التالي:

**الجدول رقم (62): ملخص نموذج الإنحدار للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرابعة**

| النموذج | معامل الإرتباط | معامل التحديد $R^2$ | معامل التحديد المعدل $R^2 - A$ | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|
| **1** | 0.273 | 0.075 | 0.066 | 0.004 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم (62) نلاحظ أنه توجد علاقة إرتباط دالة إحصائيا عند مستوى الدلالةsig تساوي(0.004) وهي أقل من(0.05) مما تدل على وجود إرتباط بين إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية وتأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية، حيث كان معامل الإرتباط = 0.273 وهو دال إحصائيا على وجود علاقة إرتباط تبين أنه كلما زاد إستعداد محافظ الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية زاد تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية، كما بلغت قيمة $R^2$ = 0.075، بمعنى أن 7.5% من التغير الذي حدث في تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائريةكان بسبب إستعداده من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية تبقى نسبة 92.5% وهي النسبة المكملة للتغير الذي حدث للمتغير التابع، تفسرها عوامل أخرى بالإضافة إلى الأخطاء العشوائية الناتجة عن متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة.

### 2. إختبار جودة النموذج (إختبار F test) بين المتغير التابع المستقل

إعتمدنا إختبار **F test** لتأكد من صالحية نموذج العلاقة بين إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية، وقد كانت النتائج حسب الجدول الموالي:

**الجدول رقم (63): تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرابعة**

| النموذج | مجموع المربعات | درجات الحرية DF | متوسط المربعات | قيمة F محسوبة | مستوى الدلالة Sig |
|---|---|---|---|---|---|
| الانحدار | 1.355 | 1 | 1.355 | 8.719 | 0.004 |
| الخطأ | 16.789 | 108 | 0.155 | | |
| المجموع | 18.144 | 109 | | | |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم (63) فإن قيمة إختبار "F"(F=8.719) دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة sigتساوي(0.004) وهي أقل من(0.05)، أي أنها دالة معنويا، مما تدل على جودة نموذج العلاقة بين إستعداد

محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية وتأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية، وصحة الإعتماد على نتائج النموذج بدون أخطاء.

**3. اختبار تأثير (T-test) بين المتغير التابع والمستقل**

لدراسة أثر إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية، تم إستخدام تحليل الإنحدار الخطي البسيط، والجدول التالي يوضح ذلك:

**الجدول رقم (64): معامل الإنحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرابعة**

| النموذج | معاملات | | معاملات قياسية | قيمةT المحسوبة | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|
| | B | الخطأ المعياري | Bêta | | |
| الثابت | 3.545 | 0.179 | | 19.770 | 0.000 |
| ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 | 0.157 | 0.053 | 0.273 | 2.953 | 0.004 |

**المصدر**: تم إعداده بناء على مخرجات برنامج SPSS v26

من خلال تحليل نتائج الجدول رقم (64) تتضح لنا معالم الإنحدار وقيمة إختبار T وقيمة المعنوية لكل معلمة، بحيث تصبح معادلة الإنحدار من خلال نموذج العلاقة كما يلي:

$Y_2 = 0.157\ (X_2) + 3.545$ حيث:

**$Y_2$**: يمثل التأثير المتوقع على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق 700 (المتغير التابع المراد تقدير قيمته).

**$X_2$**: يمثل ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 (المتغير المستقل).

**b** : قيمة الثابت.

**a** : معامل ميل إنحدار المتغير التابع ($Y_2$) على المتغير المستقل ($X_2$).

حيث نجد قيمة الثابت **b** بلغت (3.545) وهي تمثل قيمة المتغير التابع ($Y_2$) عندما تكون قيمة المتغير المستقل ($X_2$) مساوية للصفر، كما نجد أن معلمة **a** الميل للمتغير المستقل مساوية (0.157)، وهذا ما يفسر أن التغير في إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير

في تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بمعدل(0.157)، كما كانت قيمة إختبار "T" (T=2.953) دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة sig تساوي (0.004) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) .

وعليه يمكن القول أنه كلما زاد إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية لهم زادا تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية.

وبناء على ما سبق نرفض الفرضية العدمية **H0** ونقبل الفرضية البديلة **H1**، والتي تنص على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية.

**المطلب الثالث :مناقشة نتائج الدارسة**

من خلال هذا المطلب سنتناول تحليل النتائج المتوصل إليها وتفسيرها، من خلال تقسيم هذا المطلب إلى فرعين، الفرع الأول سنتناول مناقشة إتجاهات إجابات عينة الدراسة، وفي الفرع الثاني سنتناول مناقشة نتائج إختبار الفرضيات.

**الفرع الأول: مناقشة إتجاهات إجابات عينة الدراسة**

سيتم تفسير النتائج المتوصل إليها على مستوى كل محور من محاور الدراسة، بتسليط الضوء على نقاط القوة أو الضعف في نتائج كل محور على النحو التالي:

**أولا: على مستوى المحور الأول: توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر**

أظهرت نتائج المحور الأول والمتمثل في توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر أن محافظي الحسابات تتوفر لديه تلك المقومات من خلال، التأهيل العلمي والعملي، الإستقلالية والموضوعية، التكوين والتدريب والعناية المهنية ولقد وافق أفراد العينة على ذلك ، حيث أن المتوسط الحسابي هو (4.04) وهو مجال يقع في مستوى الموافقة، وهذا راجع إلا أن محافظي الحسابات لديهم إلمام علمي بأعمال المحاسبة والتدقيق والمعرفة المحينة بمختلف التشريعات المتعلقة بإعداد التقارير وإبداء الرأي، كما يتسم المحافظين بالموضوعية والإستقلالية في المواقف وكذلك الإتسام بالنزاهة والإلتزام بمعايير أخلاقية عالية أثناء إعداد التقارير، كما أن محافظي الحسابات لديهم معرفة كافية بمعيار الجزائرية للتدقيق وخاصة المعيار رقم 700 وهذا من خلال مشاركتهم في المؤتمرات والندوات والدورات التدريبية المتخصصة و توفر مدربين مؤهلين على كيفية تطبيقه، كما أن لمحافظي الحسابات القدرة على إعداد التقارير وفق ما جاء به المعيار 700 بكل صدق وأمانة وبكل كفاءة وفعالية ، هذا ما يعكس من مستوى العناية المهنية المبذولة من أجل الوصول إلى رأي فني محايد.

**ثانيا: على مستوى المحور الثاني: ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700**

من خلال نتائج المحور الثاني والمتمثل في ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 ، ظهر أن هناك تباين في أراء عينة الدراسة حيث سجل المتوسط الحسابي الكلي للمحور ما قيمته 3.30 وهو مستوى يقع في الحايد، مما يعني أن إجابات كانت متباينة بين غير موافق، محايد وموافق، أي أن أفراد العينة يرون أن هناك ملائمة متباينة نوعا ما للبيئة القانونية و خاصة الإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700، ويرجع السبب حسب أرائهم في ذلك على أنه في حالة حدوث نزاع بعد إصدار التقارير المشرع الجزائري لا يوفر الحماية القانونية اللازمة لمحافظ الحسابات ، وأن النصوص القانونية غير كافية بالشكل اللازم لشرح وتفسير كيفية تطبيق معيار 700، كما أن هذا المعيار لا يتلائم بشكل الجيد مع البيئة الجزائرية، خصوصا بعد عدم إصدار المعيار المكمل له والمتمثل في معيار التدقيق رقم 705، وعدم وجود بيئة إقتصادية تعزز المؤسسات على تقديم تقارير التدقيق وفقا للمعيار 700و توفرها على نظام الحوافز يشجع على العمل بمعايير الجزائرية للتدقيق، الأمر الذي يحفز على تطبيق المعيار أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي.

**ثالثا: على مستوى المحور الثالث: إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية**

من خلال المتوسط الحسابي الكلي الذي يمثل ما قيمته 4.19 للمحور الثالث المتمثل في إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية، مما يعني الموافقة على أن محافظ الحسابات يعرف ويدرك هذا المعيار من جميع جوانبه الرئيسية المتمثلة في كيفية تأسيس وشكل الرأي حول الكشوف المالية، والعناصر التي يجب يحتوها تقرير محافظ الحسابات، بإضافة إلى المعلومات الإضافية التي يجب عرضها في التقرير وهذا في حالة وجودها، هذا الإدراك الجيد لمتطلبات المعيار 700 يعزز من قدرة محافظي الحسابات على تنفيذ وإعداد تقارير التدقيق بشكل شامل وجيد، مما سيساهم في تحسين جودة تقارير التدقيق في البيئة الجزائرية.

**رابعا: على مستوى المحور الرابع: التأثير المتوقع على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق 700.**

من خلال عرض نتائج المحور الرابع المتمثل في التأثير المتوقع على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق رقم 700، أظهرت عين الدراسة أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور الرابع هي 4.06 مما يعني الموافقة على أن عملية إعداد تقارير محافظ الحسابات بعد تطبيقه لهذا المعيار سوف يؤثر عليها من عدة جوانب، من أهمها أنه يحسن صياغتها بعبارات شاملة ومختصرة ويحدد العناصر الدنيا الواجب توفرها فيها، وكذلك يوفر معلومات بسيطة

وواضحة وملائمة ولها قيمة تنبؤيه، كما يقوم بعرض مفصل لكل من مسؤوليات الإدارة والمدقق مما يساعد على تنظيم معلومات وإثراء محتواها، ويقلل من أخطائها مما يساعد في دقتها ويوفر السرعة في التنفيذ وتوصيل التقارير، ومن جهة أخرى العمل بالمعيار رقم 700 يوفر لمحافظ الحسابات المحددات التي يعدل رأيه بناءا عليها من خلال المعيار 705 الذي لم يتم إصدره بعد ويساهم في توحيد شكل التقارير مما سيحسن من جودتها وبالتالي يعزز الثقة في الرأي المصرح به.

**الفرع الثاني: مناقشة النتائج الخاصة بالفرضية الرابعة**

بعد أن قمنا بإستخراج نتائج آراء وإجابات أفراد العينة من خلال إستخدام المتوسطات الحسابية وفقا لنموذج الدراسة المعتمد، وعلى ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج حول هذا الموضوع من خلال إختبار فرضيات الدراسة تم التوصل إلى ما يلي:

**أولا: الفرضية الرئيسية الرابعة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات على تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.**

أظهرت نتائج الدارسة أن إستعداد محافظي الحسابات بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير في تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية بمعدل(0.343)، كما بلغت مستوى الدلالة المحسوبة (sig=0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وعليه يمكن القول على أنه كلما زاد إستعداد محافظي الحسابات على المستوى الشخصي وعلى مستوى البيئة الجزائرية من خلال ملائمتها زادا إدراكهم لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي.

**ثانيا: الفرضية الفرعية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.**

حيث أظهرت نتائج الدراسة أنه بزيادة أو تحسن في إستعداد محافظي الحسابات على المستوى الشخصي بمقدار وحدة واحدة يقابلها زيادة في إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بمقدار(0.438)، كما بلغت مستوى الدلالة المحسوبة (sig=0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) ، وهذا ما يدل على أن إستعداد محافظي الحسابات على المستوى الشخصي (التأهيل العلمي والعملي، الإستقلالية والموضوعية، التكوين والتدريب، العناية المهنية،) سيزيد من إدراكهم لمتطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي مما سيكون له أثر إيجابي على مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية.

**ثالثا: الفرضية الفرعية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية.**

فمن خلال نتائج الدراسة تبين أنه بزيادة أو تحسن في إستعداد محافظي الحسابات على المستوى الشخصي بمقدار وحدة واحدة يقابلها زيادة في تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بمقدار (0.241)، كما بلغت مستوى الدلالة المحسوبة (sig=0.006) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يدل على أنه كلما زاد إستعداد محافظي الحسابات على المستوى الشخصي (التأهيل العلمي والعملي، الإستقلالية والموضوعية، التكوين والتدريب، العناية المهنية) لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية زادا تأثير تطبيق هذا المعيار على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بشكل جيد .

**رابعا: الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700.**

بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة أظهرت نتائج الدارسة أنه بزيادة أو تحسن في إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية بمقدار وحدة واحدة يقابلها زيادة في إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي بمقدار(0.206)، كما بلغت مستوى الدلالة المحسوبة (sig=0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يدل على أن إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية سيزيد من إدراكه لمتطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي .

**خامسا: الفرضية الفرعية الرابعة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والاقتصادية الجزائرية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية.**

أظهرت نتائج البيانات المتحصل عليها أنه بزيادة أو تحسن في إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية بمقدار وحدة واحدة يقابلها زيادة في تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بمقدار(0.157)، كما بلغت مستوى الدلالة المحسوبة (sig=0.004) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وهذا ما يدل على أنه كلما زاد إستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة

البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية زادا تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي بشكل جيد في البيئة الجزائرية.

**خلاصةالفصل:**

قمنا في هذا الفصل بتطبيق المفاهيم النظرية التي عرفناها في الفصل الأول والثاني على الدراسة الميدانية من خلال عينة الدراسة المتمثلة في الأكاديميين والمهنيين المتخصصين ، بحيث تضمن عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة وإختبار الفرضيات من أجل الوصول إلى نتائج وتفسيرها ومناقشتها، وهذا من خلال إستيعابنا للجانب النظري، والإستعانة ببعض البرامج والأدوات الإحصائية المساعدة المتمثلة في برنامج الحزمة الإحصائية spss 26 وبرنامج Excel، الهدف منها معرفة مدى إستعداد محافظ الحسابات من الجانب الشخصي ومن جانب ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية لتطبيق معيار التدقيق رقم 700، وهذا من أجل معرفة تأثيرهما على إدارك محافظ الحسابات لهذا لمعيار ومعرفة تأثيرهما على إعداد التقارير بعد تطبيق هذا المعيار، مما توصلنا في الأخير إلى أن محافظي الحسابات على إستعداد كافي لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 في الجزائر، الأمر الذي سيكون له أثر إيجابي على إعداد التقارير في بيئة التدقيق الجزائرية.

# خـــاتمـــــــــة

**خاتمة:**

من خلال هذه الدارسة حاولنا الوقوف على إحدى المواضيع الهامة ألا وهو تطبيق محافظي الحسابات لمعيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية، والتي حاولنا من خلالها الإجابة على الإشكالية المتمثلة في ما مدى متطلبات إستعداد محافظي الحسابات لتطبيق معيار تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية رقم 700 في البيئة الجزائرية ، وبغية الإحاطة بكافة جوانب الموضوع وتحقيق أهدفه، عالجنا هذا الموضوع من خلال ثلاثة فصول، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري للدراسة، كام قمنا في الفصل الثاني بعرض الدراسات السابقة التي تندرج تحت سياق هذا الموضوع ، في حين تناولنا في الفصل الثالث الدراسة التطبيقية، حيث تطرقنا للمعيار رقم 700 ومدى إستعداد محافظي الحسابات لتطبيقه من وجهة نظر أكاديمية ومهنية، وتوصلنا في الأخير وفق المنهج والأدوات المشار إليها وإنطلاقا من الفرضيات المذكورة في المقدمة إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية، كما قمنا بتقديم مجموعة من التوصيات وطرح أفاق بحثية والتي يمكننا عرضها من خلال ما يلي:

### 1. نتائج الدراسة

من خلال إجرائنا لدراسة نظرية معمقة حول مختلف متغيرات الدراسة ومن خلال إجرائنا لدراسة ميدانية شملت عينة من الأكاديميين والمهنيين حول موضوع الدراسة، ومن ثم إختبار ومناقشة الفرضيات، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تمثل معايير التدقيق الدولية لغة مشتركة بين المهنيين، وتعبر عن درجة الجودة المطلوبة والمقبولة من المدقق عند تنفيذه لإجراءات التدقيق؛
- هناك العديد من المزايا التي تصاحب تطبيق معايير التدقيق الدولية، منها توفير الوقت والجهد والتكلفة؛
- تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر يترتب عليها جعل مهنة التدقيق ذات كيان مهني مستقل، وتزيد الثقة في مهنة التدقيق؛
- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق بالجزائر تنسجم تقريبا مع معايير التدقيق الدولية ولا تختلف عليها؛
- تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يقتضي وجود منظمة مهنية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية وتتولى مسؤولية الإشراف وتنظيم شؤون مهنة التدقيق؛
- تعتبر مهنة محافظ الحسابات أحد أهم آليات الرقابة الخارجية على المؤسسات، نظرا للمسؤوليات الواقعة على عاتقه والدور الذي يلعبه في حماية أصول هذه المؤسسات، لذا من الواجب الإهتمام أكثر بتطوير هذه المهنة والعمل على تنظيمها والسهر على إستقلاليتها وحمايتها للإستفادة منها على أكمل وجه؛

- لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر هيئة تنظمها وتسيرها، وهي المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- يوجد متطلبات خاصة بمعيار التدقيق رقم 700 ضمن التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق في البيئة الجزائرية وهذا من خلال إصدارها للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700، المنبثق من معيار التدقيق الدولي رقم 700، حيث أن العمل به سوف يؤدي إلى:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 يقوم على تحديد مجموعة من القواعد والمعايير التي تساهم في إعداد تقارير التدقيق ذات جودة عالية؛
- توضيح العلاقة بين محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 والنصوص القانونية الأخرى المتعلقة بتقارير التدقيق؛

- توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر، أي أن محافظي الحسابات تتوفر لديهم تلك المقومات وذلك من خلال التأهيل العلمي والعملي، الإستقلالية والموضوعية، التكوين ، التدريب والعناية المهنية؛
- هناك ملائمة متباينة نوعا ما للبيئة القانونية وخاصة الإقتصادية في الجزائر لتطبيق محافظ الحسابات لمعيار التدقيق رقم 700؛
- محافظ الحسابات يدرك معيار رقم 700 من جميع جوانبه الرئيسية المتمثلة في كيفية تأسيس وشكل الرأي حول الكشوف المالية، والعناصر التي يجب أن يحتوها تقرير محافظ الحسابات؛
- عملية إعداد تقارير محافظ الحسابات بعد تطبيقه لمعيار رقم 700 سوف يؤثر عليها من عدة جوانب بإيجاب؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات على تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700 في البيئة الجزائرية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من الناحية الشخصية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية.

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية على إدراك متطلبات تطبيق معيار التدقيق رقم 700.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لإستعداد محافظي الحسابات من خلال ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية الجزائرية على تأثير تطبيق معيار التدقيق رقم 700 على إعداد التقارير وإبداء الرأي.

## 2. الإقتراحات والتوصيات

من خلال ما جاء في هذه الدراسة وبناء على نتائجها النظرية والعملية، إقترحنا بعض التوصيات والتي يمكن عرضها من خلال ما يلي:

- مراجعة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 بما يتوافق مع المعيار الدولي للتدقيق رقم 700خاصة في قسم الأمور الأساسية للتدقيق، الإستمرارية، والمعلومات الأخرى لجعل تقرير التدقيق أكثر فائدة وملائمة للمستخدمين؛
- جعل المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 أكثر ملائمة من خلال إصدار المعيار المكمل له من جانب شكل الرأي والمتمثل في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 705؛
- يجب توفير بعض التعريفات الخاصة بمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 لجعل هذا المعيار أكثر قابلية للفهم؛
- تبني وإصدار بقيت المعايير المتعلقة بإعداد التقارير؛
- توفير تدريب مهني للمدققين الجزائريين لجعل تطبيق المعايير التدقيق أكثر ملائمة؛
- تفعيل القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة من أجل تنظيم كامل لعملية التدقيق؛
- ضرورة إشراك المهنيين في عملية صياغة القوانين المتعلقة بالمهنة، وإعطائهم حيز أكبر في مجال المشاورة تجاه قضايا المهنة والتشريع لها؛
- عدم الإكتفاء بتحميل المجلس الوطني للمحاسبة مهمة تطوير الكفاءة المهنية للمدقق، بل يجب تحميل المدقق مسؤولية التطوير والتحديث من خلال إلزام المدقق بالإطلاع على معايير التدقيق الدولية والوطنية لمواكبة التطورات المؤثرة على المهنة؛
- دعم المنظمات المهنية بحيث تكون قادرة علي عقد ندوات ودورات تهتم بتطوير مستوى أداء محافظ الحسابات وتوعيته؛
- جعل المؤسسات والهيئات الدولية ذات طابع إلزامي، من خلال إلزام المؤسسات بتطبيق معايير التدقيق لضمان السير الحسن لنشاطها؛

### 3. أفاق الدراسة

تناولت هذه الدراسة مدى إستعداد محافظي الحسابات لتطبيق معيار 700 في الجزائر وهذا بعد إعتماد الجزائر في الآونة الأخيرة على مجموعة من معايير التدقيق، مما يفتح المجال أمام عدة مواضيع قابلة للدراسة تساهم بدورها في تدعيم وإثراء الموضوع ومن أهمها:

- مقارنة في التطبيق بين المعايير التدقيق الجزائرية ومعايير الدولية للتدقيق؛
- واقع معيار التدقيق رقم 700 في البنوك الجزائرية؛
- أهمية تبني معايير أدلة الإثبات في ظل تبني المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- دراسة حالة لأحدى المؤسسات الجزائرية إعتمدت تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

# قائمة المراجع

# قـــائمـــة المراجـــع

## I. المراجع باللغة العربية

### أولا: الكتب:


1. القرآن الكريم.
2. أبو رقبة توفيق مصطفى، المصري عبد الهادي إسحاق، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكندي، الأردن،1991 .
3. أحمد حلمي جمعة،" تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ،2009.
4. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، 2015.
5. إدريس عبد السلام إشنيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، دار الكتاب الوطنية، بنغازي-ليبيا، 2008،
6. جمال الطرأيرة، التدقيق الخاصة بمنهاج محاسب دولي عربي معتمد IACPA، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2013.
7. جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014.
8. حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،1999 .
9. حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2013.
10. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الخامسة، 2010.
11. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2006.
12. خالد أمين عبد لله، علم تدقيق الحسابات– الناحية النظرية والعلمية-دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

# قـــائمـــة المراجـــع


13. رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن،2011.

14. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية-الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان،2015.

15. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن،2009 .

16. زهير عيسى، تدقيق الحسابات :الإجراءات العملية، دار البداية، عمان،2015.

17. سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1)، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

18. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر ،2008.

19. صالحي محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، الطبعة الأولى، عمان، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، 2016.

20. طارق عبد العال حماد، الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر،2011 .

21. عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية، الجزائر، 2008.

22. عبد الستار الكبيسي، الشامل في المحاسبة، دار وائل، عمان، الأردن، 2010.

23. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقبة الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون تاريخ.

24. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018.

25. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

26. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر– الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2006 .

27. قاموس المنجد في اللغة والإعلام، دار المشرق، بيروت، لبنان، 1976.

28. محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

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

30. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008.

31. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وأليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.

32. محمد فاتح بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الطبعة الأولى، دار الجنان، عمان، 2016.

33. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولي، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

34. محمد محمود عبد المجيد، عاطف العوام، المحاسبة، الدار الجامعية، مصر، 2000.

35. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

36. هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة، طرابلس، الجزء الأول، 2003.

37. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، مكتبة الفهد الوطنية، الرياض، السعودية، 2020.

38. وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، دار التعليم الجامعي، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر،2010 .

39. وليم توماس وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض1989 .

40. وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض،2006 .

**ثانيا: الأطروحات والمذكرات:**


1. إبراهيم سليمان عمر، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات–دراسة ميدانية لأراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والأكاديميين، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2008.
2. أدم خليفة عثمان الوافي، مدى تطبيق معايير المراجعة من قبل المراجعين الخارجين في القطاع المصرفي–دراسة تحليلية تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في ليبيا، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، جمهورية السودان، 2009.
3. آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق–دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018
4. بريش خالد، مساهمة المراجع الخارجي في الحد من أثر مخاطر المراجعة على مستلزمات الإفصاح في القوائم المالية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر،2015.
5. بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي –دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2021.
6. بلقاضي طاهر لمين، تطبيق معايير المراجعة الدولية ومدى استجابة البيئة الجزائرية لها–دراسة تطبيقية في مكتب مراجعة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2019.
7. بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة–دراسة إستبيانية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015.
8. بن يوسف مريم، مدى تأثير تقرير محافظ الحسابات على حوكمة الشركات – د راسة عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، البليدة، الجزائر، 2021.
9. بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر–دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس – سطيف 1، سطيف، الجزائر، 2017.

10. تمار خديجة، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية–دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017.

11. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.

12. ديلمي ناصر الدين، دور مراجع الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا لمعايير المحاسبية الدولية–دراسة تطبيقية على أراء مراجعي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف1، سطيف، الجزائر، 2018.

13. زيادي سامي، أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكيفيها مع المعايير الدولية للتدقيق–دراسة ميدانية لأراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في ولاية باتنة؛ بسكرة؛ سطيف؛ مسيلة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، الجزائر، 2013.

14. سفيان رايس، أثر المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي على عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة الإقتصادية–دراسة لعينة من المؤسسات الإقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2022.

15. سوسة بدرالدين، أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية–دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2019.

16. شبلاوي إبراهيم، واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA)–دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيسي علي، البليدة 02، الجزائر، 2020.

17. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة–دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1 ، سطيف، الجزائر، 2012.

18. طايري فارس، اصلاح مهنة محافظ الحسابات وأثرها على جودة عملية تدقيق الحسابات في الجزائر–دراسة ميدانية لعينة من مهني ولاية عنابة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2019.

19. عباييبة أسماء، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة–حالة محافظي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2020.

20. علي بن يحي، دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، غرداية، الجزائر، 2020.

21. كحلوش أمينة، تدقيق القوائم الملية لمجمعات الشركات وفق النظام المحاسبي المالي – دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية لسيارات الصناعية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، تلمسان، الجزائر، 2021.

22. لقليطي لخضر، معايير المراجعة لدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر–دراسة تحليلية مقارنة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2015.

23. المنتصر بالله سهيل نقولا ترزي، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات– دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة– فلسطين، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، غزة، فلسطين، 2013.

24. ناظم صائب عبد القادر الشريدة، أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (700 إعداد التقرير) في رفع جودة تقرير المدقق الخارجي الأردني في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، 2019.

25. نبيلة هيلامي، استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثرها على المراجعة القانونية في الجزائر وفقا لمعايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 2017.

26. هاله محمد عبد الله أبو عوده، أثر تعديلات معايير التدقيق الدولية الخاصة بتقرير مدقق الحسابات المستقل على تقييم الاستمرارية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الإسراء، عمان، الأردن، 2019.

**ثالثا: المجلات العلمية:**


1. أحمد عمري، زين العابدين ماضي، تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد 02، 2021.
2. إسراء مهند عبد الملك، صدام كاطع هاشم، أهمية تقرير المدقق وفق معيار (700) في تطوير الرقابة الداخلية وفق التدقيق المستند للمخاطر، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العدد 60، 2022.
3. بلقاضي طاهر لمين، كمال بن موسى، رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجع الدولي رقم 700-دراسة حالة الجزائر، مجلة المدبر، العدد 07، 2018.
4. بن يحي علي، لعمور الرملية، متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق " NAA"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، المجلد 13، العدد 1، 2020.
5. بوعيشاوي يوسف، بوزياني عبد الرزاق، شرماط الطاهر، المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر ممارسي المهنة "حالة الجزائر"، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، جامعة يحى فارس، المدية، الجزائر، العدد 6، سبتمبر 2016.
6. جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم، التسيير، جامعة الوادي، الجزائر العدد 05، 2012.
7. سعيدي زهير، معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية-دراسة نظرية تحليلية، الأفاق للدراسات الإقتصادية، جامعة العربي التبسي، تبسة، العدد 02، 2017.
8. صبرينة عمروش، بلقاسم دواح، دور المعايير التدقيق الدولية في العرض العادل للقوائم المالية، دراسة المعيار الدولي للتدقيق رقم 700، مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، العدد 03، 2019.
9. صنهاجي هيبة، عوادي عبد القادر، عمامرة محمد العيد، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الادارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي .الجزائر، المجلد01 ، العدد01 ، 2017.
10. عبد الرحمان بابنات، مساهمة تقرير المدقق القانوني في عملية إتخاذ القرار لدى الأطراف ذوي المصلحة-حالة البنوك التجارية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر العدد 02، 2021.

11. علي عبد القادر الذنيبات، إيناس محمود العبادي، منير محمد نوفل، بديع تحسين عبد الرحي، دراسة تحليلية لآراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن حول تعديلات تقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 04، العدد 03، 2008.

12. عمر اقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها –إطار مقترح، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 02، 2013.

13. قادري عبد القادر، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد التقرير، مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، جامعة مستغانم، الجزائر، العدد 02، 2016.

14. كنتور نعيمة، صلعة سمية، حمزة سايح، تقرير المدقق ومساهمته في تقييم الأداء المالي، مجلة النمو الاقتصادي والمقاولاتية، جامعة أدرار، الجزائر، العدد 04، 2021.

15. محمد عتيق، محمد أحمد تلالوه، أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، لعدد 03، 2016.

16. محمود عبد القادر أبو زيد آغا، هائل محمد أبو رشيد، دور معايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقارير التدقيق لأغراض الاستثمار (دراسة تحليلية للتعديلات التي تمت على كل من معيار التدقيق الدولي رقم 700و706: دليل من سورية) ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية، العدد 03، 2020.

17. مصطفى ساسي فتوحه، إبراهيم أحمد الكردي، عمر الفرجاني أبو أصبيع، مدى توافق محتويات تقرير مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي مع متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، كلية الاقتصاد، جامعة صبراتة المجلد 04، العدد 02، 2016.

18. نوح لبوز، بوعلاق مبارك، تأثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات–دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة 2018، مجلة إضافات إقتصادية، جامعة غرداية، الجزائر، العدد 02، 2019.

19. هواري أم كلثوم، غوالي بشير، بوعلاق مبارك، أثر نظام المعلومات المحاسبي على فاعلية المحتوى الاعلامي للكشوف المالية–دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية في ولايات غرداية، الاغواط ورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 10، 2016.

**رابعا: المدخلات:**

1. نعامة مصطفى، بوهالي فاطمة، دراسة مقارنة لمحتوى القانون 10–01 مع المعايير الدولية لإعداد تقرير مدقق الحسابات، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الأغواط 20–21 نوفمبر 2013.

**خامسا: القوانين والتشريعات:**

1. الأمر رقم 69–107، المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، المؤرخ في 31ديسمبر1969، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 31ديسمبر، 1969، العدد 110.
2. المرسوم التنفيذي رقم 70–173، المتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 20 نوفمبر 1970، العدد 97، المادة 01 و02.
3. المرسوم التنفيذي رقم 96–136، المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 15 أفريل 1996، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 17 أفريل 1996، العدد 24، المادة 01.
4. المرسوم التنفيذي رقم 96–318، المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، المؤرخ بتاريخ 25 سبتمبر 1996 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 29 سبتمبر 1996، العدد 56.
5. القانون 80–05، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، المؤرخ في 01 مارس 1980، الجريدة الرسمية الجزائرية، المؤرخة في 04 مارس 1980، العدد 10، المادة 03و05.
6. القانون 88–01، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، المؤرخ في 12 جانفي 1988، الجريدة الرسمية الجزائرية، المؤرخة في 13 جانفي 1988، العدد 02، المادة 41.
7. القانون 91–08، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 27 أفريل 1991، الجريدة الرسمية الجزائرية، المؤرخة في01 ماي 1991، العدد 20، المادة 01و 05.

8. القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، اصدارات الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007، المادة 715 مكرر 6.

9. القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، إصدارات الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007، المادة 715 مكرر 4.

10. القانون 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 25 نوفمبر2007، العدد 74.

11. القانون 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية الجزائرية، المؤرخة في11 جويلية 2010، العدد 42.

12. المرسوم التنفيذي رقم 11-26، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، المؤرخ في 27 جانفي سنة 2011، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد 07، المواد 03-11.

13. القانون رقم 11-30، المحدد لشروط وكيفيات الاعتماد للممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 27 جانفي 2011، الجريدة الرسمية، المؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد 07، المواد 02-07.

14. المرسوم التنفيذي رقم 11-32، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، المؤرخ في 27 جانفي 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد 07، المادة 15.

15. المرسوم التنفيذي رقم 11-202، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، المؤرخ في 26ماي 2011، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 01 جوان 2011، العدد 30.

16. القرار المحدد لكيفيات تسليم تقارير محافظي الحسابات، المؤرخ في 12 جانفي 2014، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 30 أفريل 2014، العدد 24، المادة 2و3.

17. القرار المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، المؤرخ في 24 جوان 2013 وزارة المالية، الجزائر، الجريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 30 أفريل 2014، العدد 24.

18. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 210-505-560-580، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر،2016.

19. المقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 300-500-510-700، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2016.

20. المقرر رقم 23، المؤرخ في 15 ماس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 520-570-610-620، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2017.

21. المقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 230-501-530-540، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2018.

**سادسا: مواقع الانترنت:**

1. الموقع الرسمي للإتحاد الدولي للمحاسبين www.IFAC.org.

**II. المراجع باللغة الأجنبية :**

**أولا: الكتب:**

1. Alin Mikol, Audit et Commissariat aux comptes, édition e-theque, 12eme-édition, France, 2014.
2. Bahram Soltani,Auditing,An International Approach , Pearson Education Limited ,london,2007.
3. Gérard le jeune, jean pierre emmerich, audit et commissariat aux comptes, Guliano éditeur, paris, 2007.
4. Josette et Max Peyrard, Dictionnaire de la finance 2ème édition, paris, librairie Vuibert, 2001.
5. Lionel Gollins et Genard Valin, Audit et Contrôle Interne (Aspects financiers, Opérationnels et Stratégiques), Dolloz Gestion, Paris, 4e Edition, 1992 .
6. Lionnel. C et Gerard. V, Audit et control interne, Dallos, paris 1992.
7. Robert Obert et Marie- pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, Paris, France, Dunod, 2009.

**ثانيا: الأطروحات والمذكرات:**

1. Gaddour, Contribution à L'étude de la Qualité de L'audit : Une Approche Fondée Sur le Management Des équipes et le Comportement Des Auditeur, Thèse De Doctorat, Université De Recherche Paris Sciences Est Lettres, Spécialité Science De Gestion, 2016.
2. Mohammad Albahloul, The Internationalisation of Auditing Practices and Auditing Professions: A Study of International Standards and International Accounting Firms, Thèse de doctorat, Faculty of Social Science and Law, University of Manchester, 2003.
3. Olivier Herrbach, la comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier, thèse de doctorat en sciences de gestion, université Toulouse 1, France, 2000.

**ثالثا: المجلات العلمية:**


1. Anna Gold1, Ulfert Gronewold, Christiane Pott, The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter, International Journal of Auditing, number 16, 2012
2. Appolos N. Nwaobia, Onuoha Luke , Aguguom A. Theophilus, The New Auditors' Reporting Standards And The Audit Expectation Gap, International Journal of Advanced Academic Research,volume 02, numero11, November 2016.
3. Azouaou Ahmed Rami, Touirat Rabeh, Comparative study between the International Standard on Auditing 700 and the Algerian Standard on Auditing 700 (Comparative study on Almarai Company and Biopharm Company), Administrative and Financial Sciences Review, Volume 06, number 01, 2022.
4. Besbas Sid Ahmed, Bachounda Rafik, Reporting Audit Findings IN Algeria: A Comparative Study Of The Algerian Standard On Auditing 700 And Statutory Texts Regulating The Audit Report, Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, Volume 15 , Number 02 , June 2021.
5. Bidgoli Hossein, Handbook of Information Security : Threats, Vulnerabilities, Prevention, Detection and Management, Volume 3, John Wiley and Sons Inc, United States of America, 2006.
6. Chablaoui Brahim, Amoura Djamel, The reality of external auditing of the Arab Maghreb countries under the International Standards on Auditing (ISAs) - Case study of Algeria, Tunisia and Morocco, Journal of Economics and Human Development, Volume 10, number 02, 2019.
7. Estibaliz Goicoechea, Fernando Gómez-Bezares, José Vicente Ugarte, Improving Audit Reports: A Consensus between Auditors and Users, International Journal of Financial Studies, numero 09, 2021.
8. Ghassan Saeed Bagulaidah, Khaled Salmen Aljaaidi, Ehsan Al-Moataz, The Relationship Of Audit Report Delay, Auditor competency, Audit Committee size and Meetings With respect to Financial Performance Among Listed Companies In Sultanate Of Oman, Journal of Al-Quds Open University for Administrative & Economic Research – Volume 02, numero 08, December 2017.
9. Kazouz Rafika, Le rôle des normes internationales d'audit (ISA) dans l'amélioration de la pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie- Etude empirique par questionnaire , Journal of Human Sciences , Oum El Bouaghi University , Volume 08, Number 03, December 2021.
10. Khaled Salmen Aljaaidi, Nabil Ahmad Senan, Waddah Kamal Hassan, The role Of Big 4 Audit Firms In The Reduction Of Audit Report Delay In Saudi Arabia: Empirical Evidence, Journal of Economic Additions, Université de Ghardaïa, Alger, Volume 02, numero 04, September 2018.

11. Mondher Fakhfakh, The readability of international illustration of auditor's report: An advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements, Journal of Economics, Finance and Administrative Science, numero 20, 2015.
12. Raif Parlakkaya، Halil Akmese, Kadriye Alev Akmese, Status Quo Of International Financial Reporting Standards And International Standards On Auditing: A Research On The Accounting Professionals In Konya, Procedia Economics and Finance, numero 15, 2014.
13. Rima Dafri, Mohamed Elamine Oualid Taleb, Regulating statutory auditors' engagements in the public sector: a comparison of legal requirements and audit scope in France, South Africa and Denmark, Al-riyada for Business Economics Journal, Volume 07, Number 03, June 2021.
14. Safiyanu Sule, Ku Maisurah Ku Bahador, Reducing audit expectation gap? The adoption of International Standards on Auditing (ISA 700) in Nigeria, Advance Research Journal of Multi-Disciplinary Discoveries, Volume 31, Chapter 08, 2018.
15. Zaafrane Mansouria , Lalmi Fatima, La qualité de l'information financière en vertu de l'adoption du SCF et des normes d'audit NAA ‹Etude empirique d'un échantillon des professionnels en Algérie‹ Revue Des Etudes Economiques Approfondies‹ Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion‹ Université de Mostaganem, Algérie ‹ numero 07, 2018.

**رابعا: القوانين والتشريعات:**

1. Societe' nationale de la comptabiliti,"guide d'audit et decommissariat aux comptes", DRH, 1989.

**خامسا: مواقع الانترنت:**

1. http//www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.

# الملاحق

**الملحق رقم (01): نموذج تقرير المدقق وفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700**



**الملحق: نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق**

**المدقق المستقل:.....**

**المرسل إليه المناسب:.....**

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية المرفقة للشركة "س" بما في ذلك الكشوف التالية (بتاريخ الإقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق): الميزانية، حساب النتائج، بيان التغييرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة و الملحق.

**مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية**

يعد المسيرون الاجتماعيون مسئولين عن الإعداد و العرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي و المالي، و كذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء .

**مسؤولية المدقق**

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس تدقيقنا. قمنا بالتدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

تستوجب منا هذه المعايير الالتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط و أداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الإختلالات المعتبرة.

يستدعي التدقيق وضع حيز التنفيذ لإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبالغ و المعلومات الواردة في الكشوف المالية.

اختيار الإجراءات الموضوعة نابع عن الحكم الخاص للمدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر أن تتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن أخطاء.

بإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ المدقق بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للكيان و المتعلقة بإعداد و عرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف، و ليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام المراقبة الداخلية للكيان.

يتمثل التدقيق كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة، عقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة و عرض مجمل الكشوف المالية.

نعتبر العناصر المقنعة المجمعة كافية و ملائمة لتأسيس رأينا.

**الرأي حول الكشوف المالية المعدة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح و المطابقة**

برأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 31 ديسمبر ن200، منتظمة و تعرض بصدق، و في جميع جوانبها المعتبرة (أو تعطي الصورة الوفية)، الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر ن200، و كذلك النجاعة المالية و سيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ، وفقا للنظام المحاسبي المالي.

**تقرير حول التزامات قانونية و تنظيمية أخرى**

[محتوى و شكل هذا الجزء من تقرير المدقق، يتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به ]

**[هوية و توقيع المدقق]**

**[تاريخ التقرير]**

**[عنوان المدقق]**

الملحق رقم (02): نموذج عن أداة الدراسة" النسخة العربية"

**الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**جامعة غرداية**

**كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**

**قسم العلوم المالية والمحاسبة**

## إستمارة إستبيان

**السلام عليكم ورحمة الله وبركاته:**

السيدات والسادة المحترمين (أساتذة، خبراء محاسبة، محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين) يشرفنا أن نعرض عليكم هذا الإستبيان وهذا في إطار إعداد أطروحة دكتوراه تخصص تدقيق ومراقبة التسيير تحت عنوان :" **مدى إستعداد محافظي الحسابات لتطبيق معيار 700 في الجزائر – دراسة ميدانية** ". ولكي تحقق هذه الدراسة فوائدها وأهدافها المرجوة، ونظرا لخبرتكم وتخصصكم في هذا المجال، نأمل منكم التكرم بالإجابة عن هذه الأسئلة التي يحتويها هذا الإستبيان لما لإجاباتكم وآرائكم من أهمية، وهذ من أجل الخروج بأهم النتائج والتوصيات المناسبة، واثقين من إهتمامكم وحسن تعاونكم، علما أن إجابتكم ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

**شكـــرا علـــى تعاونكـــــــم.**

**طالب الدكتوراه: شوراب خليفة**

**البريد الإلكتروني: chaourab.khalifa@univ-ghardaia.dz**

**رقم الهاتف: 06-58-69-16-52**

**القسم الأول: المعلومات الشخصية**

- الرجاء التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية بوضع علامة (×) في الخانة المناسبة

**1- العمر:**

أقل من 35سنة ☐ من 35 إلى 45 سنة ☐

من 46 إلى 55 سنة ☐ أكثر من 55 سنة ☐

**2- المؤهل العلمي:**

أقل من ثانوي ☐ بكالوريا ☐

جامعي ☐ دراسات عليا ☐

**3- التخصص:**

محاسبة ☐ مالية ☐

تدقيق محاسبي ☐ مراقبة التسيير ☐

**4- المسمى الوظيفي:**

خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐

محاسب معتمد ☐ أستاذ جامعي متخصص (محاسبة-تدقيق) ☐

**5- الخبرة المهنية:**

أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐

من 11 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

**6-** هل لديك معرفة فيما يتعلق بمعايير الدولية والجزائرية للتدقيق؟ نعم ☐ لا ☐

7- هل تلقيت تدريب أو تكوين أو حضرت ندوة في مجال المحاسبة والتدقيق؟ نعم ☐ لا ☐

**القسم الثاني: محاور الإستبيان**

**المحور الأول: توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر.**

| الرقم | العبارة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | **التأهيل العلمي والعملي** | | | | | |
| 01 | لدى محافظي الحسابات إلمام علمي بأعمال المحاسبة والتدقيق والمعرفة المحينة والدقيقة بمختلف التشريعات المتعلقة بإعداد التقارير وإبداء الرأي. | | | | | |
| 02 | القدرة العملية على تفهم وتحليل النتائج المتوصل إليها عند إعداد التقارير. | | | | | |
| | **الإستقلالية والموضوعية** | | | | | |
| 03 | القدرة على الإطلاع على كل وثائق المؤسسة وإجراء الفحوصات بكل إستقلالية من أجل إعداد التقارير بكل موضوعية. | | | | | |
| 04 | الموضوعية في المواقف والإتسام بالنزاهة والإلتزام بمعايير أخلاقية عالية أثناء إعداد التقارير. | | | | | |
| 05 | يُؤسس الرأي ووفقا لإتجاه فكري وعقلي مستقل مهنيا وشخصيا ووفقا للقناعة التي توصل إليها محافظ الحسابات. | | | | | |
| | **التكوين والتدريب** | | | | | |
| 06 | تعزز المعارف والمهارات وتنمية القدرات من خلال المشاركة في المؤتمرات والندوات والدورات التدريبية المتخصصة. | | | | | |
| 07 | يُعمل على توفير مدربين مؤهلين من التنظيم المهني وخارجه عند الحاجة على كيفية تطبيق المعايير الجزائرية لتدقيق. | | | | | |
| | **العناية المهنية** | | | | | |
| 08 | إعداد التقارير بكل صدق وأمانة وبكل كفاءة وفعالية يعكس من مستوى العناية المهنية المبذولة للوصول إلى رأي فني محايد. | | | | | |
| 09 | يحافظ على أسرار المهنة بعدم إفشاء معلومات سرية إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالكشف عنها. | | | | | |
| 10 | يقوم محافظ الحسابات بإصدار التقارير في الأجال المتفق عليها مع الوكيل وهذا حسب الوقت والمدة المحددة. | | | | | |

**المحور الثاني: ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700.**

| الرقم | العبارة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | **ملائمة البيئة القانونية-التنظيمية** | | | | | |
| 01 | إصدار معيار 700 وفق النصوص التشريعية المنظمة والقوانين السائدة في الجزائر يدعم قابلية تطبيقه في الواقع المهني. | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 02 | المشرع الجزائري يوفر الحماية القانونية اللازمة لمحافظ الحسابات في حالة حدوث نزاع بعد إصدار التقارير. | | | | | |
| 03 | تحسين تطبيق معيار 700 يستوجب متابعة ومراقبة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. | | | | | |
| 04 | يلجأ محافظ الحسابات إلى إستشارة أشخاص معتمدين في الأمور التي تتعلق بإعداد التقارير وإبداء الرأي التي جاء بها المعيار 700. | | | | | |
| 05 | النصوص القانونية كافية لشرح وتفسير كيفية تطبيق معيار 700. | | | | | |
| 06 | وجود دافعية من طرف المشرع الجزائري بتعزيز إلزام محافظي الحسابات بتطبيق معيار 700 مما سيوسع في إستخدامه. | | | | | |
| **ملائمة البيئة الإقتصادية** | | | | | | |
| 07 | يتلائم معيار 700 مع البيئة الاقتصادية الجزائرية بعد تكيفه وفقا لإحتياجات بيئة أعمالها وهذا ما يعطي الجاهزية الكاملة لتطبيقه. | | | | | |
| 08 | وجود بيئة إقتصادية تعزز المؤسسات على تقديم تقارير التدقيق وفقا لمعيار الجزائري للتدقيق 700. | | | | | |
| 09 | توفر المؤسسات نظام الحوافز يشجع على العمل بمعايير الجزائرية للتدقيق الأمر الذي يحفز على تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي. | | | | | |
| 10 | قوة الطلب على معلومة صادقة وشفافة في تقرير محافظ الحسابات من طرف مستخدمها زاد من إهتمام البيئة الجزائرية بتطبيق معيار 700. | | | | | |

**المحور الثالث: إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية.**

| الرقم | العبارة | | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **تأسيس الرأي حول الكشوف المالية** | | | | | | | |
| 01 | يتأسس رأي محافظ الحسابات بمعرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق وأنها لا تحتوي على إختلالات معتبرة. | | | | | | |
| **شكل الرأي** | | | | | | | |
| 02 | يعبر محافظ الحسابات برأي غير معدل في تقريره إذا إستخلص أنه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها وفق المرجع المحاسبي المطبق. | | | | | | |
| 03 | يعبر محافظ الحسابات برأي معدل في تقريره إذا تضمنت الكشوف المالية في مجملها على إختلالات معتبرة وذلك بناءا على العناصر المقنعة التي تم تجميعها. | | | | | | |
| **محتوى تقرير محافظ الحسابات** | | | | | | | |
| 04 | **عنوان تقرير محافظ الحسابات** | يحمل التقرير عنوان يدل بوضوح على أنه لمحافظ حسابات مستقل. | | | | | |

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 05 | **المرسل إليه** | يوجه التقرير حسب الجهة المعنية بهذا التقرير التي تم تدقيق كشوفها المالية. | | | | | | |
| 06 | **الفقرة تمهيدية (الإفتتاحية)** | يتضمن التقرير تعريف الكيان الذي تم تدقيقه بإضافة إلى الكشوف المالية التي تم تدقيقها والفترة الزمنية التي تغطيها. | | | | | | |
| 07 | | يتضمن التقرير ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تم تدقيقه وكذلك معلومات توضيحية أخرى. | | | | | | |
| 08 | **مسؤولية الادارة** | يتضمن التقرير على أن الادارة مسؤولة عن الإعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي. | | | | | | |
| 09 | | يتضمن التقرير على أن تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية هي من مسؤولية الإدارة. | | | | | | |
| 10 | **مسؤولية محافظ الحسابات** | يجب أن يبين التقرير أن التدقيق والتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية وفق المعايير الجزائرية للتدقيق هي من مسؤولية محافظ الحسابات. | | | | | | |
| 11 | | يتضمن تقرير إلى أنه يجب على محافظ الحسابات القيام بالتخطيط وأداء عملية التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول على أن الكشوف المالية لا تتضمن إختلالات معتبرة. | | | | | | |
| 12 | **شرح التدقيق** | يتضمن التقرير على الإجراءات المختارة الموضوعة حيز التنفيذ قصد الحصول على العناصر المقنعة تعتمد على حكم محافظ الحسابات. | | | | | | |
| 13 | | يبين التقرير إلى أن محافظ الحسابات يقوم بإختبارات الرقابة الداخلية قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظروف وليس من أجل إعطاء رأي عنها. | | | | | | |
| 14 | | يتضمن التقرير على أن عملية التدقيق تتمثل في تقدير مدى ملائمة الطرق المحاسبية المطبقة من طرف الإدارة وكذلك تقدير عرض مجمل الكشوف المالية. | | | | | | |
| 15 | | يتضمن التقرير على أن العناصر المقنعة التي تم جمعها من طرف محافظ الحسابات كفاية وملائمة لتأسيس الرأي. | | | | | | |
| 16 | **رأي محافظ الحسابات** | يتضمن التقرير إبداء محافظ الحسابات لرأي حول الكشوف المالية على إنتظامها وصدق عرضها، وفي جميع جوانبها المعتبرة. | | | | | | |
| 17 | | يتضمن تقرير على أن رأي محافظ الحسابات يجب أن يشير إلى الإطار الذي أستندت عليه الكشوف المالية وذلك بإستخدام مثلا عبارة (وفقا للنظام المحاسبي المالي .....) | | | | | | |

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 18 | **تقرير حول إلتزامات القانونية وتنظيمية أخرى** | يتضمن التقرير طبيعة الإلتزامات القانونية للمنشأة محل التدقيق. | | | | | | |
| 19 | **هوية وتوقيع محافظ الحسابات** | يتضمن التقرير إمضاء محافظ الحسابات وهويته التي تتضمن الإسم واللقب وكذا المهنة "CAC". | | | | | | |
| 20 | **تاريخ تقرير محافظ الحسابات** | على محافظ الحسابات تأريخ التقرير بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ إتمام عملية التدقيق. | | | | | | |
| 21 | **عنوان محافظ الحسابات** | يجب أن يشير تقرير إلى العنوان الذي يمارس فيه محافظ الحسابات نشاطه. | | | | | | |
| **المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية** | | | | | | | | |
| 22 | | في حالة عرض معلومات إضافية مع الكشوف المالية، فعلى محافظ الحسابات تقدير ما إذ تم التميز بوضوح بينها وبين الكشوف المالية المدققة ويجب أن يغطي رأيه عنها. | | | | | | |

**المحور الرابع: التأثير المتوقع على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق 700.**

| الرقم | العبارة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 01 | يتم تحسين صياغة التقارير بعبارات شاملة ومختصرة ويحدد العناصر الدنيا الواجب توفرها فيه. | | | | | |
| 02 | يوفر معيار 700 لمحافظ الحسابات المحددات التي يعدل رأيه بناء عليها. | | | | | |
| 03 | يوفر التقرير معلومات بسيطة وواضحة وملائمة ولها قيمة تنبؤيه مما يزيد ثقة المستخدمين من المعلومة. | | | | | |
| 04 | يقوم معيار 700 بعرض مفصل لكل من مسؤوليات الإدارة والمدقق مما يساعد على تنظيم معلومات وإثراء محتواها. | | | | | |
| 05 | يقوم معيار 700 بعرض فقرات التقرير حسب أهميتها النسبية ويقوم بإختصار العبارات الغير مهمة أثناء إعداد التقرير. | | | | | |
| 06 | العمل بمعيار 700 يساهم في توحيد شكل التقرير وتحسين من جودته وبالتالي يعزز الثقة في الرأي المصرح به على عدالة الكشوف المالية. | | | | | |
| 07 | يقلل إعداد التقارير وفق معيار 700 من أخطائها مما يساعد في دقتها ويوفر السرعة في التنفيذ وتوصيل التقارير. | | | | | |

الملحق رقم (03): نموذج عن أداة الدراسة" النسخة الفرنسية"

**La République algérienne démocratique et populaire**

**Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique**

**Université de Ghardaïa**

**Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences des Gestion**

**Département des Sciences Finances et de la Comptabilité**

## Questionnaire

Que la paix, la miséricorde et les bénédictions de Dieu soient sur vous :

Mesdames, Messieurs en nos titres fonctions et qualités (professeurs, experts-comptables, Commissaires aux comptes, Comptables agrées), nous avons l'honneur de vous présenter ce questionnaire ceci s'inscrit dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat en spécialisée - audit et contrôle de gestion- intitulée « la prédisposition des Commissaire aux comptes à l'application de la norme 700 en Algérie - étude sur le terrain ».

Compte tenu de l'importance accordée à vos opinions et à votre coloration, nous vos incitions Mesdames, Messieurs de lien vouloir répondre à ce Questionnaire afin que cette étude atteigne ses objectifs souhaités, et soijez assures que vos réponses ne seront utilisées que pour des fins recherche scientifique.

**Je vous remercie par avance pour votre collaboration**.

**Doctorant : Chaourab.Khalifa**

**E-mail: chaourab.khalifa@univ-ghardaia.dz**
**Numéro de téléphone :06-58-69-16-52**

**Premier chapitre: Les informations personnelles**

• prier de répondre aux questions suivantes en mettant (X) dans la case appropriée.

**8– l'âge**:

Moins de 35 ans ☐ De 35 à 45 ans ☐

De 46 à 55 ans ☐ Plus de 55 ans ☐

**9- Niveau d'instruction:**

Moins que le secondaire ☐ Baccalauréat ☐

Niveau Universitaire ☐ études supérieures ☐

**10– La Spécialité**:

Comptabilité ☐ Finance ☐

Audit comptable ☐ Contrôle de gestion ☐

**11– intitulé de poste**:

Expert-comptable ☐ Commissaire aux comptes ☐

Comptable agrée ☐ enseignant universitaire spécialisé En (Comptabilité – audit) ☐

**12– L'Expérience professionnelle** :

Moins de 05 ans ☐ De 05 à 10 ans ☐

De 11 à 15 ans ☐ Plus de 15 ans ☐

**13–** Avez-vous des connaissances concernant les normes d'audit internationales et algérien ? Oui ☐ Non ☐

**14-** Avez-vous reçu une formation, une formation ou assisté à un séminaire dans le domaine de la comptabilité et de l'audit ? Oui ☐ Non ☐

## Deuxième chapitre : les sections du questionnaire

**Section 1 : La disponibilité d'une prédisposition individuelle (personnelle) chez les commissaires aux comptes afin de mettre en œuvre la norme 700 en Algérie.**

| numéro | Expression | Tout à fait d'accord | D'accord | Neutre | désaccord | Entièrement désaccord |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **La qualification scientifique et pratique** | | | | | | |
| 01 | Les commissaires aux comptes possèdent des connaissances scientifiques en matière de comptabilité et d'audit ainsi qu'une connaissance à jour et précise de diverses législations liées à l'élaboration de rapports et à l'expression d'opinions. | | | | | |
| 02 | La capacité pratique à comprendre et à analyser les résultats lors de l'élaboration de rapports. | | | | | |
| **L'autonomie et l'objectivité** | | | | | | |
| 03 | La capacité d'examiner tous les documents de l'entreprise et de mener des examens de manière indépendante afin d'élaborer préparer des rapports de manière objective. | | | | | |
| 04 | L'objectivité dans les attitudes, engagement et respect de normes éthiques élevées lors de l'élaboration des rapports. | | | | | |
| 05 | L'opinion est établie selon une approche intellectuelle et mentale, objective et neutre, en fonction de la conviction exprimée par le commissaire aux comptes. | | | | | |
| **La formation** | | | | | | |
| 06 | Les connaissances, les compétences et le développement des capacités sont améliorés grâce à la participation à des conférences, des séminaires et des cours de formation spécialisés. | | | | | |
| 07 | Il est nécessaire de fournir des formateurs qualifiés issus de l'organisation professionnelle et en dehors à celle-ci en cas de besoin en matière d'appliquer les normes algériennes d'audit. | | | | | |
| **Le soin professionnel** | | | | | | |
| 08 | L'élaboration de rapports honnêtes, efficients et efficaces reflète le niveau de soin professionnel fourni | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | pour parvenir à une opinion technique impartiale. | | | | | |
| 09 | Maintenir les secrets professionnels et les informations confidentielles, sauf s'il existe un droit ou un devoir légal ou professionnel qui permet leur divulgation. | | | | | |
| 10 | Le comptable délivre les rapports dans les délais convenus avec l'agent, selon la durée et le délai précisés. | | | | | |

**Section 2 : l'adéquation de l'environnement juridique et économique en Algérie à l'application de la Norme d'Audit n°700.**

| numéro | Expression | Tout à fait d'accord | D'accord | Neutre | En désaccord | Entièrement désaccord |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **La conformité de l'environnement légal et réglementaire** | | | | | | |
| 01 | La délivrance de la norme 700 conformément aux textes législatifs réglementaires et aux lois en vigueur en Algérie renforce son applicabilité dans la réalité professionnelle. | | | | | |
| 02 | Le législateur algérien assure la protection juridique nécessaire au commissaire aux comptes en cas de litige survenant postérieurement à l'émission des rapports. | | | | | |
| 03 | L'amélioration de l'application de la norme 700 nécessite un suivi et un contrôle de la part du Conseil National de la Comptabilité et de la Chambre Nationale des commissaires aux Comptes. | | | | | |
| 04 | Le commissaire aux comptes a recours à la consultation de personnes accréditées sur les questions liées à l'élaboration des rapports et à l'expression d'opinions prévues par la norme 700. | | | | | |
| 05 | Les textes juridiques suffisent à expliquer comment appliquer la norme 700. | | | | | |
| 06 | Il existe une motivation de la part du législateur algérien pour renforcer l'obligation des commissaires aux comptes d'appliquer la norme 700, ce qui élargira son utilisation. | | | | | |
| **La conformité de l'environnement économique** | | | | | | |
| 07 | La norme 700 est compatible avec l'environnement économique algérien après l'avoir adaptée en fonction des besoins de son environnement des affaires, et c'est ce qui prépare pleinement à son application. | | | | | |
| 08 | L'existence d'un environnement économique qui encourage les établissements à présenter des rapports d'audit conformément à la norme algérienne d'audit 700. | | | | | |
| 09 | La mise en place d'un système de motivation au niveau des entreprises encourage le travail selon les normes algériennes d'audit, ce qui motive à l'application de la norme 700 lors de l'élaboration des rapports et de l'expression des opinions. | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 10 | La crédibilité et la transparence des informations dans les rapports des commissaires des comptes a persisté l'intérêt du milieu algérien pour l'application de la norme 700. | | | | | |

**Section 3: La conception des commissaires aux comptes aux exigences d'application de la norme 700 lors de l'élaboration des rapports et de l'expression de l'opinion dans le milieu algérien.**

| numéro | Expression | | Tout à fait d'accord | D'accord | Neutre | En désaccord | Entièrement désaccord |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Établir une opinion sur les états financiers** | | | | | | | |
| 01 | L'opinion du commissaire aux comptes repose sur le fait de savoir si les états financiers dans tous leurs aspects ont été établis conformément à la référence comptable applicable et qu'ils ne comportent pas de déséquilibres significatifs. | | | | | | |
| **La formulation d'opinion** | | | | | | | |
| 02 | Le commissaire aux comptes exprime une opinion non modifié dans son rapport s'il conclut que les états financiers ont été établis dans tous leurs aspects conformément à la référence comptable applicable. | | | | | | |
| 03 | Le commissaire aux comptes exprime une opinion modifiée dans son rapport si les états financiers dans leur ensemble présentent des déséquilibres significatifs sur la base des éléments probants qui ont été recueillis. | | | | | | |
| **Le contenu du rapport du commissaire aux comptes** | | | | | | | |
| 04 | **Titre de rapport du commissaire aux comptes** | Le rapport porte un titre qui indique clairement qu'il est destiné à un commissaire au compte indépendant. | | | | | |
| 05 | **le destinataire** | Le rapport s'adresse selon l'entité concernée par ce rapport dont les états financiers ont été audités. | | | | | |
| 06 | **Paragraphe d'introduction (ouverture)** | Le rapport comprend la définition de l'entité auditée, ainsi que les états financiers audités et la période qu'ils couvrent. | | | | | |
| 07 | | Le rapport comprend un résumé des méthodes comptables les plus importantes utilisées par l'entité auditée, ainsi que d'autres informations explicatives. | | | | | |
| 08 | **Responsabilité de** | Le rapport indique que la direction est responsable de la préparation et de l'élaboration correcte des | | | | | |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | **la direction** | états financiers conformément au système de comptabilité financière. | | | | | |
| 09 | | Le rapport indique que la conception, la mise en œuvre et le maintien du contrôle interne relèvent de la responsabilité de la direction. | | | | | |
| 10 | **Responsabilité du commissaire aux comptes** | Le rapport doit indiquer que le contrôle et l'expression d'une opinion sur les états financiers conformément aux normes algériennes de contrôle relèvent de la responsabilité du commissaire aux comptes. | | | | | |
| 11 | | Le rapport précise que le commissaire aux comptes doit planifier et exécuter le processus d'audit afin d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne contiennent pas de déséquilibres significatifs. | | | | | |
| 12 | **Explication de l'audit** | Le rapport comprend les procédures sélectionnées mises en œuvre afin d'obtenir des éléments probants fondés sur le jugement du commissaire aux comptes. | | | | | |
| 13 | | Le rapport indique que le commissaire aux comptes effectue des tests de contrôle interne afin de déterminer des procédures d'audit appropriées aux circonstances et n'est pas pour donner une opinion. | | | | | |
| 14 | | Le rapport précise que la procédure d'audit consiste à évaluer le caractère approprié des méthodes comptables appliquées par la direction, ainsi qu'à évaluer la présentation des états financiers d'ensemble. | | | | | |
| 15 | | Le rapport précise que les éléments probants recueillis par le commissaire aux comptes sont suffisants et appropriés pour fonder l'opinion. | | | | | |
| 16 | | Le rapport comprend l'opinion du commissaire | | | | | |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | **Opinion du commissaire aux comptes** | aux comptes sur les états financiers quant à la régularité et à la crédibilité de leur présentation, et sous tous leurs aspects considérés. | | | | | |
| 17 | | Le rapport précis que l'opinion du commissaire aux comptes doit faire référence à la base sur laquelle les états financiers sont fondés, en utilisant, par exemple, la phrase (conformément au système de comptabilité financière...) | | | | | |
| 18 | **Rapport sur les obligations légales et autres obligations réglementaires** | Le rapport inclut la nature des obligations légales de l'entreprise auditée. | | | | | |
| 19 | **Identité et signature du commissaire aux comptes** | Le rapport comprend la signature du commissaire aux comptes et son identité, qui comprend le nom, le titre et la profession, « CAC ». | | | | | |
| 20 | **Date du rapport du commissaire aux comptes** | Le commissaire aux comptes doit dater le rapport en inscrivant une date qui n'est pas antérieure à la date d'achèvement du processus d'audit. | | | | | |
| 21 | **Adresse du commissaire aux comptes** | Le rapport doit indiquer l'adresse où le commissaire aux comptes exerce son activité. | | | | | |
| **Les Informations complémentaires présentées conjointement avec les états financiers** | | | | | | | |
| 22 | Si des informations supplémentaires sont présentées avec les états financiers, le commissaire aux comptes doit évaluer si elles se distinguent clairement des états financiers audités et doit justifier son opinion. | | | | | | |

**Section 4: L'impact attendu sur l'élaboration des rapports et l'expression de l'opinion dans l'environnement algérien après l'application de la Norme d'Audit 700.**

| numéro | Expression | Tout à fait d'accord | D'accord | Neutre | En désaccord | Entièrement désaccord |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 01 | La formulation des rapports est améliorée en termes complets et concis et les éléments minimaux à respecter sont définis. | | | | | |
| 02 | La norme 700 fournit au commissaire aux comptes des paramètres sur la base desquels il ajuste son opinion. | | | | | |
| 03 | Le rapport fournit des informations simples, claires et pertinentes qui ont une valeur prédictive, ce qui augmente la confiance des utilisateurs à information. | | | | | |
| 04 | La norme 700 fournit une présentation détaillée des responsabilités de la direction et du commissaire aux comptes, ce qui permet d'organiser l'information et d'enrichir son contenu. | | | | | |
| 05 | La norme 700 affiche les paragraphes du rapport selon leur importance relative et résume les phrases lors de l'élaboration du rapport. | | | | | |
| 06 | L'application de la norme 700 contribue à unifier le format du rapport et à améliorer sa qualité, renforçant ainsi la confiance dans l'opinion exprimée sur la sincérité des états financiers. | | | | | |
| 07 | l'élaboration des rapports selon la norme 700 réduit leurs erreurs, ce qui contribue à leur précision et accélère la mise en œuvre et l'émission des rapports. | | | | | |

**الملحق رقم (04): قائمة محكمي أداة الدراسة**

| الرقم | الإسم واللقب | الرتبة العلمية | جامعة الإنتماء |
|---|---|---|---|
| 01 | عجيلة محمد | أستاذ التعليم العالي | غرداية |
| 02 | رخرور يوسف | أستاذ التعليم العالي | الأغواط |
| 03 | سعيداني محمد السعيد | أستاذ محاضر-أ- | الأغواط |
| 04 | فتحي مولود | أستاذ محاضر-أ- | المركز الجامعي -أفلو |
| 05 | بن يحي علي | خبير محاسبي | غرداية |

**الملحق رقم (5): معامل ثبات أداة الدراسة**

**الملحق رقم (5-1): معامل ثبات المحور الأول توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر.**

| Statistiques de fiabilité | |
|---|---|
| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
| .815 | 10 |

**الملحق رقم (5-2): معامل ثبات المحور الثاني ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700**

| Statistiques de fiabilité | |
|---|---|
| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
| .885 | 10 |

**الملحق رقم (5–3): معامل ثبات المحور الثالث إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية.**

| Statistiques de fiabilité | |
|---|---|
| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
| .936 | 22 |

**الملحق رقم (5–4): معامل ثبات المحور الرابع التأثير المتوقع على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق 700**

| Statistiques de fiabilité | |
|---|---|
| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
| .744 | 7 |

**الملحق رقم (5–5): معامل ثبات الإستبيان ككل**

| Statistiques de fiabilité | |
|---|---|
| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
| .936 | 49 |

**الملحق رقم (06): عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الأول**

| Statistiques | | |
|---|---|---|
| توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر | | |
| N | Valide | 110 |
| | Manquant | 0 |
| Moyenne | | 4.04 |
| Ecart type | | .440 |

**الملحق رقم (07): عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الثاني**

| Statistiques | | |
|---|---|---|
| ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم 700 | | |
| N | Valide | 110 |
| | Manquant | 0 |
| Moyenne | | 3.30 |
| Ecart type | | .710 |

**الملحق رقم (08): عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول أبعاد المحور الثالث**

| Statistiques | | |
|---|---|---|
| إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية | | |
| N | Valide | 110 |
| | Manquant | 0 |
| Moyenne | | 4.19 |
| Ecart type | | .411 |

**الملحق رقم (09): عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الرابع**

| Statistiques |
|---|
| التأثير المتوقع على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق700 |

| | | |
|---|---|---|
| N | Valide | 110 |
| | Manquant | 0 |
| Moyenne | | 4.06 |
| Ecart type | | .408 |

**الملحق رقم (10): إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدارسة**

| Tests de normalité | | | |
|---|---|---|---|
| | Kolmogorov-Smirnov[a] | | |
| | Statistiques | ddl | Sig. |
| توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر | 1.102 | 110 | .078 |
| ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم700 | 1.289 | 110 | .093 |
| إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية | 1.178 | 110 | .184 |
| التأثير المتوقع على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق700 | 1.307 | 110 | .067 |
| المحاور ككل | .921 | 110 | .320 |
| a. Correction de signification de Lilliefors | | | |

**الملحق رقم (11): إختبار الفرضية الرابعة**

**Récapitulatif des modèles**

| Modèle | R | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation | Modifier les statistiques |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Sig. Variation de F |
| 1 | .447[a] | .200 | .192 | .34726 | .000 |
| a. Prédicteurs : (Constante), المتغيرالمستقل | | | | | |

**ANOVA[a]**

| Modèle | | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Régression | 3.249 | 1 | 3.249 | 26.945 | .000[b] |
| | de Student | 13.024 | 108 | .121 | | |
| | Total | 16.273 | 109 | | | |
| a. Variable dépendante : المتغيرالتابع | | | | | | |
| b. Prédicteurs : (Constante), المتغيرالمستقل | | | | | | |

**Coefficients[a]**

| Modèle | | Coefficients non standardisés | | Coefficients standardisés | t | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | B | Erreur standard | Bêta | | |
| 1 | (Constante) | 2.895 | .245 | | 11.810 | .000 |
| | المتغيرالمستقل | .343 | .066 | .447 | 5.191 | .000 |
| a. Variable dépendante : المتغيرالتابع | | | | | | |

**الملحق رقم (12): إختبار الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرابعة**

| Récapitulatif des modèles | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Modèle | R | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation | Modifier les statistiques |
| | | | | | Sig. Variation de F |
| 1 | .469[a] | .220 | .212 | .365 | .000 |
| a. Prédicteurs : (Constante), توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر | | | | | |

| ANOVA[a] | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Modèle | | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
| 1 | Régression | 4.051 | 1 | 4.051 | 30.405 | .000[b] |
| | de Student | 14.389 | 108 | .133 | | |
| | Total | 18.440 | 109 | | | |
| a. Variable dépendante : إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية | | | | | | |
| b. Prédicteurs : (Constante) توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر | | | | | | |

| Coefficients[a] | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Modèle | | Coefficients non standardisés | | Coefficients standardisés | t | Sig. |
| | | B | Erreur standard | Bêta | | |
| 1 | (Constante) | 2.414 | .323 | | 7.470 | .000 |
| | توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700في الجزائر | .438 | .079 | .469 | 5.514 | .000 |
| a. Variable dépendante : إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية | | | | | | |

**الملحق رقم (13): إختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرابعة**

| Récapitulatif des modèles | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Modèle | R | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation | Modifier les statistiques |
| | | | | | Sig. Variation de F |
| 1 | .260[a] | .067 | .059 | .396 | .006 |
| a. Prédicteurs : (Constante), توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر | | | | | |

| ANOVA[a] | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Modèle | | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
| 1 | Régression | 1.222 | 1 | 1.222 | 7.802 | .006[b] |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | de Student | 16.921 | 108 | .157 | | |
| | Total | 18.144 | 109 | | | |
| a. Variable dépendante : التأثير المتوقع على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق700 | | | | | | |
| b. Prédicteurs : (Constante), توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700 في الجزائر | | | | | | |

**Coefficients[a]**

| Modèle | | Coefficients non standardisés | | Coefficients standardisés | t | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | B | Erreur standard | Bêta | | |
| 1 | (Constante) | 3.089 | .350 | | 8.814 | .000 |
| | توفر الجاهزية الفردية (الشخصية) لدى محافظي الحسابات من أجل تطبيق معيار 700في الجزائر | .241 | .086 | .260 | 2.793 | .006 |
| a. Variable dépendante : التأثير المتوقع على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق700 | | | | | | |

**الملحق رقم (14): إختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرابعة**

**Récapitulatif des modèles**

| Modèle | R | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation | Modifier les statistiques |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Sig. Variation de F |
| 1 | .356[a] | .127 | .118 | .386 | .000 |
| a. Prédicteurs : (Constante), ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم700 | | | | | |

**ANOVA[a]**

| Modèle | | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Régression | 2.334 | 1 | 2.334 | 15.649 | .000[b] |
| | de Student | 16.106 | 108 | .149 | | |
| | Total | 18.440 | 109 | | | |
| a. Variable dépendante : إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية | | | | | | |
| b. Prédicteurs : (Constante), ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم700 | | | | | | |

**Coefficients[a]**

| Modèle | | Coefficients non standardisés | | Coefficients standardisés | t | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | B | Erreur standard | Bêta | | |
| 1 | (Constante) | 3.507 | .176 | | 19.968 | .000 |
| | ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم700 | .206 | .052 | .356 | 3.956 | .000 |
| a. Variable dépendante : إدراك محافظي الحسابات لمتطلبات تطبيق معيار 700 أثناء إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية | | | | | | |

**الملحق رقم (15): إختبار الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرابعة**

| Récapitulatif des modèles | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Modèle | R | R-deux | R-deux ajusté | Erreur standard de l'estimation | Modifier les statistiques |
| | | | | | Sig. Variation de F |
| 1 | .273[a] | .075 | .066 | .394 | .004 |
| a. Prédicteurs : (Constante), ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم700 | | | | | |

| ANOVA[a] | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Modèle | | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
| 1 | Régression | 1.355 | 1 | 1.355 | 8.719 | .004[b] |
| | de Student | 16.789 | 108 | .155 | | |
| | Total | 18.144 | 109 | | | |
| a. Variable dépendante : التأثير المتوقع على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق700 | | | | | | |
| b. Prédicteurs : (Constante), ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم700 | | | | | | |

| Coefficients[a] | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Modèle | | Coefficients non standardisés | | Coefficients standardisés | t | Sig. |
| | | B | Erreur standard | Bêta | | |
| 1 | (Constante) | 3.545 | .179 | | 19.770 | .000 |
| | ملائمة البيئة القانونية والإقتصادية في الجزائر لتطبيق معيار التدقيق رقم700 | .157 | .053 | .273 | 2.953 | .004 |
| a. Variable dépendante : التأثير المتوقع على إعداد التقارير وإبداء الرأي في البيئة الجزائرية بعد تطبيق معيار التدقيق700 | | | | | | |