الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر– بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلـوم المالية و المحاسبة

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences financière et comptabilité

الموضـــــــــــــــوع

دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية

دراسة تحليلية لآراء عينة من ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محـــــاسبة وتدقيـــق

إعداد الطالبتان:
1- باسي زينب إيناس
2- مقداد عايدة

الأستاذ المشرف:
العمري أصيلة

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّـفـة	مؤسسة الانتماء
1	نوبلي نجلاء	أستاذة محاضرة – ب -	رئيسا	**جامعة بسكرة**
2	العمري أصيلة	أستاذة محاضرة – أ -	مشرفا	**جامعة بسكرة**
3	كحول صورية	أستاذة محاضرة – ب -	ممتحنا	**جامعة بسكرة**

السنة الجامعية : 2021/2020

بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر و العرفان

بعد الحمد والشكر والثناء لله العلي القدير الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل نتوجه بالشكر والتقدير لأسرتينا الفاضلتين، وبالشكر لأستاذتنا المشرفة **العمري أصيلة** على توجيهاتها ونصائحها.

كما لا ننسى السادة محافظي الحسابات الذين مدوا لنا يد العون من خلال تخصيص جزء من جهدهم ووقتهم للرد على استبياننا .و نشكر كل طاقم لجنة المناقشة كل واحد باسمه، على تفضلهم وقبولهم مناقشة مذكرتنا هاته

وأخيرا و ليس آخرا لا يفوتنا أن نشكر الأستاذ **سعيدي عبد الحليم** وكافة عمال كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير على كل التوجيهات والمساعدات التي قدمت لنا من أجل إنجاز هذا العمل، دون أن ننسى جميع أساتذتنا في كل مراحل الدراسة.

إهداء

إلى الشمس التي أنارت دربي و غمرتني بدفئها و حنانها ، **أمي الغالية** التي كانت دائما تبعث في التفاؤل و تشجعني لأتقدم نحو الأفضل ،إلى قمري الذي لايغيب **أبي الغالي** سندي في الدنيا، أهدي لكما ثمرة مجهودكما يا مصدر قوتي في الدنيا فلولا وجودكما لما وصلت إلى هذه اللحظة ، أحبكما .

إلى إخوتي **أحمد رامي** و **عماد الدين** و إلى آخر العنقود أختي أو بتعبير أصح ابنتي **زينب** ، ولا أنسى أن أهدي مجهودي هذا إلى جدتي العزيزتين **بشرة** و **زبيدة** و إلى روح جدي الطاهرة **خالد** رحمه الله ، و إلى كل العائلة الكريمة من أخوال وأعمام و خالات و عمات و أبنائهم و على رأسهم ابنة خالتي **ندى** ، و إلى كل الأصدقاء و على رأسهم صديقتي و رفيقتي في المشوار الجامعي **زينب إيناس**

مقداد عايدة

إهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا، أما بعد من دواعي الفخر و الاعتزاز أن أهدي ثمرة جهدي هذا و حصاد مشواري إلى كل من يحمل هذه المذكرة بين كفيه و يمد بصره على عنوانها و يتصفح أوراقها.

إلى أعز ما أملك في الدنيا، إلى من رحمتني بدعواتها و بركاتها، إلى القلب الحنون و مالكة الصدر الرحيم ، و الوجه المنير، **والدتي** العزيزة الغالية حفظها الله و أدامها و مدها بالصحة و العافية

إلى من كان خير مرشد لي نحو العلم و المعرفة، إلى من علمني أن الحياة صبر و عطاء، **أبي** العزيز أطال الله في عمره و أدامه الله سندا لي.

إلى أخواتي حفظهم الله (**هادية، إسراء**)

إلى كل الأقارب و الأصدقاء و رفقاء الدراسة، و أخص بالذكر **عايدة مقداد** زميلة هذا العمل و صديقة الدرب.

و إلى جميع أساتذتي و من كان سببا في نجاحي.

إلى كل من يقدر العلم ويسعى في طلبه

إلى كل من ذكرهم قلبي ونساهم قلمي.

"زينب إيناس"

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
البسملة	_
الشكر و العرفان	_
إهداء	_
قائمة المحتويات	II
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	V
مقدمة	أ–هـ
الفصل الأول:الإطار النظري لمعايير أدلة الإثبات و جودة التدقيق في الجزائر	
تمهيد	1
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق	2
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق	2
المطلب الثاني:مفهوم التدقيق و أدواته	3
المطلب الثالث:أنواع التدقيق	4
المطلب الرابع : أهداف التدقيق و أهميته و مبادئه	6
المطلب الخامس:خطوات عملية التدقيق	8
المبحث الثاني:معايير التدقيق الجزائرية	10
المطلب الأول:ماهية معايير التدقيق الجزائرية	10
المطلب الثاني: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية	11
المطلب الثالث: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية	14
المطلب الرابع: الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية	16
المطلب الخامس: الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية	19
المبحث الثالث:أدلة الإثبات في التدقيق	22
المطلب الأول :أدلة الإثبات و خصائصها	22
المطلب الثاني:أنواع أدلة الإثبات و وسائل الحصول عليها	23
المطلب الثالث:العوامل المؤثرة في كمية و حجية أدلة الإثبات	26
المبحث الرابع:واقع مهنة التدقيق في الجزائر	28
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر	28
المطلب الثاني:مهنة التدقيق في الجزائر	31
المطلب الثالث: محافظ الحسابات	38

المبحث الخامس: معايير أدلة الإثبات الجزائرية	42
المطلب الأول:الإصدارات الأولى لمعايير أدلة الإثبات الجزائرية	42
المطلب الثاني:الإصدارات الثانية لمعايير أدلة الإثبات الجزائرية	48
المطلب الثالث:الإصدارات الثالثة لمعايير أدلة الإثبات الجزائرية	50
المطلب الرابع:الإصدارات الرابعة لمعايير أدلة الإثبات الجزائرية	52
المطلب الخامس:مساهمة معايير أدلة الإثبات الجزائرية في تحسين جودة عملية التدقيق	56
الفصل الثاني:دراسة أراء عينة من ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر	
المبحث الأول: مراحل إعداد استمارة الدراسة الإستبيانية	62
المطلب الأول:تحضير استمارة الاستبيان	62
المطلب الثاني:هيكل استمارة الاستبيان	63
المطلب الثالث:نشر و إدارة استمارة الاستبيان	65
المطلب الرابع: الحدود الزمانية و المكانية للدراسة	66
المبحث الثاني:الدراسة الإحصائية الوصفية لعناصر الاستبيان	67
المطلب الأول:مجتمع و أدوات الدراسة	67
المطلب الثاني اختبار طبيعة توزيع البيانات بمعمل كولموكروف–سميرنوف	68
المطلب الثالث:اختبار الصدق و الثبات	71
المطلب الرابع:الدراسة الإحصائية للمتغيرات الشخصية للدراسة	78
المبحث الثالث: تحليل البيانات و اختبار فرضيات الدراسة	83
المطلب الأول:الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	83
المطلب الثاني:اختبار الفرضيات	84
خاتمة	92
قائمة المراجع	94
الملاحق	–
الملخص	–

قائمة الجداول

قائمة الجداول		
الرقم	عنوان	الصفحة
01	معايير أدلة الإثبات الجزائرية	21
02	اختبار الطبيعة بمعامل كولموكروف–سميرنوف بالنسبة للمحور الأول	68
03	اختبار الطبيعة بمعامل كولموكروف–سميرنوف بالنسبة للمحور الثاني	69
04	جدول يوضح المتوسط المرجح	71
05	اختبار درجة الثبات	71
06	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول و الدرجة الكلية للمحور الأول	72
07	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني و الدرجة الكلية للمحور الثاني	74
08	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري مع تحديد اتجاه العينة	75
09	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	78
10	توزيع العينة حسب العمر	79
11	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	80
12	توزيع العينة حسب الوظيفة	81
13	توزيع العينة حسب إطلاعهم على معايير التدقيق الجزائرية	82
14	إمكانية الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائرية في عملية التدقيق	85
15	توفر معايير أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني	86
16	تأثير أدلة الإثبات الجزائرية على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية	88

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال		
الرقم	**العنوان**	**الصفحة**
01	**توزيع العينة حسب المؤهل العلمي**	**78**
02	**توزيع العينة حسب العمر**	**79**
03	**توزيع العينة حسب الخبرة المهنية**	**80**
04	**توزيع العينة حسب الوظيفة**	**81**
05	**توزيع العينة حسب إطلاعهم على معايير التدقيق الجزائرية**	**82**
06	**شكل الانتشار يبين توفر معايير أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني شكل الانتشار يبين**	**87**
07	**شكل الانتشار يبين توفر أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية**	**89**

مقدمة

مقدمة :

كان للثورة الصناعية دورا كبيرا في تطور مهنة التدقيق،حيث أنها أدت إلى زيادة حجم الشركات وتوسع أنشطتها، ومن جهة أخرى شهدت هاته الفترة تغيير وتطور في وسائل وطرق الإنتاج والتسيير، الأمر الذي أدى إلى ظهور مبدأ انفصال الملكية عن الإدارة، ونظرا لتعارض المصالح بين المالكين والمسيرين وجب الاستعانة بطرف خارجي يتمتع بالخبرة والمهارة والاستقلالية لإعطائهم صورة صادقة ومعبرة عن الوضعية المالية لمؤسساتهم، بهدف اتخاذ قراراتهم،و يبقى مدى ملائمة القرارات المتخذة من عدمها مرتبطا بمدى صدق وعدالة رأي المدقق، وليكون هذا الرأي في مستوى عالي من المصداقية والعدالة، لابد من الالتزام بقواعد وأسس واضحة وبسيطة يعتمد عليها المدقق بغرض إعداد رأيه بشكل ملائم وكافي يخدم جميع الأطراف .

و من أجل الوصول إلى جودة في عملية التدقيق سعت الهيئات المهنية والمنظمات الدولية على رأسهم الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلا بلجنة التدقيق الدولية IAPC، وغيرها من اللجان المنبثقة عنه إلى إصدار جملة من الإرشادات والإجراءات الحديثة ممثلة في معايير التدقيق الدولية التي تسعى لتوحيد الممارسات في مجال مهنة التدقيق. و قد سعت العديد من دول العالم إلى تبني هذه المعايير من أجل إعطاء التدقيق بعدا دوليا، كذلك الجزائر أبدت اهتمامها بهذه المهنة بعد الاستقلال، حيث حاولت إعطائها إطارا قانونيا، من خلال إصدار قوانين وتشريعات مختلفة منها القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وتلاه إصدار معايير التدقيق الجزائرية بداية من الإصدار الأول في 04 فيفري 2016 إلى غاية الإصدار الرابع، بهدف تحسين واقع الممارسة المهنية، مما سيساهم بشكل مباشر في تحسين جودة التدقيق وزيادة الثقة في القوائم المالية . ومن هنا يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما هو دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية ؟

و يندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية كمايلي:

- هل توجد إمكانية لاعتماد معايير أدلة الإثبات الجزائرية في عملية التدقيق ؟
- هل لمعايير أدلة الإثبات دور في تحسين جودة عملية التدقيق؟

فرضيات البحث:

من أجل الإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية نقترح الفرضيات التالية:

- هناك إمكانية الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائرية في عملية التدقيق
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر معايير أدلة الإثبات وتأثيرها على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني.

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر أدلة الإثبات وتأثيرها على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية

أهمية موضوع البحث :

تكمن أهمية موضوع بحثنا في إبراز مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات الجزائرية في تحسين جودة عملية التدقيق حيث تعد هذه المعايير القواعد والأسس التي تضبط مهنة التدقيق وتسهل عمل محافظ الحسابات كما نسعى من خلال دراستنا أيضا إلى لفت نظر محافظ الحسابات لأهمية الالتزام بمعايير أدلة الإثبات الجزائرية.

أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار موضوع البحث بناءا على العديد من الأسباب منها ذاتية وأخرى موضوعية نلخصها في:

- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر .
- موضوع البحث في صلب تخصصنا ويخدمه .
- حداثة الموضوع بالنظر إلى الدراسات السابقة.
- أهمية الموضوع وضرورة لفت نظر المدقق إلى التقيد بتطبيق معايير أدلة الإثبات الجزائرية .
- محاولة إثراء الموضوع وجعله أرضية يعتمد عليها في دراسات مستقبلية.

أهداف الدراسة:

نهدف من خلال هذا البحث تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها:

- التعرف على اصدارات معايير التدقيق الجزائرية .
- التعرف الأدلة الإثبات بأنواعها.
- التعرف على التدقيق وتطوره في الجزائر .
- التطرق لأهمية جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها

منهج الدراسة:

للقيام بهذه الدراسة قمنا بإتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي بحيث اعتمدنا على المنهج الوصفي في الإطار النظري للإلمام بالجوانب المتعلقة بالتدقيق وجودة عملية التدقيق ومعايير أدلة الإثبات الجزائرية أما المنهج التحليلي فاعتمدنا عليه في تحليل نتائج الدراسة التطبيقية للتوصل إلى نفي أو إعتماد الفرضيات.

الدراسات السابقة:

تم الاطلاع على العديد من الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث نذكر منها:

- بن صغير أشرف،**دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA و معايير التدقيق الدولية ISA**، شعبة علوم تجارية،تخصص محاسبة ومالية ،جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي،2017/2016.

الهدف من هذه الدراسة كان: التعرف على معايير التدقيق الدولية؛ ومعرفة أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية.

و قد تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- معايير التدقيق الدولية جاءت لضبط عمل المدققين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثالية.
- جاءت معايير التدقيق الدولية من أجل الحصول على القبول في جميع أنحاء العالم.
- تأخر تطور التدقيق في الجزائر جعل مهنة التدقيق فيها تعاني قصورا وتبدوا بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة مهنيا.

- عماد مرجانة ،**دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر**، علوم تجارية ،تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي ،2017/2016.

الهدف من الدراسة: التعرف على واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.

تم التوصل الى **النتائج التالية:**

- نجاح وتطور مهنة التدقيق في الجزائر يتوقف على درجة تطبيق هذه المعايير.
- الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية وتطبيق ما ينص عليه كل معيار خلال عملية التدقيق يمكننا من الوصول إلى الجودة في عملية التدقيق والجودة فى مخرجات عملية التدقى
- تطبيق هذه المعايير يزيد من مستوى الثقة في القوائم المالية ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين مستخدمي هذه القوائم المالية
- الاعتماد على معايير التدقيق سيساعد محافظي الحسابات وخبراء محاسبين على القيام بعملية التدقيق بأكبر كفاءة من خلال تطبيق ما تنص عليه إجراءات كل معيار

- بوحته علي، زعيتر خيرالدين،**مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA**،علوم مالية ومحاسبية، محاسبة وتدقيق،جامعة محمد بوضياف مسيلة،2019/2018

الهدف من الدراسة: إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو الوقوف على مدى تطبيق محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية، خاصة وأن هذه المعايير حديثة الإصدار وما زالت في طريقها للاكتمال.

و قد تم التوصل من هذه الدراسة **إلى النتائج التالية:**

- أهمية وضرورة العمل بمعايير التدقيق من طرف محافظ الحسابات على إعتبار أنها تمثل له الإطار العام والدليل للتغلب على صعوبات المهنة وتجنب الوقوع في الأخطاء
- كما وأنه من خلال الدراسة الميدانية استخلصنا أن محافظ الحسابات يستعين بمعايير التدقيق الجزائرية خلال تنفيذ مهام التدقيق بالرغم من تواجد بعض الصعوبات التي استطاعوا التعامل معها.
- إن الإلتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية من طرف محافظي الحسابات كفيل بإنتاج معلومات مالية عالية المصداقية وبتالي توفير جو ملائم لمستخدميها.

أوجه التشابه والإختلاف:

بالنسبة للدراسة الأولى:

أوجه التشابه بين دراستنا ودراسة السابقة :

- كلتا الدراستين تبحثان حول معايير التدقيق الجزائرية
- تهدف كل من الدراستين إلى معرفة مفهوم التدقيق

وجه الاختلاف بين الدراستين: تطرقت الدراسة السابقة إلى معايير التدقيق الجزائرية بصفة شاملة أما في دراستنا فسنتخصص في معايير التدقيق الخاصة بأدلة الإثبات

بالنسبة للدراسة الثانية:

وجه التشابه:أثر معايير التدقيق على تحسين جودة عملية التدقيق.

وجه الإختلاف: دراستنا تخصصت في أثر معايير أدلة الإثبات على تحسين جودة عملية التدقيق.

بالنسبة للدراسة الثالثة:

أوجه التشابه وأوجه الاختلاف: يكمن وجه التشابه بين دراستنا وهذه الدراسة السابقة هو انه في كلتا الدراستين تطرقنا إلى عمل محافظ الحسابات في الجزائر .

أما بخصوص وجه الاختلاف فإن الدراسة السابقة كانت حول مدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من قبل محافظ الحسابات في الواقع، أما دراستنا فستدرس دور هذه المعايير في تحسين عمل المدقق.

صعوبات الدراسة:

أثناء إعداد البحث واجهنا العديد من الصعوبات نذكر منها:

- عدم توفر المراجع الكافية بما أن موضوعنا موضوع جديد نسبيا.
- صعوبة الدراسة الميدانية لعدم استقبالنا في المؤسسات بسبب جائحة كورونا .
- صعوبة توزيع الاستبيان.

هيكل الدراسة :

بغية الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية واختبار الفرضيات تم تقسيم بحثنا إلى فصلين متكاملين الأول نظري والثاني تطبيقي مسبوقين بمقدمة تناولت الإطار المنهجي للدراسة من خلال توضيح الإشكالية والفرضيات وأهمية هذه الدراسة وأهدافها ومنهج المتبع وأخيرا الدراسات السابقة المعتمد عليها.

الفصل الأول المعنون **بـ:** الإطار النظري لمعايير أدلة الإثبات وجودة التدقيق في الجزائر ،حيث إحتوى هذا الفصل على العناصر التالية: الإطار المفاهيمي للتدقيق ،معايير التدقيق الجزائرية ،أدلة الإثبات في التدقيق، واقع مهنة التدقيق في الجزائر، دور معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق.

الفصل الثاني : أما في هذا الفصل سوف نقوم بالدراسة التطبيقية وذلك عن طريق توزيع استبيان على مجموعة من محافظي الحسابات وتضمن هذا الفصل مايلي: مراحل إعداد استمارة الدراسة الاستبيانية ،الدراسة الإحصائية الوصفية لعناصر الاستبيان، تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة .

خاتمة: سنوضح فيها نتائج الدراسة، آفاقها وأهم التوصيات.

الفصل الأول

تمهيد:

إن ظهور التدقيق ووصوله إلى ما هو عليه الآن كان أمرا حتميا بسبب الانفتاح الاقتصادي العالمي، ومن أجل تقريب وتوحيد الممارسات ظهرت فكرة وضع أسس دولية لممارسة مهنة التدقيق، تتمثل فيما يعرف بمعايير التدقيق الدولية، التي تهدف إلى استعمال لغة واحدة في التدقيق تتجاوز كل الاختلافات في تطبيق القواعد والأسس، وتهدف إلى الوصول إلى جودة عملية التدقيق، مما يزيد من الثقة في المعلومات المالية وكشف الأخطاء والتلاعبات وتجاوز جميع العراقيل التي من شأنها التأثير على عملية التدقيق ومخرجاتها،كما قامت الجزائر أيضا بإصدار معايير تدقيق جزائرية مستنبطة من الدولية لمواكبة التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق على مستوى العالم.

وبهدف معرفة ماهية التدقيق ومعايير التدقيق الجزائرية وخاصة المعايير المتعلقة بأدلة الإثبات تطرقنا في الفصل الأول إلى خمسة مباحث كما يلي: الإطار المفاهيمي للتدقيق، معايير التدقيق الجزائرية، ماهية أدلة الإثبات في التدقيق، واقع مهنة التدقيق في الجزائر، دور معايير أدلة الإثبات الجزائرية في تحسين جودة عملية التدقيق.

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق

في عالم الأعمال والمال نجد أن اتخاذ أي قرار سليم يتطلب توافر معلومات دقيقة وصحيحة، ونظرا لتعدد نشاطات المؤسسات أصبحت هذه الأخيرة غير قادرة على تجنب الأخطاء الناشئة عن سوء الاستخدام، ومن هنا نشأت الحاجة إلى إيجاد أداة تساعد في اكتشاف الانحرافات، وتتمثل هذه الأداة في عملية التدقيق.

وكتحليل لما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للتدقيق، مفهومه، أهميته، أهدافه، أساليبه.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

كان أول ظهور لمهنة المحاسبة والتدقيق في مصر، حيث كان الموظفون يحتفظون بسجلات لمراقبة الإيرادات وتدبير الأموال، كما ظهرت مهنة التدقيق في اليونان فكان المدقق يستمع إلى القيود المسجلة في الدفاتر للتأكد من صحتها فكلمة تدقيق

(auditing) مشتقة من كلمة لاتينية (audire) تعني يستمع.

وظهور نظرية القيد المزدوج في القرن 15 أدى إلى انتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى إلى تطور مهنة تدقيق الحسابات حيث أصبحت علما يدرس في الجامعات، ففي عام 1581 ظهرت أول كلية تدرس مهنة التدقيق والمسماة بـ (roxonati). وقد زاد الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات بعد الثورة الصناعية وازدهار التجارة في أوروبا، مما نتج عنه ظهور المشروعات الكبيرة واتسعت نشاطاتها، فأدى هذا التطور الاقتصادي إلى انتشار الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة في القرن 20،

و كان لهذه الأخيرة دورا فعالا في انفصال الملكية عن الإدارة الأمر الذي أدى إلى زيادة رغبة الملاك المساهمين لخدمات المحاسبين والمدققين لحماية مصالحهم وحقوقهم .

كما لعبت السياسة المالية والضريبية دورا هاما وبارزا في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق، إذ ظهرت أداة رقابة جديدة هي الفحص الضريبي .

وفي أواخر القرن 19، بدأ الملاك المساهمون في إقامة دعاوي على المدققين لمطالبة المدققين التعويض عما أصابهم من ضرر نتيجة إهمالهم وتقصيرهم في أداء مهنتهم، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى التعاون الجماعي مع المدققين لحمايتهم وتوجيههم في مباشرة الأعمال الموكلة إليهم، فنشأت منظمات لتنظم مهنة المحاسبة والتدقيق، فكانت أول منظمة في بريطانيا وهي جمعية المحاسبة سنة 1854 ثم في كندا سنة 1880 وفي فرنسا سنة 1881 والولايات المتحدة سنة 1882 وألمانيا سنة 1896 واستراليا سنة 1904 وفنلندا سنة 1911 (محمود، كلبونة، و زريقات، علم تدقيق الحسابات،النظري ، 2011 ، الصفحات 18-19).

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق وأدواته

الفرع الأول: تعريف التدقيق

التدقيق بصورة رئيسية هو فحص المعلومات أو البيانات المالية الخاصة بالمؤسسة من قبل شخص مستقل ومحايد. (العزب، 2012)

وقد عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) التدقيق على انه "طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ماهو مثبت بالدفاتر والسجلات، حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ماهو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية ". (AICPA, "AUDITING Concepts Committee,Report Of The Accounting Review Committee On basic Auditing Concepts", 1972)

كما عرف التدقيق على أنه عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات حول المعلومات من أجل تحديد درجة امتثال هذه المعلومات للمعايير والأسس المتبعة، والإبلاغ عن نتيجة العملية من خلال رأي محايد . (محمود، كلبونة، و زريقات، علم تدقيق الحسابات،النظري ، 2011 ، صفحة 21)

ويقصد بتدقيق الحسابات فحص انظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر الخاصة بالمشروع، وذلك للخروج برأي فني محايد يوضح مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع . (عبد الله، 2014، صفحة 7)

من خلال التعريفات السابقة نستخلص أن التدقيق هو جمع أدلة الإثبات وفحصها للتأكد من صحة ما هو مسجل في الكشوف المالية ومن ثم إعداد تقرير يوضح نسبة صحة ومصداقية هذه الكشوف لمساعدة المستفيدين منها في اتخاذ القرارات، والذي يقوم بالتدقيق يجب أن يكون شخص محايد ومستقل وكفؤ.

الفرع الثاني: أدوات التدقيق

أولا: الفحص، يقصد بالفحص التأكد من صحة العمليات المسجلة في القوائم المالية أي فحص القياس المحاسبي.

ثانيا: التحقق، يقصد به الحكم بأن القوائم المالية تعبر بمصداقية عن نتائج الأعمال خلال فترة معينة.

ثالثا: الإبلاغ، هو إثبات نتائج الفحص والتحقق بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية . (محمود، كلبونة، و زريقات، علم تدقيق الحسابات،النظري ، 2011 ، الصفحات 21-22)

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

يمكن تبويب التدقيق إلى عدة أنواع أساسية حسب نوع العمل سواء كان هذا العمل مرتبط بالتشغيل الإداري، أو بالتحقق من مدى التزام العميل بقواعد وإجراءات محددة أو بتدقيق القوائم المالية، كما يمكن تبويب التدقيق إلى عدة أنواع أخرى.

الفرع الأول: أنواع التدقيق الأساسية

تصنف أنواع التدقيق الأساسية إلى التدقيق التشغيلي وتدقيق الالتزام وتدقيق القوائم المالية

أولا: التدقيق التشغيلي

"عرف التدقيق التشغيلي بأنه عملية منتظمة لجمع الأدلة المتعلقة بكفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية لمؤسسة معينة و تقييمها في ضوء الأهداف المحددة من قبل إدارة المنشاة ."

و منه فإن التدقيق التشغيلي يسعى إلى فحص وتقييم أداء المؤسسة لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد .

ثانيا: تدقيق الالتزام

يعرف هذا النوع من التدقيق بأنه عملية يتم إجراؤها لتحديد ما إذا كانت الجهة الخاضعة للتدقيق تلتزم بقواعد وإجراءات الموضوعة مسبقا من قبل سلطة أعلى.

ثالثا: تدقيق القوائم المالية

هو التدقيق الذي يتم من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل، تقوم المؤسسة بتعيينه لفحص البيانات والقوائم المالية الخاصة بها، وإبداء رأيه في مدى تعبير هذه البيانات عن الوضع المالي للمنشأة خلال فترة محددة، ويكون رأي المدقق في شكل تقرير يستفيد منه المستخدمين المعنيين . (الشحنة، 2015، الصفحات 42-44)

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الأخرى

أولا: من حيث نطاق التدقيق

أ. التدقيق الكامل: يقوم المدقق بموجب هذا النوع بفحص السجلات ككل ويحصل هذا في المشاريع الصغيرة ويسمى تدقيقا كاملا تفصيليا، وقد تطور التدقيق الكامل مع توسع المشاريع والشركات الصغيرة وأصبح يسمى تدقيقا كاملا اختباريا فمن خلاله يقوم المدقق بفحص عينات من القيود والسجلات.

ب. التدقيق الجزئي: بموجب هذا النوع يقتصر عمل المدقق على فحص بعض العمليات فقط كفحص مخزون السلع، لا يعطي المدقق رأيه حول القوائم المالية في هذا النوع لأنه اطلع على جزء فقط من البيانات. (محمود، كلبونة، و زريقات، علم تدقيق الحسابات،النظري ، 2011 ، صفحة 37)

ثانيا: من حيث الوقت الذي يتم به التدقيق

أ. التدقيق النهائي: في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بفحص القوائم المالية في نهاية السنة المالية، حيث يقوم بإقفال ملاحظاته وإجراء التسويات اللازمة، ثم يقوم بإبداء رأيه حول البيانات المالية، وهذا النوع من التدقيق لا يصلح في الشركات الكبيرة بل يكون مفيدا في الشركات الصغيرة والمتوسطة .

ب. لتدقيق المستمر: يكون هذا النوع من التدقيق على فترات على مدار السنة المالية، حيث يكلف المدقق بزيارات عديدة وباستمرار للشركة المراد فحص بياناتها، والغرض منه :

1. فحص نظام الرقابة الداخلي
2. تمكين المدقق من وضع برنامج للتدقيق عن طريق العينات التي تخفض العبء على المدقق
3. يكون رادعا أمام الموظفين، حيث يكون لديهم إحساس بأنهم مراقبين دائما، ويساعد في الكشف عن تلاعب الموظفين في الوقت المناسب. (كايد، 2012، الصفحات 13-14)

ثالثا: من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق

أ. التدقيق الداخلي: يقوم بهذا النوع من التدقيق مدقق أو مجموعة من المدققين التابعين للمؤسسة وذلك لحماية أموال المنشأة والوصول إلى أهدافها بسرعة ممكنة .

ب. التدقيق الخارجي: تقوم الشركة بتعيين مدقق من الخارج من أجل تدقيق حساباتها ويكون هذا المدقق مستقل وله رأي محايد حول القوائم المالية. (أبو رقبة و المصري، 2014، الصفحات 21-22)

رابعا: من حيث درجة الإلزام

أ. التدقيق إلزامي: هو التدقيق الذي تفرضه التشريعات والقوانين السارية في البلد، وتفرض عقوبات في حال عدم إجرائه، ويكون هذا النوع من التدقيق للحفاظ على حقوق المالكين وحقوق الدائنين.

ب. التدقيق اختياري: ويتم هذا النوع من التدقيق بطلب من أصحاب المؤسسات بدون إلزام وتقوم به المؤسسات الفردية . (عيسى، 2015، صفحة 28)

خامسا: من حيث درجة شمولية التدقيق

أ. التدقيق العادي: الهدف منه التأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها عن الوضع المالي للمؤسسة مع إبداء المدقق لرأيه المحايد.

ب. التدقيق لغرض معين: الهدف منه البحث عن حقيقة معينة ويكون هذا الفحص مسبوق بالتدقيق العادي، والغرض من هذا النوع من التدقيق اكتشاف الغش أو الاختلاس.

سادسا: التدقيق حسب الهدف

أ. التدقيق المالي: هو أن يقوم المدقق بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة، ويخرج برأي محايد حول صحة ومصداقية بياناتها.

ب. التدقيق الإداري: يقصد به الفحص والتأكد من أن إدارة المؤسسة تحقق أقصى منفعة وعائد بأقل تكلفة ممكنة.

ج. تدقيق الأهداف: يقصد به التحقق والتأكد من أن الأهداف المحددة مسبقا قد تحققت فعلا.

د. التدقيق القانوني: هو التأكد من تطبيق النصوص القانونية المصدرة من قبل الحكومات، وكذلك التأكد من تطبيق العقد التأسيسي والنظام الداخلي للمؤسسة .

هـ. التدقيق الاجتماعي: بعد أن أصبح من أهداف المؤسسة تحقيق الرفاهية للمجتمع ظهر هذا النوع من التدقيق للتأكد من أن المشروع يقوم بهذا الواجب. (محمود، كلبونة، و زريقات، علم تدقيق الحسابات،النظري ، 2011 ، الصفحات 39-40)

المطلب الرابع: أهداف التدقيق وأهميته ومبادئه

الفرع الأول: أهداف التدقيق

يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين هما: الأهداف التقليدية والحديثة

أولا: الأهداف التقليدية، وهي نوعان:

أ. أهداف رئيسية:

1. التحقق من صحة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر
2. إبداء رأي محايد عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي

ب. أهداف ثانوية:

1. اكتشاف الغش والأخطاء بالدفاتر والسجلات
2. وضع ضوابط وإجراءات لتقليل فرص ارتكاب الغش والأخطاء

3. اعتماد الإدارة عليه في وضع السياسات الإدارية واتخاذ القرارات
4. تمكين مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرارات المناسبة

ثانيا: الأهداف الحديثة

مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وطرق معالجتها

أ. تقييم نتائج الأعمال مقارنة بالأهداف المرسومة
ب. منع الإسراف عن طريق تحقيق أقصى كفاية إنتاجية
ج. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع (محمود، كلبونة، و زريقات، علم تدقيق الحسابات العلمي، (ب)2011)

الفرع الثاني: أهمية التدقيق

تظهر أهمية التدقيق في كونه وسيلة لخدمة عدة فئات داخل أو خارج المؤسسة، حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي للمدقق في اتخاذ القرارات، ومن هذه الفئات ما يلي :

أولا: إدارة المشروع

تعتمد إدارة المشروع اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المدققة في عملية التخطيط وتقييم الأداء

ثانيا: المستثمرون

هم الذين يعتمدون على التقرير النهائي للمدقق في اتخاذ قرارات المتعلقة بالاستثمار .

ثالثا: الجهات الحكومية

تعتمد على القوائم المالية المدققة في فرض الضرائب وغير ذلك.

رابعا: المقرضون والبنوك

حيث أن القوائم المالية المدققة تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمؤسسات التي ستقدم لها قروض أو تسهيلات ائتمانية . (الشحنة، 2015، صفحة 39)

الفرع الثالث: المبادئ الأساسية للتدقيق

لقد حدد معيار التدقيق الدولي رقم 3، المبادئ الأساسية التي يجب على المدقق الالتزام بها وهي كالتالي :

أولا: الأمانة والاستقلال

يجدر بالمدقق أن يكون أمينا ومخلصا في عمله، كما عليه أن يحافظ على استقلاليته وألا يكون متحيزا.

ثانيا: السرية

يجب على المدقق أن يحافظ على المعلومات المقدمة له وألا يبوح بها إلى أي جهة أخرى إلا في الحالات التي يستدعيها القانون.

ثالثا: المهارات والكفاءة

يجب أن تتوفر في المدقق الكفاءة العلمية والمهارة والمعرفة الفنية والمهنية الكافية لتنفيذ عمله وإعداد تقريره.

رابعا : العمل الذي ينجزه الآخرون

يعتبر المدقق مسؤولا عن إبداء الرأي حول المعلومات المالية فيجدر به أن يوجه ويراجع أعمال مساعديه ويشرف عليهم، كما يجب أن يكون مقتنعا بما ينجزه له مدققون أو خبراء آخرون .

خامسا: التوثيق

يجب على المدقق أن يوثق كل المعلومات والأدلة التي تثبتها.

سادسا: التخطيط

يجب على المدقق أن يقوم بالتخطيط لعمله وذلك ليسهل عليه انجازه بكفاءة وفي الوقت المناسب.

سابعا: قرائن التدقيق

يجب على المدقق عند تنفيذه للإجراءات أن يحصل على قرائن كافية ومناسبة تمكنه من التوصل إلى نتائج يعتمد عليها في إبداء رأيه. (كايد، 2012، الصفحات 24-27)

المطلب الخامس: خطوات عملية التدقيق

للقيام بعملية التدقيق يجب على المدقق إتباع الخطوات التالية :

الفرع الأول: فهم طبيعة عمل المنشأة

أول خطوة يقوم بها المدقق هي فهم الطبيعة القانونية للكيان ونوع النشاط والهيكل التنظيمي له وأنظمته المحاسبية ومن خلال هذه المعلومات يقرر المدقق قبول مهمة التدقيق أو الاعتذار عن ذلك

الفرع الثاني: فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية المتوفرة لدى العميل

ثم بعد ذلك على المدقق فهم بيئة نظم الضبط الداخلي، وإجراءات نظام الرقابة الداخلية ومعرفة مدى تحقق الرقابة الداخلية ومن خلال ذلك يقرر مدى قابلية حسابات العميل للتدقيق من خلال ذلك فإذا اتضح له عدم قابليتها للتدقيق عليه الانسحاب من المهمة.

الفرع الثالث: تقويم درجة المخاطرة في نظام الرقابة الداخلية

فإذا اتفق على أن درجة المخاطرة بشان قدرة نظام الرقابة الداخلية على الكشف التلقائي للأحداث التي أظهرت على غير حقيقتها في البيانات الختامية مرتفعة فان مخاطر التدقيق تكون مرتفعة، وعندما تكون درجة المخاطرة في التدقيق متدنية يجب فهم نظام الرقابة الداخلية وتحديد الأمور التي تعزز قناعة المدقق بان درجة المخاطرة هي دون المستوى.

الفرع الرابع: تنفيذ التدقيق الاختباري

يستخدم المدقق تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وموقفه بشان درجة مخاطر التدقيق في تحديد طبيعة أعمال التدقيق، توقيت أعمال التدقيق والوقت اللازم لأعمال التدقيق وحجم العينة.

الفرع الخامس: تقويم نتائج أعمال التدقيق

بعد أداء المدقق لأعمال التدقيق يقوم بتقويم نتائجها والتوصل إلى الاستنتاجات بغرض معرفة مدى إمكانية توفر الضمان الكافي الذي يعتمد عليه في إبداء رأيه الفني المحايد حول صحة ومصداقية البيانات الواردة في القوائم المالية الختامية.

الفرع السادس: إعداد التقرير

يبين تقرير المدقق نطاق الأعمال التي قام بها ويبين استنتاجاته فيما يتعلق بمدى عدالة ومصداقية المعلومات المحاسبية و المالية لكل من المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة موضوع التدقيق (خيطاس، 2015)

المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية

تتم عملية إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية بعد الاتفاق بين اللجان (لجنة مراقبة الجودة ولجنة متخصصة ولجنة توحيد الممارسات)، حيث يتم تبني المعايير الدولية ومحاولة معالجتها وتنظيمها وتكييفها مع الواقع الوطني الذي تتطلبه ممارسة مهن المحاسبة والتدقيق. وتتم عملية ترجمتها على مستوى اللجنة الوطنية لتوحيد المقاييس وبعد عملية التأكد من المعايير وفحصها ومراجعتها للمرة الثانية وعرضها على الهيئات التشريعية تتم عملية نشرها على مستوى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

ومنه سنقوم بعرض ماهية معايير التدقيق الجزائرية والإصدارات المتضمنة فيها .

المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق الجزائرية

الفرع الأول: نشأة معايير التدقيق الجزائرية

أقدمت الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في الجزائر (المجلس الوطني للمحاسبة CNC) بخطوة هامة في مجال التدقيق من خلال إصدار معايير التدقيق الجزائرية حيث كانت بداية تفكير في إصدار هذه المعايير في سياق الإصلاح المحاسبي سنة 2001، أين تم تشكيل لجنة سميت حسب القانون 07-11 بلجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية.

وفي سنة 2009 اقترح أعضاء هذه اللجنة إنشاء معايير تدقيق وطنية، إلا أن القانون 10-01 الصادر سنة 2010 أبطئ هذا المشروع، كما تناول التقرير الذي صدر عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في إطار تقييم القانون 10-01 إنشاء لجنة AdHoc سنة 2014 متفرعة من CNC حيث كلفت بمهمة تحيين القانون 10-01، وقد قامت هذه اللجنة في جوان 2015 بتقديم مقترح يتضمن تقويم مجموعة من المواد.

وفي سنة 2016 انتهى ذلك العمل الممتد من 2011 إلى 2016 بتصميم معايير التدقيق الجزائرية وتم إصدارها وفقا لأربعة مقررات سيتم ذكرها في المطالب الموالية لهذا المطلب. (معمري، 2018، الصفحات 454-455)

الفرع الثاني: تعريف معايير التدقيق الجزائرية

أولا: تعرف المعايير الجزائرية للتدقيق على أنها: "مرجع يسترشد به المهنيين من أجل أداء مهمتهم والخروج بتقرير ذي جودة عالية يفيد كل من المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم، غير أن هذه المعايير قابلة للتعديل والإضافة والتجديد طبقا لظروف التطور الاقتصادي ومقتضيات التطبيق الجزائري للمعايير الدولية" (صنهاجي، عوادي، و عمامرة، 2017، صفحة 427)

ثانيا: تعرف أيضا على أنها: "إحدى الركائز الأساسية لعمل المدقق سواء كان داخليا أو خارجيا، وتساهم تلك المعايير على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة أو التدقيق" (بوزيدة و سايح، 2017، صفحة 44)

يتضح من خلال التعريفين السابقين أنّ المعايير الجزائرية للتدقيق عبارة عن مرجع أساسي يعتمد عليه المدقق الجزائري في مختلف مراحل عملية التدقيق منذ قبوله المهمة إلى غاية إعداد التقرير النهائي.

الفرع الثالث: أهمية معايير التدقيق الجزائرية

" يمكن توضيح أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق في تطوير مهنة التدقيق باختصار في النقاط الآتية:

أولا: رفع مستوى مهنة التدقيق بالجزائر

ثانيا: تعتبر دليلا يسترشد به محافظ الحسابات عند قيامه بتدقيق القوائم المالية

ثالثا: تبين واجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات عن تدقيق القوائم المالية

رابعا: تساعد محافظي الحسابات على تجنب الأخطاء أثناء تدقيق القوائم المالية

خامسا: تحسن من جودة تقارير التدقيق المبنية على الموضوعية والمصداقية بعيدا عن الشكلية

سادسا: تجنب الإشكالات والغموض المحتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المدقق لتحقيق أهداف مهمة التدقيق" (حيرش و قاسمي، 2018)

المطلب الثاني: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية

وفقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الذي يهدف إلى وضع المعايير التالية حيز التنفيذ:

المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت : 210) اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت : 505) التأكيدات الخارجية

المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت : 560) الأحداث اللاحقة

المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت 580) التصريحات الكتابية

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق:

أولا: مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق.

يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية، مع وجود بعض الاستثناءات فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات المؤسسات الصغيرة.

ثانيا: الأهداف

إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في حالة ما تكون الشروط متفق عليها ومجتمعة.

التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق.

يجب على المدقق أن يطلب من المؤسسة تأكيد موافقتها على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة . وعليه أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

ثالثا: الشروط المسبقة للتدقيق

يجب على المدقق أن يضمن أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، كما يلي:

أ. المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص المؤسسة والهدف من كشوفها المالية.

ب. الإدارة تعترف، تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية.

ج. إدراك الإدارة لضرورة وضع نظام رقابة داخلية فعال.

د. لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات الضرورية للقيام المهمة.

رابعا: محتوى رسالة المهمة

أ. الأحكام الأساسية لرسالة المهمة

يجب أن تدون أحكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة التدقيق ويجب أن تتضمن:

1. هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق.
2. مسؤوليات المدقق.
3. مسؤوليات الإدارة.
4. تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية.
5. الإشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق.
6. قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع.
7. مخطط التدقيق وتنفيذه.

من جهة أخرى، إذا طرأت الحالات الإستثنائية التالية:

1. بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء.
2. إشراك مدققين داخليين أو موظفي المؤسسة.
3. التعامل مع المدقق السابق، وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية:

1. الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء.
2. الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو موظفي المؤسسة.
3. الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق، وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

ب. التدقيقات المتكررة

1. يجب أن تتم المصادقة من الطرفين المعنيين، على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المدقق في السنة الأولى من المهمة وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة.

2. يحدد المدقق أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير المؤسسة بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغتها

3. تدمج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة، أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية.

خامسا: تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية.

أ. يجب على المدقق أن لا يقبل تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك. مثلا، لا يمكن للإدارة أن تطلب تحديد مهمة التدقيق إذا كان الهدف من ذلك هو تجنب الحصول على رأي مع التحفظ حول جوانب معينة.

ب. قبل انتهاء مهمة التدقيق، وإذا طلب من المدقق تعديل مهمة التدقيق إلى مهمة تقود إلى مستوى تأمين أقل، فإن عليه تحديد ما إذا كان هناك سبب معقول يستدعي ذلك مع تقدير الآثار القانونية والتنظيمية المحتملة.

ج. إذا وافق المدقق على تعديل أحكام مهمة التدقيق إلى مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها فيجب على هذا الأخير والإدارة وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة أو تحت أي شكل آخر مناسب للاتفاق الكتابي.

د. إن تقرير المدقق لا يجب أن يحيل إلى المهمة الأصلية كمرجع أو أن يذكر الإجراءات المتخذة التي تضمنتها هذه الأخيرة إلا إذا كانت المهمة الجديدة معنية بهذه الإجراءات.

هـ. إذا تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية، يجب عليه

1. الاستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح القانون أو التنظيم المطبق بذلك.

2. تحديد وجود أي نوع من الالتزام، تعاقدي أو شكل آخر، وإبلاغ آثار ذلك للأطراف الآخرين مثل الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة أو المالكين أو سلطات المراقبة.

سادسا: خصوصيات أخرى

أ. في حالة التدقيقات المشتركة حيث تمنح المهمة إلى عدة مدققين فإن هؤلاء إما يعدون رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية.

ب. في حالة رسالة المهمة المشتركة فإن هذه الأخيرة يجب أن تحدد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين وميزانية الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم.

ج. عندما يكون مدقق المؤسسة الذي يقوم بإعداد حسابات مجمعة أو مدمجة هو أيضا مدقق مؤسسة آخر أو عدة مؤسسات تابعة لنفس المجموعة، سيقدر ما إذا كان ينبغي إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة مؤسسات.

د. عندما يقوم المدقق باختيار إعداد رسالة مشتركة يجب أن يطلب من المؤسسة الأم التأكيد خطيا أن جميع المؤسسات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة، كل فيما يخصه. (مقرر 002 ، 2016)

المطلب الثالث: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية

وفقا للمقرر رقم 150 المؤرخ في11 اكتوبر2016 الذي يهدف إلى وضع المعايير التالية حيز التنفيذ:

المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت :300) "تخطيط تدقيق الكشوف المالية "

المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت : 500) "العناصر المقنعة"

المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت : 510) "مهام التدقيق الأولية_الأرصدة الإفتتاحية "

المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت : 700) "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية".

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

أولا: مفهوم تخطيط تدقيق الكشوف المالية ومجال تطبيقه

هو عبارة عن وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة المستمرة والمتكررة، المرتبطة بنهاية التدقيق السابق وتتواصل إلى غاية انتهاء التدقيق الجاري، حيث يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية وبالأخص التدقيقات المتكررة.

ثانيا: أهداف تخطيط تدقيق الكشوف المالية

إن تخطيط تدقيق الكشوف المالية يساعد المدقق على:

أ. الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة من أجل عملية التدقيق.

ب. التعرف على المشاكل المتوقعة وحلها في الوقت المناسب.

ج. انجاز المهمة بفعالية وكفاءة.

ثالثا : واجبات المدقق وفق هذا المعيار

يعتبر المدقق مسؤولا عن الإستراتيجية العامة للتدقيق وبالتالي فهو ملزم بالآتي :

أ. بخصوص الأنشطة الأولية للتخطيط لمهمة التدقيق يجب على المدقق:

1. وضع إجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة.
2. التواصل مع المدقق السابق في حالة تغيير المدقق.
3. تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، بما في ذلك الاستقلالية.
4. التحقق من معرفة بنود المهمة

ب. بخصوص التخطيط لمهمة التدقيق يجب على المدقق:

1. إعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان وحجم الأعمال المطلوب إنجازها
2. تحديث إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق وتغييرهما حسبما هو ضروري أثناء سير عملية التدقيق.
3. تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى توجيه والإشراف على أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم.
4. توثيق إستراتيجية التدقيق وخطة التدقيق الشاملة، بما في ذلك أية تغيرات جوهرية تتم أثناء عملية التدقيق.

ج. بخصوص التوثيق:

يجب على المدقق إدراج في وثائق التدقيق:

1. الإستراتيجية العامة للتدقيق
2. برنامج العمل
3. جميع التغييرات وأسبابها التي أضافها للإستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل خلال مهمة التدقيق.

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

أولا: مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية القائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة كذلك يعالج شكل ومضمون تقريره الذي يتم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.

ثانيا: الهدف من المعيار

يهدف هذا المعيار إلى إبداء المدقق لرأيه بوضوح في تقرير مكتوب.

ثالثا: واجبات المدقق وفق هذا المعيار

أ. يعبر المدقق برأي غير معدل في حالة استنتاجه بأن الكشوف المالية أعدت وفق المرجع المحاسبي المطبق.

ب. يعبر برأي معدل في حالة استنتاجه بأن العناصر المقنعة المجمعة تدل على أن هناك اختلالات معتبرة في الكشوف المالية، أو أن العناصر المقنعة المجمعة غير كافية للوصول إلى هذه النتيجة.

ج. إذا وجدت معلومات إضافية سيتم عرضها بالتزامن مع الكشوف المالية، فعلى المدقق تقدير إمكانية تمييزها عن الكشوف المالية، وفي حالة العكس يطلب من الكيان تغيير كيفية عرضها، وإذا رفضت الإدارة ذلك، يشير في تقريره إلى عدم مراجعته لهذه المعلومات الإضافية.

رابعا: مضمون تقرير المدقق

يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن ما يلي:

أ. عنوان يشير بوضوح بأن التقرير لمدقق مستقل

ب. المرسل إليه

ج. فقرة تمهيدية تذكر فيها:

1. تعريف المؤسسة التي تمت تدقيق كشوفها المالية.
2. الكشوف المالية التي تمت تدقيقها.
3. ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة.
4. تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت تدقيقها.

د. شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية

هـ. شرح لمسؤولية المدقق

و. شرح التدقيق

ز. الرأي حول الكشوف المالية وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة

ح. تقرير حول التزامات قانونية وتنظيمية أخرى

ط. هوية وتوقيع المدقق

ي. تاريخ التقرير ويجب أن لا يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ جمعه العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية

ك. عنوان المدقق الذي يمارس فيه نشاطه. (مقرر رقم 150، 2016)

المطلب الرابع: الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية

كانت الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية ضمن المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 حيث احتوى هذا الأخير على أربعة معايير نذكرها فيما يلي:

- المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"
- المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال"
- المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعامل المدققين الداخليين"
- المعيار الجزائري لتدقيق 620 "استخدام أعامل خبير معين من طرف المدقق"

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين

أولا: مجال تطبيق المعيار

أ- يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تفيده في القيام بمهمته.

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

ثانيا: الهدف من المعيار

إذا كان لدى المؤسسة وظيفة التدقيق الداخلي وأراد المدقق أن يستفيد منها في إطار احتياجات عملية التدقيق فإن هدف المدقق هو:

أ- تحديد إمكانية استخدام أعمال المدققين الداخليين .

ب- وفي حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

ثالثا: واجبات المدقق

يجب على المدقق تحديد ما يلي:

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

ب. في حال تأكد ذلك، على المدقق تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة إجراءات التدقيق الخارجي.

قد تشمل أعمال المدققين الخارجيين بعض المهام التالية:

1. متابعة المراقبة الداخلية.
2. فحص المعلومة المالية العملياتية.
3. إعادة النظر في الأنشطة العملياتية.
4. فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية.
5. إدارة المخاطر.
6. الحوكمة.

ج. لتحديد ما إذا كانت أعمال المدققين الداخليين ملائمة لاحتياجات التدقيق، على المدقق الخارجي تقييم ما يلي:

1. موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي .
2. احتمالية وجود التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي في إطار لقاءات دورية.
3. الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين.
4. عما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي للمؤسسة تقدم تقارير إلى إدارة المؤسسة وإمكانية تواصل المدققين الداخليين مباشرة مع مسيريهم.
5. عدم وجود مسؤوليات متضاربة للمدققين الداخليين .
6. إذا كانت إدارة المؤسسة تشرف على قرارات توظيف أعضاء وظيفة التدقيق الداخلي.
7. وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي.
8. إذا كانت الإدارة تتفاعل مع توصيات وظيفة التدقيق الداخلي وإلى أي مدى يتم ذلك.
9. احتمال أن تتم أعمال المدققين الداخليين بضمير مهني.

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

1. طبيعة وامتداد الأعمال المنجزة الخاصة، أو التي سيتم انجازها من طرف المدققين الداخليين.
2. تقييم مخاطر الانحرافات والأخطاء المعتبرة على مستوى التأكيدات لتدفقات خاصة للمعاملات، أرصدة الحسابات الخاصة والمعلومات الخاصة المقدمة من خلال الكشوف المالية.
3. درجة الذاتية الكامنة في تقييم العناصر المقنعة التي جمعها المدققون الداخليون استنادا إلى التأكيدات المعنية.

هـ. التوثيق:

في حالة استغلال المدقق الخارجي أعمال المدقق الداخلي، يجب عليه إدراج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال، وكذلك إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري لتدقيق 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

عرف هذا المعيار الخبير المعين من طرف المدقق على أنه الشخص الطبيعي أو الهيئة 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.

أولا: مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار الإجراءات التي على المدقق أن يقوم بها عند استعانته بخبير يعينه للقيام بمراقبة خاصة تتطلَب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفية الأخذ باستنتاجات الخبير.

ثالثا: الهدف من المعيار

أهداف المدقق من هذا المعيار هي كالآتي:

أ- تحديد الحالات التي تكون فيها الاستعانة بخبير الذي يعينه ضرورية.

ب- و في حالة الاستعانة بالخبير المعين، على المدقق أن يحدد إن كانت أعمال الخبير ملائمة لاحتياجات التدقيق

رابعا: واجبات المدقق

أ. تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات خبير:

عندما تكون الخبرة في ميدان غير المحاسبة أين يكون التدقيق ضروريا لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة، على المدقق تحديد إذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي يعَينه

قد يكون من المناسب الاستعانة بخبير ليلم المدقق ببعض الأمور التي تساعده في التدقيق ونذكر منها:

1. لمعرفة الكيان بصورة أفضل ومحيطه وفعالية رقابته الداخلية ... إلخ
2. تقدير تقييم بعض الأصول أو الخصوم.
3. جمع عناصر مقنعة أخرى تكون كافية وملائمة.
4. الفهم الجيد لبعض المشاكل المعقدة.
5. تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة.

ب. يجب على المدقق عند اتخاذه قرار الاستعانة بخبير أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

1. إن كانت الإدارة قد لجأت لخبير معين من طرفها لإعداد كشوفها المالية.
2. طبيعة وأهمية الموضوع المعالج مخاطر الاختلالات المعتبرة المتعلقة به.
3. طبيعة الإجراءات التي سيعتمدها للرد على المخاطر المحددة.
4. وفرة مصادر أخرى للعناصر المقنعة. (المقرر رقم 23 ، 2017)

المطلب الخامس: الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية

صدرت الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية عن وزارة المالية بموجب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الذي هدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق نذكرها فيما يلي:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 "وثائق التدقيق"
- معيار التدقيق الجزائري رقم 501 " العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة–"
- المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق"
- المعيار الجزائري للتدقيق 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها "

الفرع الأول: معيار التدقيق الجزائري 230 "وثائق التدقيق"

أولا: التعريف بالمعيار

حسب هذا المعيار فإنه على المدقق الاحتفاظ بجميع الوثائق التي أعدها أو التي تحصل عليها أثناء تأدية مهامه.

و تمثل وثائق التدقيق كل الوثائق التي تخص :

أ. إجراءات التدقيق المنجزة .

ب. العناصر المقنعة المجمعة.

ج. نتائج التدقيق المتوصل إليها.

ثانيا: مجال تطبيق المعيار

يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية .

يمكن أن تكون هناك واجبات تدقيق إضافية أخرى تفرضها التشريعات والقوانين، كما أنه تجدر الإشارة إلى أن واجبات التدقيق المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية الأخرى لا تبطل تطبيق هذا المعيار.

ثالثا: الهدف من المعيار

إن الهدف من تطبيق هذا المعيار هو جمع الوثائق التي تسمح للمدقق ب:

أ. إعداد ملف تدقيق كافي ومناسب لتدعيم تقريره.

ب. تأكيد المدقق بأنه تم التخطيط والتنفيذ للتدقيق طبقا لمعايير التدقيق الجزائرية ولمتطلبات النصوص القانونية الاحتفاظ بملف دائم يحوي البيانات ذات الأهمية التي تسهل التدقيق المستقبلي.

ج. تمكين المدقق من إجراء رقابة على أداء عملية.

رابعا: واجبات المدقق

ذكر ضمن المعيار 230 الواجب المطلوبة من المدقق تجاه وثائق لتدقيق كالآتي:

أ- يجب على المدقق إعداد وثائق التدقيق كافية تمكن المدقق الخبير الذي لم يشارك في التدقيق من فهم ما يلي:

1. طبيعة وفترة إجراءات التدقيق الموضوعة حيز التنفيذ وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية والقوانين التنظيمية ذات الصلة بنتائج إجراءات التدقيق التي تم التوصل إليها وأدلة الإثبات المتحصل عليها.
2. المسائل الهامة التي أثيرت أثناء عملية التدقيق والنتائج المستخلصة من خلالها .

ب- يعتمد شكل ومحتوى التوثيق على العوامل التالية :

1. حجم وتعقيد الكيان.
2. طبيعة إجراءات التدقيق الواجب وضعها حيز التنفيذ.
3. مخاطر الانحرافات والأخطاء المعتبرة المحددة.
4. ملائمة أدلة الإثبات المتحصل عليها.
5. طبيعة وعمق الانحرافات التي تم تحديدها.

6. الحاجة إلى توثيق خلاصة أو أساس خلاصة غير قابل للتحديد بسيولة استنادا إلى أوراق العمل الذي تم أداؤه والأدلة المتحصل عليها.
7. منهج عملية التدقيق.

ت- تشكيل ملف التدقيق النهائي يجب على المدقق أن:

1. يتم تجميع ملف التدقيق النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقريره.
2. أن لا يحذف أي عنصر من الوثائق مهما كانت طبيعته قبل نهاية آجال الحفظ.
3. على المدقق أن يضمن السرية والحماية في حفظ ملفات العمل. (مقرر رقم 77، 2018)

الجدول التالي يوضح معايير أدلة الإثبات الجزائرية باختصار والتي سيتم التطرق إليها في المبحث الخامس

الجدول رقم 01 : معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات

معايير أدلة الإثبات الجزائرية		
رقم المعيار	اسم المعيار	الإصدار
500	العناصر المقنعة	المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر2016
501	العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة-	المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر2018
505	التأكيدات الخارجية	المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري2016
510	مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية "	المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر2016
520	الإجراءات التحليلية	المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس2017
530	السير في التدقيق	المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر2018
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية	المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر2018
560	الأحداث اللاحقة	المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري2016
570	استمرارية الاستغلال	المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس2017
580	التصريحات الكتابية	المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري2016

المصدر:بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية والإدارية المجلد 06، العدد – 03 ديسمبر 2019، صفحة 121

المبحث الثالث: أدلة الإثبات في التدقيق

إن الهدف الأساسي من التدقيق هو التأكد والتحقق من مصداقية وسلامة المعلومات المسجلة في الكشوف المالية وإبداء المدقق لرأيه المحايد بخصوص مدى تمثيل هذه المعلومات للوضعية المنشأة ومركزها المالي خلال فترة محددة.

و ليتمكن المدقق من إبداء رأيه المحايد لابد له أن يتحصل ويجمع الأدلة والقرائن التي تثبت سلامة رأيه وتمكنه من الحكم على العناصر المدروسة، فمن خلال هذا المبحث سنتطرق لمفهوم أدلة الإثبات ومختلف أنواعها وطرق الحصول عليها .....الخ.

المطلب الأول: أدلة الإثبات وخصائصها

يسعى المدقق إلى جمع معلومات حول العمليات التي قامت بها المؤسسة والتي تعرف بأدلة الإثبات في التدقيق، حيث يبني عليها القائم بعملية التدقيق رأيه الفني المحايد، وتتميز أدلة الإثبات بخاصيتين وجب التطرق إليها بعد إبراز مفهوم أدلة التدقيق .

الفرع الأول: مفهوم أدلة الإثبات

تعددت المفاهيم حول أدلة الإثبات نوجزها فيما يلي:

تعرف أدلة الإثبات على أنها: "جميع الوثائق والقرائن التي تثبت وقوع العمليات والأحداث الاقتصادية في المؤسسة، والتي يعتمد عليها المدقق بشكل دليل مباشر عند إبداء رأيه حول الوضعية المالية ومدى المصداقية والشفافية لهذه العمليات والأحداث الاقتصادية" (عياشي و شاهد، 2017، صفحة 620)

تعرف أدلة الإثبات في المراجعة بأنها : "كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية " (مطارنة، 2006، صفحة 177)

ويمكن أيضا تعريف أدلة الإثبات في المراجعة بأنها: " كل ما يجمعه المراجع ليساعده في الحكم على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها". (محمود، كلبونة، و زريقات، علم تدقيق الحسابات،النظري ، 2011 ، صفحة 173)

كما أوضح معيار التدقيق الدولي رقم (500) أن أدلة التدقيق "هي جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي يبنى عليها رأيه في عملية التدقيق". (الشحنة، 2015، صفحة 172)

ومن خلال التعريفات السابقة نستخلص أن أدلة الإثبات عبارة عن إجراء يقوم بها المراجع الخارجي للتوصل إلى استنتاجات التي يكون على أساسها رأيه الفني محايد حول عدالة القوائم المالية.

الفرع الثاني: خصائص أدلة الإثبات

تتسم أدلة الإثبات بخاصيتين أساسيتين هما مناسبة الأدلة وكفايتها :

أولا: مناسبة الأدلة

إن مناسبة أو ملائمة الدليل هو المؤشر الذي يقاس به نوعية هذا الدليل، وحتى يكون هذا الأخير مناسب يجب أن يكون ذات أهمية و موثوقية متصلة بأهداف التدقيق المتعلقة بالمعاملات وأرصدة الحسابات و الافصاحات ذات الصلة، فإذا أعتبر الدليل أكثر مناسبة فهذا يساعد في اقتناع المدقق بأن البيانات المالية مقبولة ويعتمد تحسن مناسبة الأدلة على إتباع إجراءات التدقيق أكثر أهمية و موثوقية وليس بكبر حجم العينة.

ثانيا: كفاية الأدلة

تعني الكفاية كمية الأدلة اللازمة التي يقوم المدقق بجمعها لإجراء عملية التدقيق، حيث أنه يعتمد على خبرته وأحكامه المهنية في جمع القدر الكافي المقنع من هذه الأدلة.

ثالثا: العلاقة المتبادلة بين كفاية ومناسبة الأدلة

على الرغم من كفاية الأدلة في بعض الأحيان إلا أنها قد لا تكون مقنعة بسبب عدم مناسبتها لعملية التدقيق، لذا توجد علاقة متبادلة بين كفاية ومناسبة أدلة الإثبات، وبالتالي فإن مجرد الحصول على مزيد من الأدلة قد لا يعوض عن نوعيتها الضعيفة وقد توفر مجموعة من إجراءات التدقيق أدلة إثبات مناسبة لتأكيدات معينة ولكن قد لا تكون مناسبة لتأكيدات أخرى. (الشحنة، 2015، الصفحات 172-177)

المطلب الثاني: أنواع أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها

الفرع الأول: أنواع أدلة الإثبات

قد تأخذ أدلة الإثبات في تدقيق الحسابات أشكالا مختلفة ومنه يمكن للمدقق أن يستخدم نوعا من بين الأنواع التالية:

أولا: الوجود الفعلي

يعتبر دليل إثبات قوي حيث يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية، ولابد من الاستعانة بقرائن أخرى لأن وجود الأصل لدى المنشأة لا يعني ملكية المنشأة له. (عيسى، 2015، صفحة 113)

ثانيا: المستندات

هي ما يقوم المدقق بفحصه من مستندات وسجلات العميل للتحقق من إذا كانت المعلومات موجودة فعلا في الكشوف المالية حيث تعتبر أكثر أنواع الأدلة استخداما لتوفرها في الوقت المناسب وبأقل تكلفة، كما يمكن أن تصنف إلى نوعين :

أ. مستندات داخلية التي يتم إعدادها واستخدامها داخل تنظيم العميل دون تداولها من أي طرف خارج المؤسسة كالشيكات وفواتير البيع.

ب. المستندات الخارجية فهي معدة خارج تنظيم العميل، بحيث توفر عادة دليل إثبات أكثر إقناعا وصلاحية مثل فواتير الموردين.

ثالثا: الاستفسارات من العميل

يقصد بها قيام المدقق بتوجيه مجموعة من الأسئلة للعميل بهدف الحصول على معلومات مكتوبة أو شفهية، كما تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لأنها ليست من مصدر مستقل وهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل. (محمود، كلبونة، و زريقات، علم تدقيق الحسابات،النظري ، 2011 ، صفحة 180)

رابعا: الإقرارات

تصنف إلى نوعين:

أ. الإقرارات المكتوبة من أشخاص خارج المؤسسة، وهي التي يحصل عليها المدقق من الموردين والمدينين لمصادقات الحسابات وكشوفها.

ب. الإقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة: وهي ما يطلبها المدقق في بعض الأمور التي لا يستطيع الحكم عليها فيحتاج إلى إقرار من الإدارة لتأييد الأمر مثل: شهادة الأصول الثابتة والتي يظهر عليها إضافات خلال فترة التدقيق والجرد.

خامسا: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

في حالة وجود النظام سليم ومنفذ تكون أدلة الإثبات قوية وتتناسب طرديا مع قوة هذا النظام .

سادسا: تتبع الأحداث اللاحقة

بعد إقفال السنة المالية قد تأتي أحداث لها أثر على شيء سابق بحيث تفسر العمليات والتساؤلات المتحفظة من قبل، لهذا وجب على المدقق تتبعها لكي يقدم تقريره خلال ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية. (عيسى، 2015، صفحة 114)

الفرع الثاني: وسائل الحصول على أدلة الإثبات

هناك عدة طرق ووسائل تساعد المدقق في الحصول على قرائن وأدلة الإثبات نذكرها فيما يلي:

أولا: الجرد الفعلي

تطبق هذه الطريقة على بعض الأصول فقط، فمن خلال الجرد يستطيع المدقق التأكد من مدى صحة الحسابات.

ثانيا: المراجعة الحسابية

هي أن يقوم المدقق بالتحقق من أرصدة ومجاميع الحسابات، فإذا كانت النتائج صحيحة فإن ذلك دليل على صحة تسجيل العمليات.

ثالثا: المراجعة المستندية

يجب على المدقق أن يتحقق من المستند من الناحية الشكلية والقانونية، أي يتحقق من أن المستند يحمل إسم الشركة وأن تاريخ المستند يخص الفترة المعنية....الخ .

رابعا: نظام المصادقات

هي شهادات وإقرارات يحصل عليها المدقق من الغير وهي تمثل اعتراف بصحة حسابات الغير في دفاتر الشركة، وهي ثلاثة أنواع كالتالي:

أ. المصادقة الإيجابية: في هذه المصادقة يطلب الرد من الطرف المرسل له سواء كان الرد بالموافقة أو بعدم الموافقة على صحة البيانات الواردة في المصادقة.

ب. المصادقة السلبية:لا يطلب الرد إلا في حالة عدم الموافقة على صحة البيانات الواردة في المصادقة.

ج. المصادقة العمياء: وهي أكثر أنواع المصادقات ملائمة لعمليات التدقيق بحيث لا يتضمن الكتاب المرسل للعميل أي رصيد بل يطلب من هذا الأخير إرسال مصادقة تبين رصيد الشركة في دفاتره، وسميت بالعمياء لعدم معرفة العميل برصيد حسابه لدى الشركة.

خامسا: الاستفسارات

هي الأسئلة والإيضاحات أو المعلومات التي يحصل عليها المدقق من جهات مختلفة للتأكد من صحة الأدلة التي قام بجمعها، وقد تكون هذه الأسئلة والإيضاحات إما شفوية أو مكتوبة ويجب على الإدارة الرد على جميع هذه الاستفسارات وفي حالة عدم الرد فمن حق المدقق إثبات ذلك في تقريره.

سادسا: المراجعة الإنتقادية

هي أسلوب فحص ومراجعة سريعة تهدف إلى اكتشاف النواحي الغير عادية في دفاتر الشركة، وتتوقف هذه الطريقة على خبرة المدقق.

سابعا: المقارنات:

هي عبارة عن مقارنة حساب أو معلومة لفترة معينة بنفس المعلومات أو الحسابات الخاصة بفترات أخرى

ثامنا: فحص السجلات الفرعية

عند قيام المدقق بفحص الأرصدة الإجمالية يجب أن يقوم بفحص الأرصدة التحليلية في الدفاتر المساعدة من أجل التأكد من صحة هذه الأرصدة، فإن تساوي الأرصدة الإجمالية والأرصدة التحليلية دليل على صحة التسجيل. (كايد، 2012، الصفحات 138-140)

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في كمية وحجية أدلة الإثبات

الفرع الأول: العوامل المؤثرة في كمية أدلة الإثبات

هناك عدة عوامل لها تأثير على كمية أدلة الإثبات التي على المدقق جمعها لتمكنه من إبداء رأيه الصادق ونذكر منها ما يلي:

أولا :درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية

في البداية على المدقق أن يقوم بدراسة نظام الرقابة الداخلية للكيان حيث كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعالا كلما كان احتياج المدقق لأدلة الإثبات ضئيل والعكس صحيح.

ثانيا: الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص

العلاقة بين كمية أدلة الإثبات والأهمية النسبية للعنصر محل الفحص هي علاقة طردية، فكلما قلت الأهمية النسبية للعنصر كلما احتاج المدقق إلى أدلة إثبات قليلة وكلما كان العنصر محل الفحص ذو أهمية نسبية كبيرة كلما إحتاج المدقق عدد كبير من الأدلة. وتتحدد الأهمية النسبية بالرجوع لخبرة المدقق حيث قد يعتبر عنصرا ذا أهمية نسبية إذا كان الخطأ فيه يؤدي إلى إختلالات معتبرة في القوائم المالية.

ثالثا: درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر

كلما كان العنصر محل الفحص عرضة لتلاعب والاختلاس والسرقة كلما كان على المدقق جمع أدلة إثبات أكثر.

رابعا: تكلفة الحصول على الأدلة

إن الأدلة ذات التكلفة المعقولة أفضل من الأدلة ذات التكلفة المرتفعة، أي أنه على المدقق أن يبحث عن الأدلة التي تكلفه أقل من المنفعة التي تقدمها له.

خامسا: مدى ملائمة الدليل للعنصر محل الفحص

إن العناصر التي يقوم المدقق بفحصها مختلفة عن بعضها البعض وهذا الاختلاف ينتج اختلاف في أدلة الإثبات التي يجمعها المدقق، بالتالي تعتمد كمية أدلة الإثبات على مدى ملائمتها للعنصر.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في حجية أدلة الإثبات

تتفاوت قوة وحجية أدلة الإثبات من دليل لآخر ويرجع تقدير قوة الدليل وحجيته إلى المدقق، وهناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على حجية أدلة الإثبات نذكرها فيما يلي:

أولا: مصدر الدليل

كما ذكرنا في السابق أن هناك مصدرين لأدلة الإثبات، حيث أنها تكون إما داخلية أو خارجية، فأدلة الإثبات الخارجية تكون حجيتها أقوى من أدلة الإثبات المتحصل عليها من داخل المنشأة.

ثانيا: كيفية الحصول على الدليل

إن الأدلة التي يتحصل عليها المدقق ويجمعها بنفسه أكثر حجية وأقوى من الأدلة التي يحصل عليها من الغير، مثلا أن يقوم المدقق بالجرد بنفسه أفضل من أن تقوم الإدارة بالجرد.

ثالثا: طبيعة الأدلة

تقسم الأدلة إلى أدلة إيجابية وأدلة ذاتية، فالأدلة الإيجابيّة ذات حجية أقوى من الأدلة الذاتية.

رابعا: وقت الحصول على الدليل

كلما كان الوقت الذي تحصل فيه المدقق على الدليل قريب من وقت الفحص والتدقيق كلما كان الدليل أكثر حجية.

خامسا: ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص

كلما كان الدليل المتحصل عليه مرتبط مباشرة بالعنصر محل الفحص كلما كانت حجيته أقوى، حيث أنه من الخطر أن يقبل المدقق بدليل ليس له ارتباط مباشر بالعنصر محل الفحص.

سادسا: درجة إقناع الدليل

ليس من السهل على المدقق إيجاد دليل يكون مقنعا بدرجة تامة، لذلك يجب عليه أن يبحث على أدلة الإثبات التي توفر له درجة إقناع أكبر فيما يخص العنصر محل الفحص. (مطارنة، 2006، الصفحات 191-193)

المبحث الرابع: واقع مهنة التدقيق في الجزائر

شهدت مهنة التدقيق في الجزائر في الآونة الأخيرة تطورات وتغيرات عديدة وخاصة على مستوى التشريعات حيث أنه تم إصدار مجموعة من القوانين والمقررات المتعلقة بتنظيم مهنة التدقيق ومن أهم هذه القوانين القانون 01/10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 هـ الموافق لـ 29 جوان سنة 2010 م المتعلق بمهنة المحاسب والمراجعة والتدقيق ومن أجل التعرف على واقع مهنة التدقيق في الجزائر سيتم التطرق أولا إلى تطور مهنة التدقيق

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر

إن مهنة التدقيق في الجزائر كانت تنظم قبل الاستقلال وفقا للقوانين الفرنسية أما بعد الاستقلال فقد شهدت مهنة التدقيق العديد من التطورات لفترات مختلفة كما يلي:

الفترة 1969 – 1980

أولا: بدأ تنظيم المراجعة في الجزائر سنة 1969 من خلال الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 31/12/1969المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38، إذ نصت هذه المادة على أنه يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي حسابات المؤسسة الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري في المؤسسات التي تملك الدولة فيها حصصا من رأسمالها وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم.

ثانيا: الأمر رقم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 الذي تناول تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وحول ممارسة هذه الوظيفة إلى الأطراف التالية : مراقبو المالية، مفتشو المالية . أما المراقبين فأوكلت لهم المهام التالية:

المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة

متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوف التقديري طبقا لمواصفات الخطة

مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها

الفترة 1980 – 1988

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية التي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعدد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي صدر القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/10/30 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة في مادته رقم 05 نص على ما يلي: " مجلس المحاسبة يراقب جميع الحسابات التي لقد ترتب على القانون 80 -05 إلغاء المادة 39 من الأمر 69 -107 وضمنيا المرسوم 70 -173 وأعطى هذا القانون

لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأصول العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني ومنه أصبحت مهنة التدقيق في الجزائر تعيش فراغ قانوني من حيث شروط التعيين والمهام والواجبات والمسؤوليات، استمر هذا الفراغ القانوني إلى غاية سنة 1984 ففي هذه السنة صدر قانون المالية لسنة 1985 والذي جاء ليعيد تكييف المهنة، لكن هذا القانون بقي حبرا على ورق ولم يتم تطبيقه على أرض الواقع .

الفترة 1988 – 1991

لقد كان تطور مهنة التدقيق قبل هذه الفترة بطيئا نتيجة عدم الحاجة لها في ظل الملكية العامة واحتكار الدولة للاقتصاد وذلك استمر حتى سنة 1988 عند صدور القانون رقم 88 -01 إن هذا القانون حرر الشركة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من المتابعة التي كانت ملازمة لها في الماضي، كما أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات. وقد تلي صدور القانون 88-01 المتعلق بالاستقلالية صدر القانون 90 -32 المتعلق بمجلس المحاسبة يراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث أصبحت مهمة مجلس المحاسبة تنحصر في الرقابة اللاحقة المالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية وأصبحت العمليات التي تتداولها المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانون المدني والقانون التجاري ليست من اختصاص المحاسبة .

الفترة 1991 – 2010

تضمنت الفترة 1991 إلى 1999 إصدار مجموعة من القوانين والتشريعات كما يلي:

أولا: القانون رقم 91 -08 حيث بموجبه حددت شروط ممارسة مهنة الخبير والمحاسب ومحافظ الحسابات وأنشأت من خلاله المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين محافظ الحسابات والمحاسبين المهنيين.

ثانيا: المرسوم التنفيذي رقم 92 – 20 المحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ولضبط قواعد عمله ثم تحديد أعضاء المجلس.

ثالثا: المرسوم المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 بجدول أتعاب محافظ الحسابات والذي عدل بالقرار المؤرخ في 6 ديسمبر 2006 الذي حدد أجور وأتعاب محافظي الحسابات في إطار ما يسمح به القانون.

رابعا: المرسوم التنفيذي رقم 96 – 136 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير والمحاسب ومحافظ الوطنية وبالخصوص حق وواجبات المحاسب المهني. الحسابات، حيث حدد هذا المرسوم الأخلاق والقواعد الواجب الالتزام بها من طرف أعضاء المنظمة.
خامسا: المرسوم التنفيذي رقم 96 – 318 والذي بموجبه يتم استحداث مجلس المحاسبة وتنظيمه

سادسا: المرسوم التنفيذي رقم 96 – 431 حدد طرق تعيين محافظي الحسابات من طرف المؤسسات العمومية وكذلك من مراكز الأبحاث والمؤسسات غير مستقلة . (مرجانة، 2016-2017)

فترة 2010-2018

أولا: قامت الجزائر في بداية هذه الفترة وبالتحديد سنة 2011 بحل المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وإنشاء ثلاث منظمات جديدة وهي المصف الوطني لخبراء المحاسبة، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المهنيين، إضافة إلى إصدار قانون جديد منظم لمهنة التدقيق والمراجعة 10 – 01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

ثانيا: شهدت أيضا هذه الفترة ما يلي:

أ. صدور مرسوم تنفيذي رقم 11-202 والمؤرخ في 2011/05/26 والذي حدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها والذي عدل بموجب المؤرخ في **2013/01/12**والذي حدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

ب. صدور القرار المؤرخ 2013/06/24 والذي حدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات في إطار ممارسة مهامه

ج. إصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA)وذلك ضمن أربع مقررات كالآتي:

1. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري2016
2. المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر2016
3. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس2017
4. المقرر رقم77المؤرخ في 24سبتمبر2018 (سمير، 2018-2019)

المطلب الثاني: مهنة التدقيق في الجزائر

الفرع الأول: مهنة التدقيق في الجزائر

أولا: التعريف بمهنة التدقيق في الجزائر

يتفق الكثير من المختصين على تعريف المهنة جزائريا من خلال التعريف بمهنة الخبير المحاسبي ومهنة محافظ الحسابات ذلك بحكم النصوص القانونية المخولة للخبير ممارسة مهنة المحافظ لا العكس، غير أن الأخيرة هي الأقرب لمفهوم التدقيق على المستوى العالمي حيث تعرف مهنة محافظة الحسابات من الجهة التقنية على أنها " عملية مصادقة على صدق المعلومات المالية المعلن عنها في القوائم المالية بعد مراجعتها من طرف شخص محترف مستقل يبدى رأيه محايد"

أ. التعريف من الجانب القانوني: وذلك يتم حسب ما يلي:

1. القانون المنظم للمهنة: ينص القانون في مجمله على تعريف مهمة التدقيق " مهمة المصادقة على صحة الحسابات السنوية المنتظمة ومدى مطابقتها للنتائج المالية السنوية، من خلال تقرير يتضمن فقرة لإبداء الرأي"

2. القانون التجاري: لقد جاء في نص الأمر96 _27 الذي يعدل ويتمم الأمر75 _59 المتضمن القانون التجاري لاسيما المواد 10 مكرر و 732مكرر2 ، على النحو التالي:

"تهدف حسابات وحواصل التجار لضبط تطور عناصر الذمة المالية للمؤسسة بطريقة موضوعية طبقا للتقنيات التنظيمية، حسب الأشكال القانونية، بالإضافة إلى ذلك، يلزم الأشخاص المعنويون التجاريون القيام أو تكليف شخص أخر للقيام بالتحقيق في حساباتهم وحواصلهم والتصديق عليها حسب الأشكال التي نص عليها القانون، القيام بعملية النشر المنصوص عليها قانونا تحت مسؤولياتهم المدنية والجزائية."

3. قانون المالية: تداولت قوانين المالية السابقة عمليات التدقيق تحت مصطلحات (مندوبو الحسابات)، غير أن هذا القانون ذكر صريحا تسمية محافظ الحسابات وحدد من خلاله تعاليم المهنة، نلخصه بـ" يراقب صحة مطابقة أوجه الإنفاق للأهداف الممنوحة لأجلها، يؤشر العمليات الحسابية للجمعيات والمنظمات في شكل تقرير."

4. قانون الإجراءات المدني والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية: لقد اتخذ قانون الإجراءات المدنية والإدارية في فصله الثامن من مواده، خطوات إدارية للتعيين وكيفيات ممارسة الصلاحيات، وكذا الحقوق المدنية الممنوحة للمدقق لإنجاز عمله في شكل خبرات قضائية تنتهي بتقرير خبرة، غير أن قانون الإجراءات الجزائية قد نص في فصله التاسع على التعريف بالمهام الموكلة لمحافظ الحسابات ليتأتى في طياته الجزاء لقاء المخالفة. بنص المادة 301 من قانون العقوبات كأهم عنصر يؤخذ في تعريفات المهنة والمتعلق بالسر المهني.

نلخص كل ما سبق لتعريف المهنة على " التزام من يمارس مهنة التدقيق سواء محافظ الحسابات أو من يخوله القانون لممارسة المهنة، بحفظ سر المهنة اتجاه الشركات أو الهيئات محل التدقيق خلال قيامه بعمله داخل المؤسسة، لاسيما اطلاعه على الوثائق الإدارية والمحاسبية منها ويتحمل في ذلك مسؤوليته المدنية والجزائية لقاء الإخلال بالنص."

ب. التعريف من الجانب الأكاديمي:

"مجموعة إجراءات يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص بغرض إبداء رأي مهني محايد، بحيث يتوفر في الشخص أو الأشخاص الذين يقومون بهذه المهنة جميع ما تطلبه قواعد التدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بشخص المدقق، وأن تتم إجراءات التدقيق وفق هذه القواعد، وأن تراعى هذه القواعد أيضا في إعداد رأيه ."

ج. التعريف من الجانب المهني:

لقد جاء في قرار وزارة المالية عدة تعريفات للتدقيق مبنية على أساس مهني مستقى من مهنة محافظ الحسابات نذكر تعريف منهم كما يلي:

" فحص الحسابات السنوية وإعداد تقرير عام متعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره خمسة وأربعين 45 يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة، من طرف جهاز التسيير المؤهل، يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة." (لونيسة، 2016-2017، الصفحات 97-100)

ثانيا: خصائص مهنة التدقيق في الجزائر

تتميز مهنة التدقيق في الجزائر بعدة خصائص نذكرها كما يلي:

أ. مهنة: تضمن كل شروط المهنية المحددة لشخص المهني

ب. حرة: حرية القبول من الرفض خالية من الالتزامات الشخصية

ج. منظمة : لها قاعدة وهيكل ينظم سير المهنة

د. مستقلة: عدم التبعية لجهة معينة، لها حماية قانونية

هـ. مسؤولة : عن أعملها، لها نصيب من القانون الجزائي والمدني والعقوبات عند الإخلال

و. معتمدة: من طرف أعلى سلطة مالية في الدولة (وزارة المالية)

ز. ممارسة : يمارسها أشخاص مهنيون تتوفر فيهم شروط الممارسة

ح. مؤطرة : يخضع المهني قبل الاعتماد لتأطير نظري وتطبيقي

ط. عملية: تعتمد على تقنيات ومعايير ميدانية تقنية

ي. مرحلية : تحدد بمدة زمنية

ك. إلزامية : ملزمة للمهنيين بالمصداقية والشفافية والنصوص القانونية الصادرة في شأنها

ل. قانونية :لها قانون خاص بها يحكمها

م. حيادية : تطلع بالشق المهني دون الاعتبارات الأخرى (لونيسة، 2016-2017، الصفحات 101-102)

ثالثا : الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

أ. المجلس الوطني للمحاسبة

1. مفهومه :

هو عبارة عن جهاز مهني أو هيئة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية وقد تم إنشاؤه بموجب المادة 4 من القانون 10- 01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمنشور بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010 ، ثم تتبين بعد ذلك مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلته وقواعد سيره ويوضع تحت السلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية، الذي يتولى رئاسته أو يعين ممثلا عنه.

2. مهامه:

حسب المادة 04 من القانون 10-01 السالف الذكر أن المهام المسندة إلى المجلس الوطني للمحاسبة تتمثل فيما يلي:

- مهام الاعتماد
- مهام التقييس المحاسبي
- مهام التنظيم والمتابعة للمهن المحاسبية
- مهام الإشراف والتسيير للتنظيمات المهنية (المادة 04 من قانون 10-01)
- اللجان المكونة للمجلس:

حسب المادة 05 من القانون 10_01 والمادة 17 من المرسوم التنفيذي 11_24 يتبين لنا أن المجلس الوطني للمحاسبة يضم اللجان المتساوية الأعضاء التالية :

1. لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية: من بين مهامها إعداد مشاريع الآراء بخصوص تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ودراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة مع إبداء الرأي وتقديم توصيات حولها، وكذا اقتراح كل الإجراءات الهادفة إلى التقييس المحاسبي.

2. لجنة الاعتماد: من مهامها إعداد طرق وكيفية معالجة ملفات الاعتماد، وتحضير ودراسة طلبات الاعتماد المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذلك متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

3. لجنة التكوين: من مهامها تعد طرق العمل المتعلقة بالتربصات، ودراسة ملفات المشاركة في التربصات وضمان متابعتها، وتسليم شهادات التربص.

4. لجنة الانضباط: مهمتها إعداد سبل العمل في مجال التحكيم والانضباط والصلح، ودراسة الحالات التأديبية المتعلقة بالمهنيين المخالفين لقواعد المهنة وأخلاقياتها.

5. لجنة الرقابة والنوعية: من بين المهام المسندة لهذه اللجنة إعداد معايير العمل بخصوص نوعية الخدمات التي يجب أن تقدمها المكاتب المهنية المحاسبية، وكذا التدابير التي تسمح بمراقبتها. (بوحتة و زعيتر، 2018-2019، الصفحات 34-36)

ب. المجلس الوطني (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)

1. تشكيلته وتسييره:

- يتكون من مهنيين معتمدين تتوفر فيهم الشروط القانونية المحددة للممارسة المهنة.
- يفصل بين المصف الوطني لخبراء المحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- يتمتع كل صنف منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين.
- يعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية والذي يعين في هذا الشأن ممثلا عنه.
- يحدد رئيس لكل صنف مهني عن طريق الاقتراع السري المباشر من بين أعضاء المهنة الواحدة كما ينتخب معه أعضاء مسيرين.
- يسير المصف والغرفة والمنظمة من قبل مجلس وطني لكل صنف.
- يمكن إنشاء مجالس جهوية تسييرية.

2. مهامه:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائه واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
- إعداد أنظمة داخلية يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ الإيداع.
- إعداد مدونة أخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

3. دوره :

- المساهمة في مجال التقييس المحاسبي.
- المبادرة في إثراء الواجبات المهنة المتعلقة بكل صنف.
- تحديد تسعيرة الخدمات.
- إعداد النصوص المتعلقة بالمهن.
- تمثيل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات المهنية الأجنبية المماثلة. (لونيسة، 2016-2017، الصفحات 109-110)

الفرع الثاني: جودة التدقيق

أولا: مفهومها

إن ربط جودة التدقيق بدرجة إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية يجعل عملية تحقيق هذه الجودة عملية مستمرة بسبب تغير وزيادة هذه الاحتياجات مما يعطي الجودة مفهوما ديناميكيا حيث قدمت لها عدة تعريفات من بينها:

عرفت الجودة على أنها " قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية في النظام المحاسبي للزبون والتقرير عنها."

وقد عرفتها جمعية المحاسبين بهونغ كونغ: " هي عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف على جودة التدقيق الذي يقوم به المكتب الداخلي نفسه"

ونرى أن أفضل تعريف لجودة التدقيق على أنها التزام محافظ الحسابات بالقواعد العامة والمعايير المهنية ومدى قدرته على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية. (صولي، 2014-2015، صفحة 5)

ثانيا: أنواعها

يمكن تقسيم جودة التدقيق إلى ثلاثة أنواع:

أ. جودة قبلية:

والتي تتم عند التعاقد بين الزبون والمدقق والتعرف على احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية من قبل مدقق.

ب. جودة بعدية:

تتم بعد إصدار تقرير المدقق والتي تعرف بأنها احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء التي تم التقرير عنها.

ج. جودة تقييمية:

تنشأ داخل المنظمة لتقييم الأنشطة وتساعد الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات. (حربي راضي، صفحة 57)

ثالثا: أهداف جودة التدقيق

هناك أهداف عديدة لجودة التدقيق يمكن إيجازها بما يلي:

أ. توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها مدققي الحسابات من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهنة التدقيق.

ب. توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يجب أن يلتزم بها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة والالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية.

ج. كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.

د. تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بعملية التدقيق وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام.

هـ. تساعد على تحسين وزيادة معنويات أعضاء مكتب التدقيق وترفع من روحهم المعنوية.

و. تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجا يمكن من خلاله التعرف على المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.

ز. تساعد في الجهد الوطني في الارتفاع بمستوى المهنة، حيث تساهم في الحد من تعرض مدققي الحسابات للمسائلات القانونية وتجنبهم الاتهام بالتقصير في أداء الواجب المهني. (برير، 2013-2014، صفحة 9)

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لموضوع جودة التدقيق والمتمثلة في :

أولا: العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق المرتبطة بالمدققين

هناك العديد من العوامل التي لها تأثير مباشر على جودة التدقيق وخصوصا المتعلقة بالمهنيين

أ. الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق

ب. الخبرة المهنية للمدقق

ج. المحافظة على سرية المعلومات المطلع عليها

د. الموضوعية والحيادية عند الفحص والتقويم

هـ. مقدار الجهد والوقت المبذول في عملية التدقيق

ثانيا: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق

أ. حجم المؤسسة وقوتها المالية:

قد أوضح أن الشركات كبيرة الحجم تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة وتزداد فيها الصراعات وميزوا فيها بين ثلاثة أنواع الصراعات التي حددتها الدراسات السابقة: الصراعات بين الملاك والإدارة، الصراعات بين الإدارة والموظفين، والملاك والدائنين وخلصوا أنه كلما زادت الصراعات زاد الطلب على التدقيق ذا الجودة العالية.

كما أشار الدهراوي أنه كلما زاد حجم الشركة وتعددت عملياتها، كلما زاد الفصل بين الملكية والإدارة وزادت تكلفة الوكالة، وبالتالي يفترض أنه كلما زاد حجم الشركة، زادت حاجتها إلى خدمة التدقيق ذات جودة عالية وذلك لمحاولة طمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلا المركز المالي للمؤسسة.

ولقد حاولت العديد من الأطراف التأكيد على أن هناك علاقة بين حجم الشركة وجودة التدقيق .فعلى سبيل المثال أشارت دراسة Donald and Giroux إلى أن كبر حجم الشركة وقوة مركزها قد تجعل العميل يمارس بعض الضغوط على المراجع وتصل إلى أن هناك علاقة سلبية بين جودة التدقيق وكبر حجم العميل وقوته المالية.

ب. هيكل الرقابة الداخلية:

إن كبر حجم المشروعات وظهور شركات المساهمة أدى إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات، ولتحقيق الإدارة أهدافها كان لا بد من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق فيها.

وقد أشار أحد الباحثين إلى أن وجود نظام رقابة داخلي فعال يمنع وقوع الكثير من الاختلاسات بأكثر ما يكشفه محافظي الحسابات الأكفاء.

و أوضح باحث آخر أن وجود هيكل الرقابة الداخلية فعال يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق وذلك من خلال كفاءة إدارة المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية ومساعدة محافظ الحسابات على تحديد مدى وتوقيت إجراء عملية التدقيق.

رابعا: العوامل المرتبطة بعملية التدقيق

وتتمثل هذه العوامل فيما يلي:

أ. مدى قيام مدقق الحسابات بوضع خطة لكل عملية تدقيق في كل مرحلة وهذا ما يكون له تأثير إيجابي على جودة التدقيق.

ب. مدى استخدام الوسائل التقنية الحديثة في إنجاز أعمال الفحص وتقييم البيانات المالية وهذا ما من شأنه أن يؤدي إلى جودة التدقيق.

ج. مدى وجود لجنة تدقيق تتمتع بالاستقلالية هذا له تأثير إيجابي ومباشر على جودة التدقيق.

د. مدى فعالية المنظمات المهنية في التدريب والتعليم المستمر لمحافظي الحسابات ومجاراتهم لجميع التطورات على مهنة التدقيق واستخدامها في عملها لما له تأثير إيجابي على جودة التدقيق.

هـ. العقوبات والقوانين الصارمة التي تطبق على محافظي الحسابات في حالات التقصير والاختلالات أو الغش وهذا ما من شأنه أن يؤثر على الجميع بالتزام القوانين وله تأثير إيجابي على جودة التدقيق.

خامسا: العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق

أ. حجم المكتب وعدد المهنيين المتحصلين على الشهادات العليا العاملين فيه.

ب. حجم العمل إذا كان حجم العدد كثير وهذا ما يدل على حجم الإيراد السنوي للمكتب وكفاءتهم في تأدية الأعمال ووصولهم إلى جودة في التدقيق.

ج. تعاقد المكتب مع العميل لفترة طويلة من شأنه أن يمنح له الوقت الكافي للحصول على جودة التدقيق.

د. عدم وجود الدعاوى القضائية المرفوعة على المكتب وهذا الدليل إذا المكتب يقوم بمهامه على أفضل وجه. (مرجانة، 2016-2017، الصفحات 17-22)

المطلب الثالث : محافظ الحسابات

التدقيق الخارجي وظيفة يقوم بها أشخاص أو مؤسسات مهنية مستقلة تحت اسم محافظ حسابات، حيث تقوم الإدارة العليا للشركة بتعيينه لمراجعة القوائم المالية للمشروع وتقديم تقرير يبدي فيه رأيه حولها، يساعد هذا التقرير الإدارة في اتخاذ القرارات، وقد عرف محافظ الحسابات بتسميات عديدة منها: مراجع، مراقب، فاحص حسابات، محاسب قانوني.

ولخطورة وأهمية الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات قامت المنظمات والهيئات بوضع شروط وصفات ومؤهلات على من يصرح له بمزاولة مهنة التدقيق.

الفرع الأول: مؤهلات محافظ الحسابات

يجب أن يتوفر في المدقق مؤهلات علمية وعملية ليتمكن من ممارسة مهنة التدقيق، فعلى المدقق أن يكون على درجة كبيرة من التحصيل العلمي في مجالي المحاسبة والتدقيق وهذا يتحقق من خلال الدراسة الأكاديمية وبذلك فإن على المدقق أن يكون متحصلا على شهادة جامعية عليا معترف بها دوليا مع التكوين المستمر وتجديد المعارف. فالمدقق مطالب بتحديث معلوماته والإلمام بأحدث التطورات العلمية والتكنولوجية المتعلقة بالمهنة.

أما فيما يخص التأهيل العملي فعلى المدقق أن يكون ذو خبرة ميدانية، أي يجب أن يحصل على المهارة المهنية وذلك من خلال إجراء التدريبات الملائمة لمقابلة متطلبات ومهام المهنة، وتكون هذه التدريبات عن طريق قضاء فترة زمنية لدى أحد مزاولي المهنة الأكثر خبرة منه. (تمار، 2016، الصفحات 351-353)

الفرع الثاني: الشروط العامة لممارسة مهنة تدقيق الحسابات

لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد يجب أن تتوفر الشروط التالية:

أولا: أن يكون جزائري الجنسية .

ثانيا: أن يكون حائزا على الشهادة المطلوبة لممارسة المهنة على النحو التالي:

أ. بالنسبة لمهنة خبير محاسب، يجب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية، أو شهادة معترف بمعادلتها
ب. بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، يجب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات، أو شهادة معترف بمعادلتها
ج. بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، يجب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحاسب المعتمد، أو شهادة معترف بمعادلتها.

ثالثا: التمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية

رابعا: أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

خامسا: أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون.

سادسا: أن يؤدي يمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتب محافظ الحسابات أو الخبير المحاسب، والمنصوص عليه في المادة رقم 06 . (المادة 08 من القانون 10-01، 2010، صفحة 05)

الفرع الثالث: صفات محافظ الحسابات الشخصية

يجب أن تتوافر في المحافظ صفات شخصية بالإضافة إلى المؤهلات العلمية منها :

أولا: يجب أن يكون ملما بمبادئ المحاسبة وفروعها.

ثانيا: أن يكون كتوما وأمينا يحافظ على الأسرار والمعلومات المقدمة له من قبل الشركات.

ثالثا: أن يكون مطلعا على القوانين والأنظمة والتشريعات المتصلة بعمله.

رابعا: أن يكون محايدا في إبداء رأيه ومستقلا عن المنشأة.

خامسا: أن يكون مخلصا في عمله ومتمسكا بآداب وسلوك المهنة.

سادسا: أن يكون متمكنا من لغته وقادرا على التعبير كتابة وتحدثا.

سابعا: أن يتحلى بالأمانة ولا يشهد إلا بعد التأكد واليقين. (عيسى، 2015)

الفرع الرابع: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

أولا: حقوق محافظ الحسابات

تم تحديد حقوق محافظ الحسابات كالآتي :

أ. من أجل التأكد من سلامة التسجيل.

ب. حق دعوة الهيئة العامة الاطلاع في أي وقت على دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها :

ج. على محافظ الحسابات أن يبلغ الشركة بمواعيد زيارته لتجهز له الدفاتر والبيانات التي قد يحتاجها وله الحق في الاطلاع عليها.

د. طلب البيانات والإيضاحات التي يراها ضرورية: مثل طلب المصادقات من العملاء، أو الموردين أو الاستفسار عن أنظمة الرقابة الداخلية.

هـ. التحقق من موجودات الشركة والتزاماتها: يحق لمحافظ الحسابات التأكد من جميع موجودات الشركة وكذلك يحق له جرد الموجودات: يحق لمحافظ الحسابات دعوة الهيئة العامة للاجتماع أو الطلب من مجلس الإدارة دعوتها في أي وقت إذا كان ذلك ضروريا.

و. حق حضور اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين العادية والغير عادية: يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماعات الهيئة العامة من أجل إبداء رأيه في كل ما يتعلق بعمله.

ز. حق مناقشة الاقتراح المقدم بعزله : يحق لمحافظ الحسابات أن يطلب من مجلس الإدارة حضور الاجتماع الذي سيناقش قرار عزله.

ح. حق الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية (كايد، 2012)

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات

بما أن لمحافظ الحسابات حقوق يحق له المطالبة بها فللعملاء أيضا حقوق، وهذه الحقوق هي واجبات بالنسبة له عليه مراعاتها ونذكرها كما يلي :

أ. تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة

ب. إعداد التقارير وتكون هذه التقارير مستوفية للحسابات التي قام بتدقيقها

ج. الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع

د. العمل بإتقان أثناء تدقيق الحسابات، وجمع أدلة الإثبات اللازمة

هـ. الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة (المادة 40 من القانون10-01، 2010)

الفرع الخامس: أتعاب محافظ الحسابات

تحدد أتعاب عملية التدقيق عند الاتفاق مع العميل على أداء خدمة معينة وتكون قيمة هذه الأتعاب على أساس الوقت المتوقع لإنهاء الخدمة المطلوبة، وكذلك على أساس عدد المشاركين في إنجاز هذه الخدمة، والمصاريف المتوقع أن تصرف في سبيل القيام بالعمل.

و تصنف هذه الأتعاب إلى ثلاثة أشكال كما يلي:

أولا: الأتعاب الثابتة، وهي الأتعاب التي لا تتغير بتغير حجم العمل ويكون متفق عليها قبل البدء بعملية التدقيق.

ثانيا: الأتعاب المتغيرة، وهي الأتعاب التي تتغير بتغير الوقت الذي يستغرقه المدقق في القيام بعملية التدقيق.

ثالثا: الأتعاب الشرطية، وهي الأتعاب التي تتوقف على نتائج مستقبلية وهذا النوع من الأتعاب مخالف لقانون مزاولة مهنة التدقيق. (كايد، 2012)

الفرع السادس: مسؤولية محافظ الحسابات

تنشأ المسؤولية نتيجة كتابة العقد بين محافظ الحسابات والمؤسسة وعند عدم التزام المحافظ يقع تحت مسؤولية ويعاقب عليها وتنقسم هذه المسؤولية إلى ما يلي:

أولا: المسؤولية المدنية

يكون محافظ الحسابات هو المسؤول عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويكون متضامنا تجاه المؤسسة المراقب أو الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون 10-01، ولا يتنصل من المسؤولية فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا تم إثبات بأنه قام بالمتطلبات اللازمة وبلغ مجلس الإدارة بتلك المخالفات.

ثانيا:المسؤولية الجزائية

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزامه القانوني.

ثالثا: المسؤولية التأديبية

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه. وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها في: الإنذار – التوبيخ- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر وأخيرا الشطب من الجدول. (المادة 61و62و63 من القانون 10-01، 2010، صفحة 10)

المبحث الخامس: معايير أدلة الإثبات الجزائرية

المطلب الأول: إصدارات الأولى لمعايير أدلة الإثبات الجزائرية

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق: 505 التأكيدات الخارجية

أولا: مجال التطبيق

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

التأكيد الخارجي: هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر.

طلب تأكيد مستعجل (تأكيد ايجابي): هو طلب من خلاله يكون" الغير "مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة.

طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي): هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

ثانيا: الهدف

هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

ثالثا: واجبات المدقق

أ. إجراءات التأكيد الخارجية

1. يجب على المدقق، عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي، الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد، الأمر الذي يتطلب ما يلي:

- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر.
- اختيار" الغير "المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم كأدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا تم توجيه الطلب إلى المسؤول الذي على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها المدقق والتي تسمح بالحصول على التأكيد.
- تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين والتي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة.
- مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.

ب.عدم السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد

إذا رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد يجب عليه أن:

1. يتحرى أسباب رفض الإدارة ويحاول الحصول على عناصر مقنعة حول صحة ومنطقية هذه الأسباب.
2. يقيم آثار رفض الإدارة على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش.
3. وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

إذا استخلص المدقق أن رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد غير معقول أو عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة ومصداقية بواسطة إجراءات التدقيق البديلة، يجب عليه إعلام الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة كما يجب عليه أيضا فحص آثار هذه الوضعية على التدقيق وعلى رأيه كذلك.

ج. نتائج إجراءات التأكيد الخارجي

1. مصداقية الردود على طلبات التأكيد:

- إذا تبين للمدقق عوامل تثير لديه شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد، فإنه يتوجب على هذا الأخير الحصول على أدلة مثبتة مكملة لإزالة هذه الشكوك.
- الردود المرسلة عن طريق الفاكس أو البريد الالكتروني قد تحمل شكوك فيما يخص مصداقيتها لأنه من الصعب التأكد من مصدر الوثيقة.
- إذا اقتنع المدقق بأن هذا الإجراء مؤمن ومراقب بطريقة مناسبة فإن مصداقية الرد تكون عالية.
- إذا قام الغير، الذي وجه إليه طلب التأكيد، بالاستعانة بشخص آخر بغية التنسيق أو إعداد الردود على طلبات التأكيد، فإنه بإمكان المدقق وضع إجراءات للرد على المخاطر التالية:
  - ✓ الرد غير صادر عن المصدر الصحيح.
  - ✓ المجيب غير مرخص له بإعداد الرد.
  - ✓ سلامة الإرسالية تم اعتراضها.
- إذا تلقى المدقق رد شفهي على طلب التأكيد فإنه بإمكانه، حسب الظروف، الطلب من الطرف الآخر أن يرد عليه خطيا مباشرة. وإذا لم يتلقى المدقق ردا خطيا يتوجب عليه البحث عن عناصر مقنعة أخرى لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي.
- إذا حدد المدقق أن الرد على طلب التأكيد ليس بذي مصداقية، فلابد عليه أن يقيم تأثيرات ذلك على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش.

2. عدم تلقي الردود.

- إن عدم تلقي الرد هو غياب الرد أو تلقي رد جزئي من طرف الغير على طلب التأكيد المستعجل، أو إعادة إرسال طلب التأكيد إلى المدقق لأنه لم يتم تسليمه إلى المرسل إليه.

- في حالة عدم تلقي الرد، على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

3. حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل الضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة

إذا رأى المدقق أن الرد على طلب التأكيد المستعجل يعد ضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة، فإن إجراءات التدقيق البديلة لن تقدم الأدلة المثبتة التي يحتاجها هذا الأخير.

إذا لم يحصل المدقق على التأكيد الضروري فيجب أن يحدد آثار ذلك على التدقيق وعلى رأيه.

4. الفوارق: الفارق هو وجود اختلاف في الرد بين المعلومات المقدمة من الغير وتلك التي طلب المدقق تأكيدها أو المحتواة في الوثائق المحاسبية للمؤسسة.

يجب على المدقق البحث عن وجود فوارق بهدف تحديد إذا ما كانت تشير أو لا إلى وجود انحرافات.إذا تم الكشف عن انحراف فعلى المدقق تقييم ما إذا كان هذا يشير إلى وجود حالة غش.

إن وجود فوارق قد يدل أيضا إلى وجود نقص أو عدة نقائص في المراقبة الداخلية للمعلومة المالية.

د. التأكيدات الضمنية

تقدم التأكيدات الضمنية أدلة أقل إثباتا مقارنة بالتأكيدات المستعجلة ويستوجب على المدقق أن لا يستعمل هذه التأكيدات إلا عند اجتماع كل الشروط التالية:

1. إذا قدر المدقق أن خطر وجود انحرافات معتبرة ضعيف وحصل على أدلة مثبتة كافية وملائمة حول فعالية تسيير المراقبة ذات الصلة بالتأكيد المعني.
2. إذا احتوت الأدلة الخاضعة لإجراءات التأكيد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات والعمليات أو على شروط قليلة الأهمية ومنسجمة.
3. إذا كانت نسبة الفارق متوقعة وجد متدنية.
4. إذا كان المدقق يجهل الظروف أو الحالات التي أدت بالمرسل إليهم إلى إهمال طلبات التأكيد الضمني.

هـ. تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها

يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أو إلزامية الحصول على أدلة مثبتة مكملة.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 560 : الأحداث اللاحقة

أولا :التعريف بالمعيار

يقصد بالأحداث اللاحقة الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ إعداد تقرير المدقق أو بعد تاريخ إعداد التقرير إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية، وهناك نوعين من الأحداث اللاحقة كما يلي:

الأحداث التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات .

و أحداث تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.

ثانيا: نطاق المعيار

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق تجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ثالثا: الهدف من المعيار

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار

أ- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها.

ب- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت ستؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

رابعا: واجبات المدقق

أ- الأحداث التي تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق:

1. يجب على المدقق أن يضع إجراءات تسمح له بجمع العناصر الكافية والملائمة التي تحدد ما إذا كانت الأحداث تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية.
2. يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق المطلوبة في الأحداث التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق أو إلى أقرب تاريخ ممكن منه، آخذا بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق .
3. يجب على المدقق أن يطالب القائمين على التسيير في المؤسسة، بمنحه رسالة تثبيت تؤكد أن جميع الأحداث اللاحقة التي استوجبت إحداث تعديل وفقا لمعايير المحاسبية المعمول بها، قد تمت

ب- حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية :

لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره، لكن إذا أعلمت الإدارة المدقق بحدث قد يؤدي إلى إحداث تعديلات على التقرير، بعد إصداره وقبل المصادقة على الكشوف المالية فعليه أن يقوم بما يلي:

- مناقشة هذه المسألة مع الإدارة، وإذا لزم الأمر، مع القائمين على الحكم في المؤسسة؛
- تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية، وإذا كان الأمر كذلك، الاستفسار لدى الإدارة عن الكيفية التي تنوي التعامل بها اتجاه هذه النقطة في الكشوف المالية .

ت- حقائق علم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية: لا يلتزم المدقق بإجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها.

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق : 580 التصريحات الكتابية

أولا: التصريحات الكتابية كعنصر مقنع ومجال تطبيقها

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية التي يجب أن يحصل عليها المدقق من الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي تعتبر عنصرا مقنعا، إلا أنها يمكن أن تكون غير كافية وملائمة في بعض المسائل الهامة.

ثانيا: أهداف مدقق الحسابات وفق هذا المعيار

أ. الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة لتأكيد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة له.

ب. تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية

ثالثا : الواجبات المطلوبة من المدقق

يجب على المدقق المطالبة بالتصريحات الكتابية، من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والمتعلقة بإعداد الكشوف المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعينة، ولهذا يوجد أنواع التصريحات الكتابية المتمثلة في:

أ. التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة

1. لمدقق الحسابات الحصول على جميع التصريحات الكتابية التي تبين تحمل الإدارة لجميع مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية وفقا للمعيار المحاسبي المعمول به.

تقييم الكشوف المالية مثلما هو محدد في شروط رسالة المهمة في المعيار(210) المقدمة للمدقق وشمولية المعاملات.

2. على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها ما يلي:

- أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة
- إن كل المعاملات والاتفاقيات مقيدة وموضحة على الكشوف المالية.

ب. تصريحات كتابية أخرى

قد يعتبر المدقق أنه من الضروري الحصول على تصريحات كتابية أخرى لدعم عناصر مقنعة أخرى متعلقة بالكشوف المالية وفي هذه الحالة على مدقق الحسابات المطالبة بتصريحات كتابية أخرى تهم المسائل التالية:

1. الإعلام بكل النقائص المتعلقة بالمراجعة والرقابة الداخلية للمؤسسة، والتي يمكن أن يكون لها أثر معتبر على المعلومة المالية.
2. غياب رأي أو موقف هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية التي من شأنها التأثير بشكل كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تقييمها.
3. حالة الدعاوى والنزاعات المعلومة أو المحتملة والتي من شأنها التأثير بشكل معتبر على مصداقية الكشوف المالية.
4. الإعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموجهة أو الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين.

ج. تاريخ ومدة التصريحات الكتابية

إرسال التصريحات الكتابية يكون قبل الانتهاء من إعداد تقرير مدقق الحسابات لتفادي أي تعديلات.

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

د. التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المطلوبة والتصريحات الكتابية الغير متحصل عليها

1. التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية

- إن إعداد وتنفيذ التصريحات الكتابية تشكك المدقق في واجبات الإدارة أحيانا، لذا يجب عليه أن يحدد مدى تأثير شكوكه حول مصداقية تلك التصريحات الكتابية كانت أو شفهية، وكذلك على العناصر المقنعة على العموم.
- إذا كانت التصريحات الكتابية مناقضة للعناصر المقنعة الأخرى، على المدقق وضع إجراءات التدقيق اللازمة محاولة منه في حل هذه التناقضات.
- إذا لم يتم التوصل إلى حل بشأن هذه التناقضات، عليه إعادة النظر في التأكيد من قيام المؤسسة بواجباتها بكفاءة ونزاهة ووفق ما يوافق القواعد والأخلاقيات وتحديد مدى تأثيرها على مصداقية التصريحات الكتابية.
- إذا خلص المدقق إلى أن التصريحات الكتابية غير موثوق بها، عليه أخذ التدابير اللازمة بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل على الرأي الوارد في تقريره.

2. تصريحات كتابية مطلوبة وغير متحصل عليها

في حالة عدم تحصل مدقق الحسابات على التصريحات الكتابية المطلوبة وعندما لا تقدم الإدارة تصريحا أو عدة تصريحات كتابية من تلك المطلوبة، عليه:

- إعادة تقييم الإدارة ونزاهتها وكفاءتها في أدائها لواجباتها وتحملها لمسؤولياتها وتقييم أثر ذلك على مصداقية التصريحات كتابية وعلى العناصر المقنعة.
- اتخاذ التدابير المناسبة، بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق. (مقرر 002 ، 2016)

المطلب الثاني: الإصدارات الثانية لمعايير أدلة الإثبات الجزائرية

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق 500: "العناصر المقنعة

أولا: التعريف بالمعيار

تعتبر العناصر المقنعة:

أ. المعلومات المحاسبية التي يستند عليها في إعداد الكشوف المالية(دفتر اليومية، دفتر الأستاذ) وكذلك الوثائق الثبوتية المرتبطة بالعمليات التي تقوم بها المؤسسة (الفواتير، العقود، سندات التحويل، الصكوك).

ب. المعلومات الأخرى التي تمكن محافظ الحسابات من الوصول إلى نتائج مبنية على يقين (محاضر اجتماع، تأكيدات خارجية، تقارير المحللين، معلومات عن المنافسين، معلومات عن الرقابة الداخلية، معلومات عن تدقيقات سابقة.).

ج. غياب المعلومات كأن ترفض الإدارة منح المدقق التصريحات المطلوبة منها.

ثانيا : نطاق وهدف تطبيق المعيار:

وفق هذا المعيار يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق بغرض الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة ليستند عليها في إبداء رأيه.

يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة التي يجمعها المدقق باستثناء تلك المعالجة بمعايير التدقيق الجزائري (501، 570، 520)

ثالثا : واجبات المدقق:

عند استخدام المعلومات كمصدر لعناصر مقنعة :

أ. يجب أن يكون المدقق يقظا وفي أتم الوعي عند تقديره لمصداقية العناصر المجمعة وإذا ارتابه شك فعليه أن يلجأ إلى إجراءات تدقيق تكميلية لرفع هذا الشك .

ب. لغرض تأسيس المدقق لرأيه يمكنه أن يقوم:

1. بالفحص الشامل لكل العناصر المجمعة.
2. اختيار عينة (عناصر محددة.)
3. الاعتماد على عناصر أكثر إقناعا.

ج. إذا كانت المعلومات التي تستخدم كعناصر مقنعة ناتجة عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة فإنه يتوجب على المدقق في حدود الإمكان :

1. تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية هذا الخبير والاطلاع على أعماله.
2. تقدير ملائمة أعمال الخبير التي تستعمل كعناصر مقنعة للتأكيد المعني.

د. يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار العلاقة(تكلفة – امتيازات) فيما يتعلق بالعناصر المقنعة وبفائدة المعلومات المنبثقة عنها.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 510 :"مهام التدقيق الأولية (الأرصدة الإفتتاحية)" :

أولا : مفهوم المعيار ومجال تطبيقه :

يقصد بالأرصدة الافتتاحية العناصر الموجودة أو المبالغ الواردة في الكشوف المالية في بداية الفترة، والتي على أساسها يجب تقديم معلومات

أما مهمة التدقيق الأولية فهي المهمة التي تتصف بها الكشوف المالية للفترة السابقة التي لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

ثانيا : مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية كذلك الواجبات المطلوبة والمذكورة في المعيارين الجزائريين للتدقيق، المعيار 300 " تخطيط وتدقيق الكشوف المالية، والمعيار700 المعطيات المقارنة – الأرقام الموافقة والكشوف المالية المقارنة.

ثالثا:الهدف من المعيار

يهدف المعيار إلى حصول المدقق على العناصر المقنعة الكافية والملائمة، التي تثبت بأن :

أ. الأرصدة الختامية للفترة السابقة تم نقلها بشكل صحيح.

ب. الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن أخطاء جوهرية تؤثر على الكشوف المالية للفترة الحالية .

ج. التطبيق السليم للطرق المحاسبية وفق المرجع المحاسبي المطبق، وأي تغيير في الطرق المحاسبية تم الإفصاح عنه بشكل مناسب.

رابعا : واجبات المدقق

أ. فحص الكشوف المالية السابقة وكذا تقرير المدقق السابق حولها بهدف التأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية.

ب. جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة لضمان أن الأرصدة لا تتضمن إختلالات من شأنها أن تؤثر على الكشوف المالية للفترة الجارية.

ج. تقييم إجراءات التدقيق الجارية لمعرفة مدى كفايتها للحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة بالنسبة للأرصدة الافتتاحية، وإذا تبين أنها ليست كذلك فيجب عليه وضع إجراءات تدقيق خاصة لهذا الغرض.

د. إذا تبين أن الأرصدة الافتتاحية تتضمن إختلالات جوهرية تؤثر على الكشوف المالية للفترة الجارية وجب عليه وضع إجراءات تدقيق تكميلية لتحديد هذا الأثر، وإعلام الكيان بذلك . (مقرر رقم 150، 2016)

المطلب الثالث: الإصدارات الثالثة لمعايير أدلة الإثبات الجزائرية

الفرع الأول: معيار التدقيق الجزائري 520 :الإجراءات التحليلية

أولا: مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها أداة مراقبة بحيث تقوم بتقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى، وتتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للمؤسسة أو لمؤسسات مشابهة. وذلك يكون باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

ثانيا : الهدف من المعيار

يهدف هذا المعيار إلى أنه على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية. وتصور إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية عملية التدقيق للتأكد من التناسق بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

ثالثا : الواجبات المطلوبة

أ- قد تكون المراقبات المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طرف المدقق إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الاثنين .

ب- يجب على المدقق تقدير ملائمة الإجراءات التحليلية، كما يجب عليه التأكد من فعاليتها في كشف الاختلال والانحراف.

ت- يجب على المدقق الأخذ بالحسبان مستوى دقة وموثوقية النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية.

ث- يجب على المدقق أن يحدد مبلغا معينا بين المبالغ المسجلة والمبالغ المنتظرة، كحد أقصى لا يمكن تجاوزه، بحيث إذا تم تجاوزه، وجب عليه التدقيق وجمع أدلة مقنعة حول أسباب هذه التغيرات.

ج- يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة تامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان.

ح- عند تحليل نتائج الإجراءات التحليلية وتبين للمدقق أن هناك مخاطر لم يتم اكتشافها يجب عليه:

1. طلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها
2. وضع إجراءات تدقيق أخرى

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 570: استمرارية الاستغلال

أولا: ماهية المعيار

حسب هذا المعيار ينظر إلى المؤسسة على أنه مستمر في الاستغلال، ويتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، ما لم تنوي الإدارة تصفية المؤسسة. أي أن أصول وخصوم المؤسسة تسجل على اعتبار أنه قادر على تحصيل مستحقاته وتسديد ديونه خلال السير العادي للنشاط.

ثانيا: مجال التطبيق

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

ثالثا: الهدف من المعيار

إن هدف المدقق من هذا المعيار هو:

أ- جمع الأدلة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال عند إعداد الكشوف المالية.

ب- استخلاص النتائج حول وجود عدم يقين مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله؛ وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها. وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

رابعا: الواجبات المطلوبة

أ- إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات أخرى مرتبطة

عند أداء إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله. ويحدد إذا سبق لإدارة وأن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال، و إذا كان الأمر كذلك يناقش هذا التقييم مع الإدارة وفي الحالة وجود شكوك عليه أن يرسم خطط العمل للتصدي لها .

أما إذا لم تقم الإدارة بالتقييم بعد على المدقق أن يتناقش مع الإدارة حول الأسباب التي من خلالها تعتزم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال ويتحرى لديها عن وجود أحداث أو ظروف، التي قد تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله .

ب- تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة

على المدقق أن يقدر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله، وكذلك الإجراء الذي اتبعته لإنجاز تقييمها.

حالة الكيانات الصغيرة: إن المؤسسات الصغيرة التي يكون مصدر تمويلها الأساسي هو قروض من المالكين، فمن المهم أن لا يتوقف هذا التمويل كي يستطيع المدقق تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال، وعليه أن يأخذ بعين الاعتبار أن يكون فترة تقييمه الشخصي هي نفس الفترة المحددة من قبل الإدارة، إلا إذا كانت هذه الفترة أقل من اثني عشر شهرا، في هذه الحالة، على المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد هذه الفترة على الأقل إلى اثني عشر شهرا .(المقرر رقم 23 ، 2017)

المطلب الرابع: إصدارات الرابعة لمعايير أدلة الإثبات الجزائرية

الفرع الأول: معيار التدقيق الجزائري رقم 501 : العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة–

أولا: مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق في إطار تدقيقه لكشوف المالية، عند حصوله على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة وفقا للمعايير 500 وكذلك المعايير التدقيق الجزائرية الأخرى المعنية وذلك فيما يتعلق بالمخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة والمعلومات القطاعية.

ثانيا: الهدف من المعيار

يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى الحصول على عناصر مقنعة، كافية وملائمة بخصوص ما يلي:

أ– وجود المخزونات وحالتها.

ب– اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة

ت– تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها، خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق

ثالثا: الواجبات المطلوبة

أ– بالنسبة للمخزونات :

1. إذا كانت المخزونات التي تظهر في كشوف المالية ذات أهمية وجب على المدقق التدقيق في وجودها الفعلي وحالتها وذلك عن طريق حضور الجرد المادي بغرض تحديد ما إذا كانت الحسابات النهائية لمخزونات المؤسسة تعكس بدقة النتائج الحقيقية لتعداد المخزون
2. إذا تم الجرد المادي في تاريخ غير تاريخ الإقفال وجب على المدقق إضافة إلى الإجراءات المشار إليها في الفقرة أعلاه التدقيق فيما إذا تم تقييد التغييرات بشكل صحيح بين التاريخين –تاريخ الجرد وتاريخ الإقفال .

3. إذا كان حضور عملية الجرد المادي غير عملي، وجب على المدقق وضع إجراءات بديلة للحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة تؤكد وجود مخزونات وتبين حالتها، وإذا كان ذلك غير ممكنا على المدقق أن يوضح رأيه بتقرير معدل.
4. إذا كانت المخزونات الخاضعة للتدقيق موجودة لدى الغير وذات أهمية في الكشوف المالية وجب على المدقق جمع العناصر المقنعة والكافية حولها إما:
   - عن طريق طلب تأكيد خارجي من الغير حول كمية وحالة المخزونات.
   - أو عن طريق إجراء تفتيش أو وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق أخرى ملائمة، وذلك في حالة الشك في موضوعية ومصداقية الرد على طلب التأكيد الخارجي من طرف الغير.

ب- بالنسبة للقضايا والمنازعات :

1. على المدقق تحديد ووضع الإجراءات التي تمكنه من تحديد القضايا والمنازعات التي قد تولد إختلالات معتبرة تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:
   - الاستفسارات الموجهة إلى الإدارة بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي.
   - فحص محاضر جلسات المسؤولين عن التسيير والمراسلات مع المستشار القانوني الخارجي للمؤسسة
   - مراجعة حساب المصروفات القضائية
2. عند اكتشاف المدقق لإختلالات أخرى غير القضايا والمنازعات التي تم تحديدها، عليه الاتصال مباشرة بالمستشار القانوني للمؤسسة، وفي حالة امتناع هذا الأخير عن التواصل مع المدقق نظرا للقوانين والتشريعات الخاصة بالمحامين على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق بديلة .

ت- المعلومات القطاعية :عندما تكون المعلومات القطاعية مهمة وتؤثر في الكشوف المالية، وجب على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية فيما يخص العرض والإفصاح عن المعلومات الخاصة بالقطاع فيما وذلك طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق 530: "السبر في التدقيق"

أولا: نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق .

ويعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة ما،و وضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعة تفصيلية وتقييم نتائج السبر.

ثانيا : الهدف من المعيار

إن الهدف من تطبيق هذا المعيار هو حصول المدقق على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختيرت منه العينة.

ثالثا : مصطلحات المعيار

نقوم بشرح مختصر لبعض المصطلحات الواردة في المعيار وهي:

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

ب. خطر أخذ العينات: هو ذلك الخطر الذي نتعرض له عندما نعبر عن رأي خاطئ في التدقيق أو عن رأي غير ملائم.

ج. السبر الإحصائي: يمكن أن يعد السبر إحصائيا إذا توفرت فيه خاصيتان اثنتان:

1. اختيار العينات يكون عشوائيا.

2. استخدام الاحتمالات في تقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر المعاينة.

أ. التطابق: هو عملية تقسيم المجتمع الإحصائي إلى مجتمعات فرعية بحيث يحوي كل مجتمع فرعي وحدات لأخذ عينة لديها خصائص مماثلة.

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

ج. الانحراف: هو الاختلال الذي لا يمثل المجتمع الإحصائي.

رابعا : الواجبات المطلوبة

أ. اختيار طريقة أخذ العينة:

يجب على المدقق أن يأخذ بالحسبان عند اختياره العينة أهداف إجراء التدقيق وخصائص المجتمع الإحصائي الذي يجب أن يكون كاملا.

ب. حجم العينة :يجب على المدقق أن يقوم بتحديد العينة :

1. بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر أخذ العينات إلى مستوى مقبول ومناسب.

2. في المنهج الإحصائي يتم اختيار العناصر المعتمدة في السبر بالشكل الذي يتيح لكل وحدة من وحدات أخذ العينات فرصة محتملة لكي يتم اختيارها، أما في المنهج غير الإحصائي، يقع اختيار العناصر ضمن الحكم الشخصي للمهني.

ج. وضع إجراءات التدقيق:

1. يجب على المدقق أن يخضع كل عنصر تم اختياره إلى إجراءات تدقيق تتماشى مع الهدف المنشود، وإذا لم يصلح يتم اختيار عنصر آخر بديلا عنه.

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

د. طبيعة وسبب الانحرافات والإختلالات:

1. يجب على المدقق أن يتحرى حول طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات المحددة وتقييم أثرها المحتمل على الهدف المنشود .

2. في حالات نادرة جدا يعتبر المدقق اختلال أو انحرافا قد يحدد في السبر كخطأ عرضي، لذا عليه أن يحصل على مستوى عال من اليقين أنه لا يمثل العينة، وبالتالي يجب أن يضع إجراءات تدقيق إضافية لجمع الأدلة الكافية التي تثبت بأن الاختلال لا يمثل المجتمع الإحصائي.

هـ. استقراء الاختلالات:

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

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

و. تقييم نتائج السبر: في حالة العكس إذا بين المدقق أن السبر لم يقدم قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المفحوص يمكن أن:

يطلب من الإدارة القيام بالتحريات حول الاختلالات التي تم اكتشافها وحول إمكانية وجود اختلالات أخرى مع القيام بالتعديلات الضرورية، أو يؤقلم طبيعة رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الإضافية الواجب وضعها للوصول إلى الضمانات المنشودة.

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 540: "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها "

أولا : التعريف بالمعيار

التقدير المحاسبي هو القيمة التقريبية للبند في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه.

ثانيا : الهدف من المعيار

يهدف المدقق من خلال تطبيق هذا المعيار إلى :

جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها معقولة، وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.

ثالثا : مجال التطبيق

يعالج المعيار 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف، تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة

رابعا: واجبات المدقق

أ. إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة

ب. تحديد وتقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة

ج. الردود على المخاطر التي قيمت للإختلالات المعتبرة

د. جمع المعلومات الواردة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

هـ. رصد مؤشرات التحيز المحتملة من طرف الإدارة أثناء تحديد التقديرات المحاسبية

و. الحصول على التصريحات الكتابية

ز. من الإدارة للتأكد من أن فرضياتها عند قيامها بالتقديرات المحاسبية هي معقولة

ح. التدوين في وثائق التدقيق النتائج المتعلقة بعقلانية التقديرات المحاسبية أو عدمها (مقرر رقم 77، 2018)

المطلب الخامس: دور معايير أدلة الإثبات الجزائرية في تحسين جودة عملية التدقيق

الفرع الأول: دور معيار505 و560 في تحسين جودة عملية التدقيق:

أولا: يساهم معيار 505 "التأكيدات الخارجية "في تحسين جودة عملية التدقيق من خلال أن المعيار ينص على أن يحافظ المدقق على رقابة طلبات التأكيد أي أن يحدد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب الرفض وكذلك رصيد الحسابات إلى آخره كما عليه اختيار أشخاص مؤهلين للرد على طلبات التأكيد وعليه أن يباشر إجراءات إرسال طلبات التأكيد إلى الغير.

في حالة رفض الإدارة السماح لمحافظ الحسابات بإرسال طلب التأكيد على المحافظ أن يتحرى أسباب الرفض ويحصل على عناصر مقنعة حول هذه الأسباب، إذا تبين له أن أسباب الرفض منطقية وصحيحة عليه وضع إجراءات تدقيق بديلة .

أما في حالة ماتبين لمحافظ الحسابات شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد مثل أن تكون هذه الردود مرسلة عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني أو أن يكون الرد من طرف شخص آخر غير الذي وجه إليه طلب التأكيد في هذه الحالة يتوجب الحصول على أدلة مثبتة مكملة لإزالة هذه الشكوك، وعليه على محافظ الحسابات التأكد من مصداقية الردود على طلبات التأكيد لتكون دليل إثبات يستند عليه في تقريره.

ثانيا: يساهم معيار 560 "الأحداث اللاحقة" في تحسين جودة عملية التدقيق من خلال أنه يجب على محافظ الحسابات أن يجمع العناصر المقنعة التي تحدد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية، ويجب عليه إجراء عمليات التدقيق على هذه الأحداث.

أما فيما يخص الأحداث التي أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ إصدار الكشوف المالية فلا يلزم على المدقق إجراء عملية التدقيق، لكن إذا أعلمت الإدارة محافظ الحسابات بأن هذه الأحداث تؤدي إلى إحداث تعديلات على تقريره فعليه مناقشة هذه المسألة مع الإدارة وتحديد إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية.

أما في حالة الأحداث التي علم بها محافظ الحسابات بعد نشر الكشوف المالية فلا يلتزم المدقق بإجراء التدقيق على الكشوف المالية بعد إصدارها.

إن جمع العناصر المقنعة حول هاته الأحداث يؤكد مصداقيتها مما يثبت جودة عملية التدقيق.

الفرع الثاني: دور معيار 580 و500 و501 في تحسين جودة عملية التدقيق

أولا: يساهم معيار 580"التصريحات الكتابية"في تحسين جودة عملية التدقيق من خلال أنه يقوم على مطالبة محافظ الحسابات إدارة المؤسسة أو المسيرين بالتصريحات الكتابية حيث تؤكد هذه الأخيرة في التصريحات بأنها قدمت له كل المعلومات وكذلك تتحمل المسؤولية في إطار إعداد الكشوف المالية، كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يطالب الإدارة بتصريحات كتابية أخرى تساعده لدعم عناصر مقنعة أخرى متعلقة بالكشوف المالية، ويكون إرسال التصريحات الكتابية قبل الانتهاء من إعداد التقرير لتفادي أي تعديلات.

في حالة عدم تحصل محافظ الحسابات على التصريحات الكتابية المطلوبة عليه إعادة تقييم الإدارة ونزاهتها واتخاذ التدابير المناسبة، وقد تساعد هذه التصريحات محافظ الحسابات في إبداء رأيه بمصداقية. (مقرر 002 ، 2016)

ثانيا: يساهم معيار 500 و501 "العناصر المقنعة" في تحسين جودة عملية التدقيق من خلال أن المعيار أكد على أن العناصر المقنعة ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره، وهي تراكمية في طبيعتها، إذ يتم جمعها أساسا عن طريق أداء إجراءات أثناء التدقيق لكن يمكنها أن تتضمن كذلك معلومات تحصل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة وجاء في المعيار أن مصداقية المعلومات التي يتعين استعمالها كعناصر مقنعة تتعلق بمصدرها وطبيعتها وبالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها، وعليه فإن:

أ. العناصر التي تم جمعها من مصادر خارجية أكثر مصداقية من تلك المجمعة من مصادر داخلية.
ب. العناصر التي تحصل عليها المدقق مباشرة، كالملاحظة العينية أكثر مصداقية من تلك المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات.
ج. العناصر المقنعة أكثر مصداقية إذا وجدت على شكل وثائق سواء أكانت ورقية أو إلكترونية أو تحت أي شكل آخر (تعتبر وثيقة محررة أثناء اجتماع ما، أكثر مصداقية من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها).
د. العناصر المجمعة المتكونة من الوثائق الأصلية، أكثر مصداقية من تلك المتكونة من النسخ.

الفرع الثالث: دور المعيار 510 و520 في تحسين جودة عملية التدقيق

أولا: يساهم المعيار510 "مهام التدقيق الأولية (الأرصدة الافتتاحية) " في تحسين عملية التدقيق من خلال أنه يجب على محافظ الحسابات وفقا لهذا المعيار فحص الكشوف المالية وكذا تقرير المدقق السابق حولها بهدف التأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بها لضمان عدم وجود إختلالات من شأنها أن تؤثر عن الكشوف المالية، كما عليه أن يقوم بتقييم إجراءات التدقيق الجارية لمعرفة مدى كفايتها للحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة بالنسبة للأرصدة الافتتاحية، وإذا تبين له أن الأرصدة الافتتاحية تتضمن إختلالات جوهرية وجب عليه وضع إجراءات تدقيق تكميلية لتحديد تأثير هذه الأخيرة على الكشوف المالية وهذا ما يحسن من جودة عملية التدقيق. (مقرر رقم 150، 2016)

ثانيا: يساهم المعيار 520 "الإجراءات التحليلية" في تحسين جودة عملية التدقيق من خلال أن يقوم المدقق تقدير ملائمة هذه الإجراءات التحليلية والتأكد من فعاليتها في كشف الاختلال والانحراف، ويجب عليه الأخذ بالحسبان مستوى دقة وموثوقية النتائج المنتظرة من هذه الإجراءات وفي حالة وجود الانحرافات فيجب على محافظ الحسابات التدقيق في أسباب هذه الانحرافات وجمع أدلة مقنعة حولها.

في حالة تبين للمدقق بعد تحليل نتائج الإجراءات التحليلية أن هناك اختلالات لم يتم اكتشافها يجب عليه طلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها ووضع إجراءات أخرى .

و منه فإن الإجراءات التحليلية لها دور في تحسين جودة عملية التدقيق.

الفرع الرابع: دور المعيار 570 و530و 540 في تحسين جودة عملية التدقيق

أولا: يساهم معيار 570"استمرارية الاستغلال" في تحسين جودة عملية التدقيق من خلال أنه يجب على محافظ الحسابات وفقا لهذا المعيار أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها. ويحدد إذا سبق للإدارة أن أجرت تقييما لقدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال، وإذا كان الأمر كذلك يناقش هذا التقييم معها.

أما إذا لم تقم الإدارة بالتقييم بعد على المدقق أن يتناقش مع الإدارة حول الأسباب التي من خلالها تعتزم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال.

كما على المدقق أن يقدر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها وهذا دليل على أن الرقابة الداخلية للمؤسسة فعالة مما يسهل عملية التدقيق. (المقرر رقم 23 ، 2017)

ثانيا: يساهم معيار 530"السبر في التدقيق" في تحسين جودة عملية التدقيق من خلال أن محافظ الحسابات يتبع وفقا لهذا المعيار السبر في اختيار العينة للقيام بإجراءات التدقيق ويجب عليه عند اختيار هذه العينة أن يأخذ بالحسبان أهداف التدقيق

وخصائص المجتمع الإحصائي، أما بخصوص حجم العينة فعلى محافظ الحسابات أن يقوم بتحديد العينة بالحجم المناسب للتقليل من المخاطر كما يجب عليه إخضاع كل عنصر تم اختياره إلى إجراءات التدقيق تتماشى مع الهدف المنشود، وإذا لم يصلح يتم اختيار عنصر آخر بديل عنه.

وبالتالي فإن هذا المعيار يسهل على محافظ الحسابات اكتشاف الانحرافات والإختلالات وهذا ما يحسن من جودة عملية التدقيق.

ثالثا: يساهم معيار 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها" في تحسين جودة عملية التدقيق من خلال أنه ينص هذا المعيار بأنه على محافظ الحسابات جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من التقديرات المحاسبية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة في الملحق ليعتمد عليها في تدعيم رأيه. (مقرر رقم 77، 2018)

خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل أن مهنة التدقيق هي عملية فحص لحسابات المؤسسة ولقوائمها المالية، وذلك استنادا إلى معايير التدقيق الجزائرية وخاصة معايير أدلة الإثبات التي تعتبر الدليل الذي يسترشد به المدقق، مما يسهل عليه القيام بمهمة التدقيق والوصول إلى مخرجات ذات جودة لإقناع الأطراف الأخرى بوضعية المؤسسة، كما تمكنه من تفادي الوقوع في الأخطاء والمساءلات، و يضمن حقوقه، ويؤدي واجباته على أكمل وجه.

الفصل الثاني

تمهيد:

بعد التطرق إلى الجزء النظري والذي يتمحور حول الإطار النظري لمعايير أدلة الإثبات و جودة التدقيق في الجزائر.و سنحاول من خلال هذا الفصل اختبار فرضيات الدراسة من خلال تحليل آراء عينة من ممارسي مهنة التدقيق من مختلف الولايات الوطنية،وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي ومختلف أدوات الدراسة لمعرفة مدى تحقق الإطار النظري لمعايير أدلة الإثبات و جودة التدقيق في الجزائر. وسيتم في هذا الفصل تحليل أهم النتائج والعمل على مناقشتها.

المبحث الأول: مراحل إعداد استمارة الدراسة الاستبيانية

تتطلب الدراسة الميدانية الاعتماد على جملة من الأدوات لضمان أفضل معالجة للموضوع، وعلى هذا الأساس فقد اعتمدنا على الاستبيان وذلك باعتباره أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما له من مزايا في مجال قياس وتطابق وجهات النظر مع أفراد العينة الموجه إليها الاستبيان، وهذا من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية.

المطلب الأول: تحضير استمارة الاستبيان

يظن الكثير أن الاستبيان عملية بسيطة، تقتصر على توزيع قائمة أسئلة نموذجية حول موضوع الدراسة، ولكن كان عكس ذلك حيث وقفنا على مجموعة من الصعوبات في صياغة الأسئلة لتكون في متناول جميع عينة الدراسة،الاستمارة تعتبر من أهم أدوات البحث فقد صممنا استمارة استبانة لجمع البيانات والمعلومات الخاصة بالدراسة، حيث تم إعداد هذا الاستبيان وتحيينه بعد الاطلاع على الأدبيات وبعض الدراسات السابقة ذات العلاقة التي تناولت المتغيرات التي شملها البحث، و حتى تكون الاستمارة في شكلها العلمي من حيث البساطة والشكل والمضمون، فقد مر تصميمنا لهذه الاستمارة على ثلاثة مراحل:مرحلة التصميم، مرحلة إعادة التصميم ومرحلة التصميم النهائي.

الفرع الأول: مرحلة التصميم

خلال هذه المرحلة قمنا بإعداد استمارة، وذلك اعتمادا على محتوى وإشكالية بحثنا، وانطلاقا من عدة مراجع (كتب، مقالات، أطروحات دكتوراه،...الخ)، و لقد أخذ بعين الاعتبار عند إعداد الأسئلة المبادئ التالية:

أولا:صياغة أسئلة الاستبيان بطريقة بسيطة وواضحة، بحيث حاولنا فيها الابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين.

ثانيا:صياغة عبارات الأسئلة باللغة العربية الفصحى.

ثالثا:ربط الأسئلة بالفرضيات وبالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها.

رابعا:احتواء الاستمارة على أسئلة مغلقة (موافق، موافق بشدة، غير موافق بشدة، محايد، غير موافق)، وهذا بغية تسهيل معالجة الإجابات وتحليلها.

وبعد الانتهاء من صياغة معظم الأسئلة كان لابد علينا من تقديمها إلى الأساتذة المتخصصين في هذا الجانب من أجل الاطلاع عليها وإعطاء توصيات وملاحظات للتأكد من سلامة صياغة الأسئلة وقدرتها على تغطية جميع جوانب البحث، وكذا لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد نقع فيها والتي قد تحول دون الحصول على كل المعلومات الضرورية.

الفرع الثاني: مرحلة إعادة التصميم

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان إعداد الأسئلة بصفة بسيطة وواضحة، حتى تكون قابلة للفهم من قبل القارئ، أي أفراد العينة المستجوبين، الذين من المفروض ان يكونوا على دراية بالموضوع من خلال التخصص والخبرة المهنيين، بعد خضوع الاستبيان لعملية تحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بسكرة وذلك لتأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة، ومن خلال الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات والتوصيات التي دوناها قمنا بتعديل وتصحيح الأسئلة للحصول على استبيان يسمح لنا بالإجابة عن فرضيات البحث والخروج واستخلاص مجموعة من النتائج.

الفرع الثالث: مرحلة التصميم النهائي للاستبيان:

وهي المرحلة الأخيرة الخاصة باستمارة البحث،حيث أخذنا بعين الاعتبار جميع الملاحظات والتعديلات المتوصل إليها من خلال المرحلة السابقة، وبعدها قمنا بالتصميم النهائي للاستبيان، ليتم بعد ذلك الاتصال بهم من خلال نشر في المجموعات الخاصة بمواقع التواصل الاجتماعي وكذلك التسليم المباشر لمختلف أفراد العينة.

وقد تضمن استبيان الدراسة جزئيان، يتضمن الجزء الأول أسئلة شخصية عامة عن المؤهل العلمي، ،الوظيفة الحالية، ،الخبرة المهنية..... الخ ،أما القسم الثاني فقد تضمن محورين، وذلك من خلال مجموعة من الأسئلة التي تناولت الجوانب المختلفة لجودة التدقيق من جهة و ما مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات الجزائرية في تحسين جودة التدقيق من جهة اخرى.

وقد تم تصميم أسئلة المحور الأول معايير أدلة الإثبات الجزائرية من خلال محور، يتكون من خمسة عشر سؤال، وكذلك أسئلة المحور الثاني التي تتطرق إلى متطلبات جودة التدقيق، حيث يتكون من مجالين كل مجال يجسد في ثمانية فقرات، وذلك بهدف حسن هيكلة محتوى الاستبيان وسهولة تنظيم معطياته لعينة الدراسة.

المطلب الثاني: هيكل استمارة الاستبيان

بعد تصميم استبيان الدراسة من خلال الأدبيات السابقة المتشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في مجال المحاسبة والتدقيق، وبما أنه يغطي فرضيات وأهداف الدراسة،جاء كما هو مبين في الملحق رقم (01) حيث يتكون هذا الاستبيان من جزئيين رئيسيين وهما:

الفرع الأول: المعلومات الشخصية

ويتعلق بالمعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، من خلال إجابتهم على الأسئلة الخاصة بـ (المؤهل العلمي، العمر، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية..... الخ) ،وذلك بهدف الاطمئنان عن مدى توفر المعرفة اللازمة لدى المجيبين للإلمام بمحتويات الاستبيان وقدرتهم على الإجابة على أسئلة الاستبيان.

الفرع الثاني: محاور الاستبيان

ويتكون من 31 فقرة موزعة على محورين رئيسيين هما:

أولا: المحور الأول: معايير أدلة الإثبات الجزائرية

أ. الفقرة الأولى: تعتبر أدلة الإثبات الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه حول مصداقية الكشوف المالية .

ب. الفقرة الثانية: في حالة عدم قدرة المدقق الحصول على أدلة الإثبات لأي سبب كان فإن المدقق يمتنع عن إصدار رأيه .

ج. الفقرة الثالثة: ليتحقق المدقق من أرصدة المؤسسة التي يدقق حساباتها يلجأ غالبا إلى أسلوب التأكيدات الخارجية .

د. الفقرة الرابعة: يسمح الالتزام بمعيار التأكيدات الخارجية بالحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية .

هـ. الفقرة الخامسة: يجمع المدقق كل العناصر المقنعة لتأكد من أن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على اختلالات من شأنها التأثير على الكشوف المالية .

و. الفقرة السادسة : يقوم المدقق بالإجراءات التحليلية بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية.

ز. الفقرة السابعة : يسمح الالتزام بمعيار الإجراءات التحليلية بتحسين فهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

ح. الفقرة الثامنة : على المدقق جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من عقلانية التقديرات المحاسبية و المعلومات المتعلقة بها في الملحق .

ط. الفقرة التاسعة : اعتماد معيار السبر في التدقيق يساعد المدقق في اختيار عينة ما و استخراج استنتاجات حول المجتمع الإحصائي .

ي. الفقرة العاشرة : تقوم المؤسسة بإعلام المدقق عن الأحداث اللاحقة من أجل تعديل التقرير إن لزم الأمر ذلك.

ك. الفقرة الحادي عشر : يجب على المدقق الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة المتعلقة بالأحداث اللاحقة التي تؤثر على الكشوف المالية.

ل. الفقرة الثاني عشر : يسمح معيار استمرارية الاستغلال بمعرفة القوة المالية المستقبلية للمؤسسة و نقاط الضعف التي قد تؤدي بها للإفلاس و التصفية .

م. الفقرة الثالث عشر : خلو تقرير المدقق من الملاحظات حول عدم اليقين في استمرارية الاستغلال لا يشكل ضمان لقدرة المؤسسة على الاستمرارية.

ن. الفقرة الرابع عشر : على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها أنها قدمت له كل المعلومات الضرورية التي تساعده في تدقيق الكشوف المالية .

س. الفقرة الخامس عشر : في حالة عدم تحصل مدقق الحسابات على التصريحات الكتابية المطلوبة من الإدارة عليه إعادة تقييم كفاءتها اتخاذ التدابير المناسبة.

ثانيا: المحور الثاني : متطلبات جودة التدقيق، و الذي بدوره قسم إلى مجالين كالتالي :

أ. المجال الأول: العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق المرتبطة بالجانب المهني

- الفقرة الأولى: توافر الكفاءة و التأهيل العلمي في المدقق يؤثر في جودة عملية التدقيق.
- الفقرة الثانية : توفر الخبرة العملية و التدريب المهني المستمر للمدقق يؤثر في جودة عملية التدقيق.
- الفقرة الثالثة : موضوعية و حيادية رأي المدقق حول الكشوف المالية تؤثر على جودة عملية التدقيق.
- الفقرة الرابعة: محافظة مكتب التدقيق على سرية المعلومات الخاصة بالمؤسسة محل الفحص.
- الفقرة الخامسة: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .
- الفقرة السادسة : جمع العدد الكافي لأدلة الإثبات و في الوقت المناسب يؤثر على جودة عملية التدقيق.
- الفقرة السابعة : الإشراف الجيد على فريق التدقيق أثناء تأدية المهمة يؤثر على جودة عملية التدقيق.
- الفقرة الثامنة : الاتصال الجيد و المباشر بين المدقق وإدارة المؤسسة يحسن من جودة عملية التدقيق.

ب. المجال الثاني: العوامل المرتبطة بمعايير التدقيق الجزائرية

- الفقرة الأولى: قامت الجزائر بإصدار معايير تدقيق جزائرية لتواكب التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق على المستوى الدولي.
- الفقرة الثانية: معايير التدقيق الجزائرية جاءت مكملة للقوانين التشريعية المنظمة للمهنة.
- الفقرة الثالثة: معايير التدقيق الجزائرية أصدرت لسد ثغرات القانون 10-01.
- الفقرة الرابعة: ساهم إصدار معايير تدقيق جزائرية في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر .
- الفقرة الخامسة: إصدار معايير التدقيق الجزائرية يزيد من مستوى ثقة مستخدمي الكشوف المالية في المعلومات المسجلة بها .
- الفقرة السادسة : يعتمد ممارسي مهنة التدقيق على معايير التدقيق الجزائرية في ممارستهم المهنية .
- الفقرة السابعة : أدت معايير التدقيق الجزائرية إلى تحسين كفاءة ممارسي مهنة التدقيق.
- الفقرة الثامنة : معايير التدقيق الجزائرية ساعدت على تجنب الأخطاء أثناء تدقيق الكشوف المالية.

المطلب الثالث:نشر وإدارة استمارة الاستبيان

اعتمدنا في الوصول لأفراد عينة الدراسة على عدة قنوات،وأهمها الاستعانة بالممارسين لمهنة التدقيق الخارجي،الأمر الذي مكننا في غالبية الأحيان من الاتصال المباشر وكذلك الاتصال الغير مباشر بأفراد العينة والحصول على الإجابة من خلال المقابلة الشخصية مع الفرد المستجوب،وفي بعض الحالات تم الاتصال بالأفراد عدة مرات لاستلام الإجابة،كما أن البعض من المهنيين امتنعوا عن ملئ الاستمارة ولم يهتموا بالموضوع بحجة عدم وجود الوقت من جهة، واستفادة بعض العمال الآخرين من العطلة المهنية من جهة أخرى

وعلى هذا الأساس فقد اعتمدنا في الوصول إلى عينة الدراسة على ما يلي:

أولا: مقابلة أفراد العينة من الموظفين أثناء ممارستهم لمهامهم.

ثانيا: الاستبيان إلى أفراد العينة والبقاء على اتصال بهم إلى غاية استرجاع استبيان الدراسة.

ثالثا:الاستعانة بأصحاب المهنة عن طريق الاستبيان الالكتروني.

بعد الانتهاء من وضع إطار عام لاستبيان الدراسة، تم تحميله على ورق عادي (Format A4) أعد باللغة العربية تضمن واحد و ثلاثون(31) سؤالا.

وقبل الشروع في توزيع الاستبيان، تم تحكيمه من قبل مجموعة من الأساتذة ذوي كفاءة مهنية وعلمية مختلفة من تخصص محاسبة وكذلك محاسبة وتدقيق،وهذا من أجل التأكد من سلامة بناء أسئلة الاستبيان وصياغة أسئلته بشكل مبسط ومفهوم، وخاصة من حيث ما يلي:

أ. دقة ووضوح الأسئلة.

ب. مدى استخدام المصطلحات وتوظيفها.

ج. مدى التنسيق في وضع الأسئلة وربطها بالفرضيات.

د. طريقة طرح الأسئلة لضمان معالجتها من الناحية الإحصائية.

هـ. إدراج بعض الأسئلة بطريقة غير مباشرة، للتأكد من مدى جدية أفراد العينة في الإجابة على أسئلة الاستمارة.

المطلب الرابع: الحدود الزمانية والمكانية للدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

الفرع الأول: الحدود المكانية

محتوى هذه الدراسة يتعلق بدور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية ، من خلال توزيع ونشر الاستبيان على مجموعة من ممارسي مهنة التدقيق ،من مختلف ولايات الوطن.

الفرع الثاني:الحدود الزمانية

يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن أو الفترة التي أجريت فيها الدراسة الاستبيانية والتي بدأت في ماي2021 إلى غاية جوان2021.

الفرع الثالث: الحدود البشرية

اعتمدت هذه الدراسة على أراء مختلف مزاولي مهنة التدقيق من مختلف ولايات الوطن.

الفرع الرابع: الحدود الموضوعية

اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المتعلقة بالانعكاسات التي ستظهرها معايير أدلة الإثبات الجزائرية على جودة عملية التدقيق، من خلال الخصائص النوعية لكل من المعلومة المحاسبية و البرامج المحاسبية.

المبحث الثاني: الدراسة الإحصائية الوصفية لعناصر الاستبيان

المطلب الأول: مجتمع وأدوات الدراسة

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

لقد تم اختيار مجتمع الدراسة والمتمثل في مزاولي مهنة التدقيق حيث قسم المجتمع إلى ثلاث فئات كمايلي :

- محافظي الحسابات
- خبراء محاسبيين
- أكاديميين

و كان الهدف من شمول مجتمع الدراسة لمهنيين و أكاديميين هو الحصول على آراء مختلفة نظرا لحداثة موضوع الدراسة .

الفرع الثاني: اختيار عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي حسابات ،خبراء محاسبيين و أكاديميين ، وقد تم توزيع الاستبيان على عينة مكونة من 45 محافظ حسابات و غيرهم من ممارسي مهنة التدقيق موزعة كالتالي:15 استبيان إلكتروني و 30 استبيان ورقي.

تم إعداد الاستبيان الخاص بالدراسة، وقد تم توزيعه على العينة المدروسة بغرض جمع المعلومات اللازمة لهذه الدراسة، حيث تم اختيار الإحصائية اللازمة بهدف الحصول على نتائج إحصائية صحيحة.

الفرع الثالث: الأدوات المستعملة في الدراسة التطبيقية

تم استعمال الاستبيان من نوع ليكارت خماسي الأداة في هذه الدراسة الميدانية، وتكون اراء الموظفين منقسمة الى موافق بشدة ، موافق، محايد،غير موافق،غير موافق بشدة كما هو مبين في الملحق (01).

أولا: إعداد استبيان اولي من اجل استخدامه في جمع البيانات والمعلومات.

ثانيا: عرض الاستبيان للتحكيم لحصر الأخطاء والخروج بمعلومات دقيقة.

ثالثا: توزيع الاستبيان على افراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.

رابعا: انتظار مدة أسبوع للرد على جميع الاستبيانات الموزعة.

تضمن الجزء الأول من الاستبيان مجموعة من المعلومات الشخصية التي يملأها كل مستجوب حسب ما يتطابق معه، ثم يأتي الجزء الثاني المتكون من المحور الأول الذي تم بناؤه على الفرضية الأولى للدراسة (معايير أدلة الإثبات الجزائرية) ، والذي يتكون من(15) عبارة ، ثم المحور الثاني الذي تم بناؤه على الفرضية الثانية و الثالثة للدراسة(متطلبات جودة التدقيق)، والذي ينقسم بدوره إلى مجالين جسدت في(16) عبارة.

من بين الأدوات الإحصائية التي استعملت للوصول لهدف الدراسة، تم استخدام الاختيارات التالية عن طريق برنامج **SPSS .20**

أ. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل الإجابة عن تساؤلات الدراسة ومعرفة اتجاه العينة.

ب. معامل ألفا كرونباخ للتأكد من درجة الثبات للمقاييس المستخدمة.

ج. اختبار كولموكروفسميرنوف للتأكد من طبيعة التوزيع.

د. معامل الارتباط بيرسون للبيانات طبيعية.

المطلب الثاني: اختبار طبيعة توزيع البيانات بمعامل كولموكروفسميرنوف

الجدول رقم 02: اختبار الطبيعة بمعامل كولموكروف–سميرنوف بالنسبة للمحور الأول: معايير أدلة الإثبات الجزائرية

الرقم	الفقرات	معامل كولموكروف سميرنوف (Z)	القيمةالاحتمالية (Sig)
1	تعتبر أدلة الإثبات الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه حول مصداقية الكشوف المالية .	**1.827**	**0.003**
2	في حالة عدم قدرة المدقق الحصول على أدلة الإثبات لأي سبب كان فإن المدقق يمتنع عن إصدار رأيه .	**1.375**	**0.046**
3	ليتحقق المدقق من أرصدة المؤسسة التي يدقق حساباتها يلجأ غالبا إلى أسلوب المصادقات الخارجية	**1.965**	**0.001**
4	يسمح الالتزام بمعيار التأكيدات الخارجية بالحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية .	**1.349**	**0.053**
5	يجمع المدقق كل العناصر المقنعة لتأكد من أن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على اختلالات من شأنها التأثير على الكشوف المالية .	**2.406**	**0,000**
6	يقوم المدقق بالإجراءات التحليلية بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف	**2.568**	**0,000**

	المالية		
7	يسمح الالتزام بمعيار الإجراءات التحليلية بتحسين فهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.	**2.199**	**0,000**
8	على المدقق جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من عقلانية التقديرات المحاسبية و المعلومات المتعلقة بها في الملحق .	**2.089**	**0,000**
9	اعتماد معيار السبر في التدقيق يساعد المدقق في اختيار عينة ما و استخراج استنتاجات حول المجتمع الإحصائي.	**1.736**	**0.005**
10	تقوم المؤسسة بإعلام المدقق عن الأحداث اللاحقة من أجل تعديل التقرير إن لزم الأمر ذلك.	**1.580**	**0.014**
11	يجب على المدقق الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة المتعلقة بالأحداث اللاحقة التي تؤثر على الكشوف المالية.	**1.911**	**0.001**
12	يسمح معيار استمرارية الاستغلال بمعرفة القوة المالية المستقبلية للمؤسسة و نقاط الضعف التي قد تؤدي بها للإفلاس و التصفية .	**2.089**	**0,000**
13	خلو تقرير المدقق من الملاحظات حول عدم اليقين في استمرارية الاستغلال لا يشكل ضمان لقدرة الكيان على الاستمرارية.	**1.795**	**0.003**
14	على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها أنها قدمت له كل المعلومات الضرورية التي تساعده في تدقيق الكشوف المالية .	**1.784**	**0.003**
15	في حالة عدم تحصل مدقق الحسابات على التصريحات الكتابية المطلوبة من الإدارة عليه إعادة تقييم كفاءتها و اتخاذ التدابير المناسبة.	**1.753**	**0.004**

الجدول رقم 03: اختبار الطبيعة بمعامل كولموكروفسميرنوف بالنسبة للمحور الثاني: متطلبات جودة التدقيق

الرقم	الفقرات	معامل كولموكروف سميرنوف (Z)	القيمة الاحتمالية (Sig)
1	توافر الكفاءة و التأهيل العلمي في المدقق يؤثر في جودة عملية التدقيق.	**2.405**	**0,000**
2	توفر الخبرة العملية و التدريب المهني المستمر للمدقق يؤثر في جودة عملية التدقيق.	**2.207**	**0,000**
3	موضوعية و حيادية رأي المدقق حول القوائم المالية تؤثر على جودة عملية التدقيق.	**1.758**	**0.004**
4	محافظة مكتب التدقيق على سرية المعلومات الخاصة بالمؤسسة محل الفحص يؤثر	**1.732**	**0.005**

	على جودة عملية التدقيق.		
5	دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يؤثر على جودة عملية التدقيق	**1.863**	**0.002**
6	جمع العدد الكافي لأدلة الإثبات و في الوقت المناسب يؤثر على جودة التدقيق.	**2.610**	**0,000**
7	الإشراف الجيد على فريق التدقيق أثناء تأدية المهمة يؤثر على جودة عملية التدقيق.	**2.139**	**0,000**
8	الاتصال الجيد و المباشر بين المدقق وإدارة المؤسسة يحسن من جودة عملية التدقيق.	**2.368**	**0,000**
9	قامت الجزائر بإصدار معايير تدقيق جزائرية لتواكب التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق على المستوى الدولي .	**1.826**	**0.003**
10	معايير التدقيق الجزائرية جاءت مكملة للقوانين التشريعية المنظمة للمهنة.	**1.569**	**0.015**
11	معايير التدقيق الجزائرية أصدرت لسد ثغرات القانون 10-01.	**1.543**	**0.017**
12	ساهم إصدار معايير تدقيق جزائرية في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر .	**1.662**	**0.008**
13	إصدار معايير التدقيق الجزائرية يزيد من مستوى ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات المسجلة بها .	**2.103**	**0,000**
14	يعتمد ممارسي مهنة التدقيق على معايير التدقيق الجزائرية في ممارستهم المهنية .	**2.129**	**0,000**
15	أدت معايير التدقيق الجزائرية إلى تحسين كفاءة ممارسي مهنة التدقيق.	**1.999**	**0.001**
16	معايير التدقيق الجزائرية ساعدت على تجنب الأخطاء أثناء تدقيق القوائم المالية.	**2.133**	**0,000**

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V20

ومن خلال حسابنا لمعامل كولموكروفسميرنوف(Z) وجدنا أن القيمة الاحتمالية لكافة عبارات وفقرات الاستبيان أقل من مستوى الدلالة المعنوية وهي (α =0.05)، وهذا ما يؤكد لنا أن التوزيع طبيعي أو معلمي.

لذلك سوف يتم الاعتماد على الاختبارات الاحصائية التي تتناسب مع هذا التوزيع:

- النسب المئوية والمتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي، الذي استخدم بشكل أساسي في وصف عينة الدراسة.
- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient) لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.
- معامل ارتباط بيرسون(SpirmanLinear Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط،كما يستخدم هذا الاختبار لدراسة العلاقة بين المتغيرات في حالة البيانات المعلمية.

المتوسط الحسابي المرجح للفئات: يتم حساب ذلك من خلال:

حساب المدى : المدى=أكبر قيمة – أقل قيمة أي 5-1=4

ثم يتم تقسيم المدى على عدد الفئات 5/4 = 0.80، يتم إضافة 0.80 إلى أقل قيمة حتى نصل إلى أكبر قيمة كالتالي:

الجدول رقم 04: المتوسط المرجح للفئات

جدول المجالات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المتوسط الحسابي	**1 إلى 1.80**	**1.81 إلى 2.60**	**2.61 إلى 3.40**	**3.41إلى 4.20**	**4.21إلى5**

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V 20

المطلب الثالث: اختبار الصدق والثبات

الفرع الأول: اختبار ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط،وبعبارة أخرى ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة،وقد تحققنا من ثبات استبيان الدراسة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ وذلك كما يلي:

الجدول رقم 05: اختبار درجة الثبات

المحور	عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ
المحور الأول	**15**	**0.817**
المحور الثاني	**14**	**0.887**

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

من خلال الجدول السابق نجد أن عبارات الاستبيان تمتاز بالثبات حسب معامل ألفا كرونباخ الذي تجاوزت نسبتها المتحققة81 %بالنسبة للمحور الأول، أي أنها مقبولة وهذا بمجموع 15 عبارة، أما بالنسبة للمحور الثاني فتجاوزت نسبته 88% ، أي أنها مقبولة وهذا بمجموع 14 عبارة وهذا يؤكد لنا ثبات فقرات محاور الاستبيان بشكل عام.

الفرع الثاني: اختبار صدق الاستبيان

أولا: صدق المحكمين:

لمعرفة مدى صدق الاستبيان فقد تم عرضه في المرحلة الأولى على أساتذة متخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق، للتأكد من أن أسئلته تقيس ما وضعت لقياسه وكذا التأكد من استجابة عينة الدراسة لأسئلته وفهمها، وقد استجبنا لآراء المحكمين، وقمنا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وعلى إثر ذلك توصلنا إلى الاستبيان في صورته النهائية كما هو في الملحق رقم (01).

أ. صدق المقياس:

ب. الاتساق الداخلي (InternalValidity):

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور التي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قمنا بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان، من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبيان والدرجة الكلية للمحور الذي ينتمي إليه.

- نتائج الاتساق الداخلي(InternalValidity):

الجدول رقم06: معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور الأول.

الرقم	الفقرات	معامل بيرسون	القيمةالاحتمالية (Sig)
1	تعتبر أدلة الإثبات الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه حول مصداقية الكشوف المالية .	**0.207**	**0.172**
2	في حالة عدم قدرة المدقق الحصول على أدلة الإثبات لأي سبب كان فإن المدقق يمتنع عن إصدار رأيه .	**0.522**	**0,000**
3	ليتحقق المدقق من أرصدة المؤسسة التي يدقق حساباتها يلجأ غالبا إلى أسلوب المصادقات الخارجية	**0.430**	**0.003**
4	يسمح الالتزام بمعيار التأكيدات الخارجية بالحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية .	**0.525**	**0,000**
5	يجمع المدقق كل العناصر المقنعة لتأكد من أن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على اختلالات من شأنها التأثير على الكشوف المالية .	**0.718**	**0,000**
6	يقوم المدقق بالإجراءات التحليلية بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف	**0.562**	**0,000**

	المالية		
7	يسمح الالتزام بمعيار الإجراءات التحليلية بتحسين فهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.	**0.669**	**0,000**
8	على المدقق جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من عقلانية التقديرات المحاسبية و المعلومات المتعلقة بها في الملحق .	**0.747**	**0,000**
9	اعتماد معيار السبر في التدقيق يساعد المدقق في اختيار عينة ما و استخراج استنتاجات حول المجتمع الإحصائي.	**0.617**	**0,000**
10	تقوم المؤسسة بإعلام المدقق عن الأحداث اللاحقة من أجل تعديل التقرير إن لزم الأمر ذلك.	**0.609**	**0,000**
11	يجب على المدقق الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة المتعلقة بالأحداث اللاحقة التي تؤثر على الكشوف المالية.	**0.645**	**0,000**
12	يسمح معيار استمرارية الاستغلال بمعرفة القوة المالية المستقبلية للمؤسسة و نقاط الضعف التي قد تؤدي بها للإفلاس و التصفية .	**0.747**	**0,000**
13	خلو تقرير المدقق من الملاحظات حول عدم اليقين في استمرارية الاستغلال لا يشكل ضمان لقدرة الكيان على الاستمرارية.	**0.087**	**0.569**
14	على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها أنها قدمت له كل المعلومات الضرورية التي تساعده في تدقيق الكشوف المالية .	**0.702**	**0,000**
15	في حالة عدم تحصل مدقق الحسابات على التصريحات الكتابية المطلوبة من الإدارة عليه إعادة تقييم كفاءتها و اتخاذ التدابير المناسبة.	**0.393**	**0.008**

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V20 (مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

من الجدول أعلاه والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05)، والتي تبين أن المحور الأول صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم07 : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور الثاني:

الرقم	المجال الأول: العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق المرتبطة بالجانب المهني	معامل بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
1	توافر الكفاءة و التأهيل العلمي في المدقق يؤثر في جودة عملية التدقيق.	**0.753**	**0,000**
2	توفر الخبرة العملية و التدريب المهني المستمر للمدقق يؤثر في جودة عملية التدقيق.	**0.769**	**0,000**
3	موضوعية و حيادية رأي المدقق حول القوائم المالية تؤثر على جودة عملية التدقيق.	**0.595**	**0,000**
4	محافظة مكتب التدقيق على سرية المعلومات الخاصة بالمؤسسة محل الفحص يؤثر على جودة عملية التدقيق.	**0.841**	**0,000**
5	دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يؤثر على جودة عملية التدقيق	**0.602**	**0,000**
6	جمع العدد الكافي لأدلة الإثبات و في الوقت المناسب يؤثر على جودة عملية التدقيق.	**0.681**	**0,000**
7	الإشراف الجيد على فريق التدقيق أثناء تأدية المهمة يؤثر على جودة عملية التدقيق.	**0.645**	**0,000**
8	الاتصال الجيد و المباشر بين المدقق وإدارة المؤسسة يحسن من جودة عملية التدقيق.	**0.491**	**0.001**
	المجال الثاني: العوامل المحددة لجودة التدقيق المرتبطة بمعايير التدقيق الجزائرية		
1	قامت الجزائر بإصدار معايير تدقيق جزائرية لتواكب التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق على المستوى الدولي .	**0.688**	**0,000**
2	معايير التدقيق الجزائرية جاءت مكملة للقوانين التشريعية المنظمة للمهنة.	**0.788**	**0,000**
3	معايير التدقيق الجزائرية أصدرت لسد ثغرات القانون 10-01.	**0.746**	**0,000**
4	ساهم إصدار معايير تدقيق جزائرية في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر .	**0.850**	**0,000**
5	إصدار معايير التدقيق الجزائرية يزيد من مستوى ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات المسجلة بها .	**0.880**	**0,000**
6	يعتمد ممارسي مهنة التدقيق على معايير التدقيق الجزائرية في ممارستهم المهنية .	**0.772**	**0,000**

7	أدت معايير التدقيق الجزائرية إلى تحسين كفاءة ممارسي مهنة التدقيق.	**0.799**	**0,000**
8	معايير التدقيق الجزائرية ساعدت على تجنب الأخطاء أثناء تدقيق القوائم المالية.	**0.842**	**0,000**

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V20 (مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

من الجداول أعلاه والذي يبن أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05)، والتي تبين ان المحور الثاني صادق لما وضع لقياسه.

عرض نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مع تحديد اتجاه العينة

الجدول رقم 08: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مع تحديد اتجاه العينة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
	المحور الأول:معايير أدلة الإثبات الجزائرية			
1	تعتبر أدلة الإثبات الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه حول مصداقية الكشوف المالية .	**1.7333**	**0.75076**	**موافق بشدة**
2	في حالة عدم قدرة المدقق الحصول على أدلة الإثبات لأي سبب كان فإن المدقق يمتنع عن إصدار رأيه .	**2.6667**	**1.04447**	**محايد**
3	ليتحقق المدقق من أرصدة المؤسسة التي يدقق حساباتها يلجأ غالبا إلى أسلوب المصادقات الخارجية	**2.1778**	**0.86047**	**موافق**
4	يسمح الالتزام بمعيار التأكيدات الخارجية بالحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية .	**2.0667**	**0.83666**	**موافق**
5	يجمع المدقق كل العناصر المقنعة لتأكد من أن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على اختلالات من شأنها التأثير على الكشوف المالية .	**2.0222**	**0.62118**	**موافق**
6	يقوم المدقق بالإجراءات التحليلية بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية	**1.8889**	**0.53182**	**موافق**
7	يسمح الالتزام بمعيار الإجراءات التحليلية بتحسين فهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.	**2.1111**	**0.88478**	**موافق**
8	على المدقق جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من عقلانية التقديرات المحاسبية و المعلومات المتعلقة بها في الملحق .	**1.9111**	**0.63325**	**موافق**

9	اعتماد معيار السبر في التدقيق يساعد المدقق في اختيار عينة ما و استخراج استنتاجات حول المجتمع الإحصائي.	**2.1333**	**0.75679**	**موافق**
10	تقوم المؤسسة بإعلام المدقق عن الأحداث اللاحقة من أجل تعديل التقرير إن لزم الأمر ذلك.	**2.3556**	**1.02593**	**موافق**
11	يجب على المدقق الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة المتعلقة بالأحداث اللاحقة التي تؤثر على الكشوف المالية.	**2.1111**	**0.85870**	**موافق**
12	يسمح معيار استمرارية الاستغلال بمعرفة القوة المالية المستقبلية للمؤسسة و نقاط الضعف التي قد تؤدي بها للإفلاس و التصفية .	**1.9111**	**0.63325**	**موافق**
13	خلو تقرير المدقق من الملاحظات حول عدم اليقين في استمرارية الاستغلال لا يشكل ضمان لقدرة الكيان على الاستمرارية.	**2.6000**	**0.86340**	**موافق**
14	على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها أنها قدمت له كل المعلومات الضرورية التي تساعده في تدقيق الكشوف المالية .	**2.1333**	**0.96766**	**موافق**
15	في حالة عدم تحصل مدقق الحسابات على التصريحات الكتابية المطلوبة من الإدارة عليه إعادة تقييم كفاءتها و اتخاذ التدابير المناسبة.	**2.1556**	**0.85162**	**موافق**
	المجمـــــــــوع	**2.1318**	**0.8080**	**موافق**
المحور الثاني : متطلبات جودة التدقيق				
المجال الأول: العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق المرتبطة بالجانب المهني				
1	توافر الكفاءة و التأهيل العلمي في المدقق يؤثر في جودة عملية التدقيق.	**1.4667**	**0.54772**	**موافق بشدة**
2	توفر الخبرة العملية و التدريب المهني المستمر للمدقق يؤثر في جودة عملية التدقيق.	**1.5333**	**0.58775**	**موافق بشدة**
3	موضوعية و حيادية رأي المدقق حول القوائم المالية تؤثر على جودة عملية التدقيق.	**1.7333**	**0.80904**	**موافق بشدة**
4	محافظة مكتب التدقيق على سرية المعلومات الخاصة بالمؤسسة محل الفحص يؤثر على جودة عملية التدقيق.	**1.8000**	**0.72614**	**موافق بشدة**

5	دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يؤثر على جودة عملية التدقيق	**2.0000**	**0.79772**	**موافق**
6	جمع العدد الكافي لأدلة الإثبات و في الوقت المناسب يؤثر على جودة عملية التدقيق.	**1.7556**	**0.52896**	**موافق بشدة**
7	الإشراف الجيد على فريق التدقيق أثناء تأدية المهمة يؤثر على جودة عملية التدقيق.	**1.8222**	**0.64979**	**موافق**
8	الاتصال الجيد و المباشر بين المدقق وإدارة المؤسسة يحسن من جودة عملية التدقيق.	**1.8222**	**0.68387**	**موافق**
	المجال الثاني: العوامل المحددة لجودة التدقيق المرتبطة بمعايير التدقيق الجزائرية			
1	قامت الجزائر بإصدار معايير تدقيق جزائرية لتواكب التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق على المستوى الدولي .	**2.3556**	**1.09036**	**موافق**
2	معايير التدقيق الجزائرية جاءت مكملة للقوانين التشريعية المنظمة للمهنة.	**2.5556**	**1.05649**	**موافق**
3	معايير التدقيق الجزائرية أصدرت لسد ثغرات القانون 10-01.	**2.6444**	**0.90843**	**محايد**
4	ساهم إصدار معايير تدقيق جزائرية في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر .	**2.3333**	**0.87905**	**موافق**
5	إصدار معايير التدقيق الجزائرية يزيد من مستوى ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات المسجلة بها .	**2.4000**	**0.91453**	**موافق**
6	يعتمد ممارسي مهنة التدقيق على معايير التدقيق الجزائرية في ممارستهم المهنية	**2.3111**	**0.94922**	**موافق**
7	أدت معايير التدقيق الجزائرية إلى تحسين كفاءة ممارسي مهنة التدقيق.	**2.2444**	**0.88306**	**موافق**
8	معايير التدقيق الجزائرية ساعدت على تجنب الأخطاء أثناء تدقيق القوائم المالية.	**2.4000**	**0.88933**	**موافق**
	المجموع	**2.0736**	**0.8063**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

يظهر لنا الجدول رقم 7 المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات الاستبيان، حيث قسم الجدول الى محورين كالتالي:

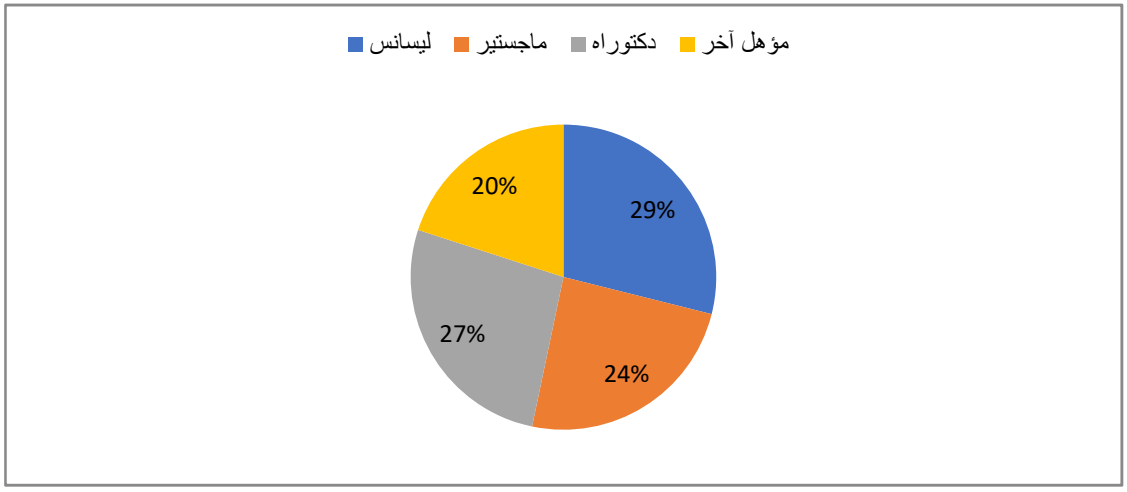
المحور الأول المتعلق **معايير أدلة الإثبات الجزائرية** ، كان متوسطها الحسابي**2.1318** بانحراف معياري **0.8080**أي أن اتجاه العينة لهذا المحور كان (بموافق).

المحور الثاني المتعلق **متطلبات جودة التدقيق** ، كان متوسطه حسابي**2.0736**بانحراف معياري **0.8063** أي أن اتجاه العينة لهذا المحور كان (بموافق).

المطلب الرابع: الدراسة الإحصائية للمتغيرات الشخصية للدراسة

الفرع الأول: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

الشكل رقم 01: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V20

الجدول رقم9 : توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار المطلق	التكرار النسبي
ليسانس	13	28.9%
ماجستير	11	24.4%
دكتوراه	12	**26.7%**
مؤهل آخر	9	20%
المجمـــــوع	45	100%

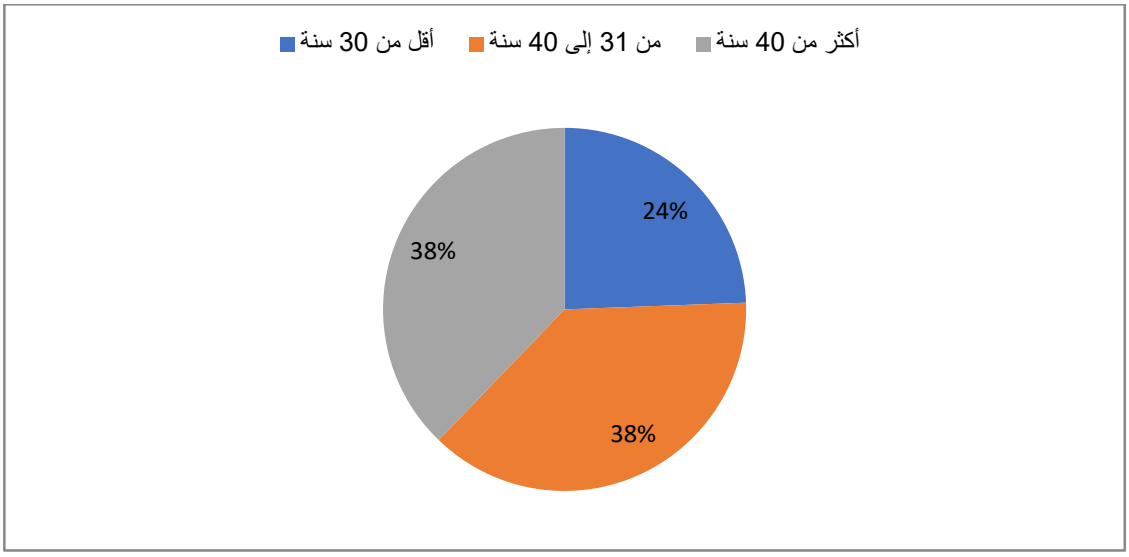
المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

تتكون العينة المدروسة من 45 فرد تتباين فيها مستوياتهم (مؤهلاتهم العلمية) من شخص إلى آخر، حيث تمثل ليسانس نسبة 28.9%، نسبة الماجستير 24.4%، نسبة الدكتوراه 26.7%، نسبة المؤهلات الأخرى20% من العينة ككل.

مناقشة النتائج: من خلال الجدول السابق نجد أن المؤهل العلمي الغالب على هذه الدراسة هو ليسانس بنسبة 28.9% كما هو مبين في الشكل أعلاه وهذا يعود إلى الكفاءات المطلوبة عند التوظيف بعينة الدراسة.

الفرع الثاني: توزيع العينة حسب العمر

الشكل رقم 2 : توزيع العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V20

الجدول رقم10: توزيع العينة حسب العمر

العمر	التكرار المطلق	التكرار النسبي
أقل من 30 سنة	11	24.4%
من 31 إلى40 سنة	17	37.8%
أكثر من 40 سنة	17	37.8%
المجموع	45	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

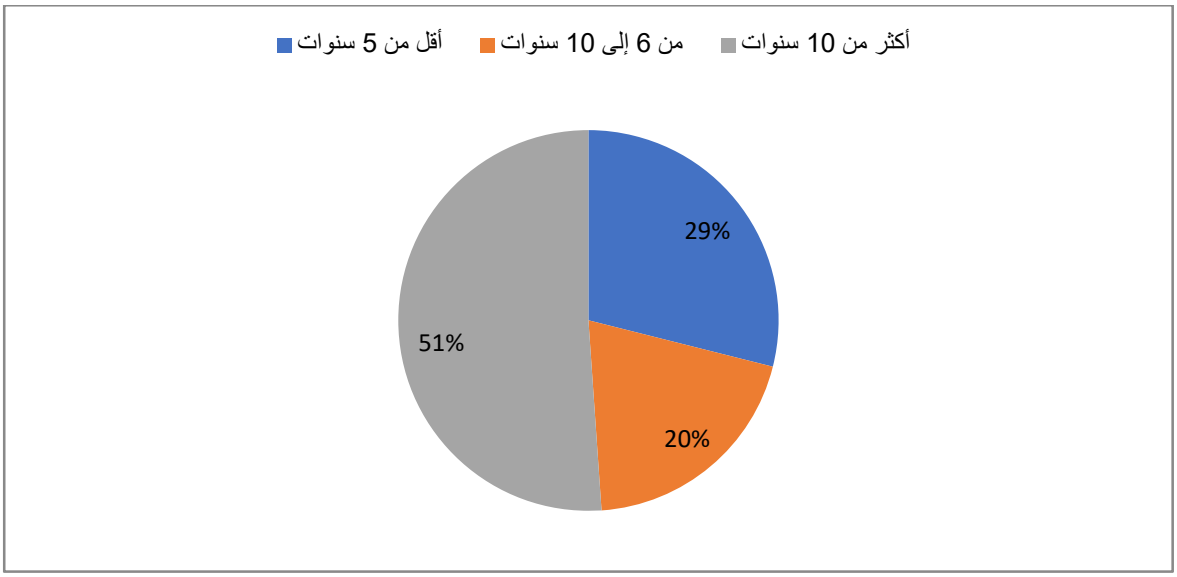
الفرع الثالث: توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم11 : توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار المطلق	التكرار النسبي
أقل من 5 سنوات	13	28.9%
من6 إلى 10 سنوات	9	20%
أكثر من 10 سنوات	23	51.1%
المجمـــــوع	45	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.**20**

الشكل رقم 03: توزيع العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر:من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

توزعت عينة الدراسة حسب ثلاث فئات للخبرة المهنية،13 فرد من العينة لديهم خبرة (أقل من 5 سنوات) أي بنسبة 28,9%،ثم تليها فئة المهنيين ذوي الخبرة من 06 إلى 10سنوات 9فرد بنسبة 20%، وتليها الخبرة المهنية أكثر من 10 سنوات ب 23أفراد بنسبة 51,1%.

مناقشة النتائج: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن النسبة الأكبر للخبرة المهنية مست الفئة (أكثر من 10سنوات) بقيمة 51,1%، وهذا يدل على أن المسؤولين لعينة الدراسة يهتمون بأصحاب الخبرات للاعتماد عليهم في العمل لما يمتلكونه من خبرة كبيرة.

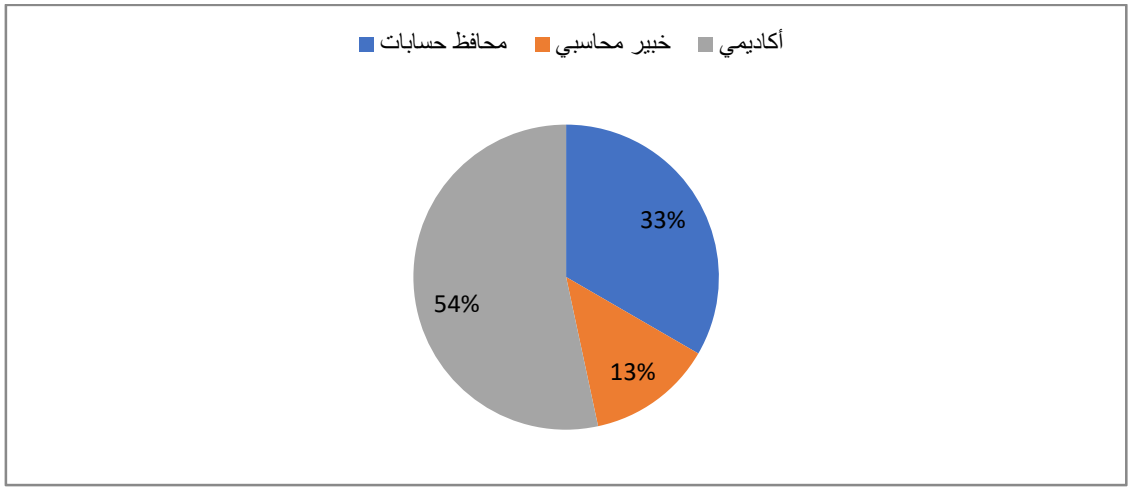
الفرع الرابع: توزيع العينة حسب الوظيفة

الجدول رقم12: توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار المطلق	التكرار النسبي
محافظ حسابات	15	%33,3
خبير محاسبي	6	%13,3
أكاديمي	24	%53,3
المجمـــوع	45	%100

المصدر:من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

الشكل رقم 4: توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر:من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج **SPSS V.20**

قسمت عينة الدراسة على ثلاث (03) وظائف توزعت على النحو التالي:(15) أفراد بوظيفة محافظي حسابات بنسبة 33,3% من أفراد العينة،(06) أفراد بوظيفة خبير محاسبي بنسبة 13.3% ،و(24) فرد بوظيفة أكاديمي بنسبة 53,3% .

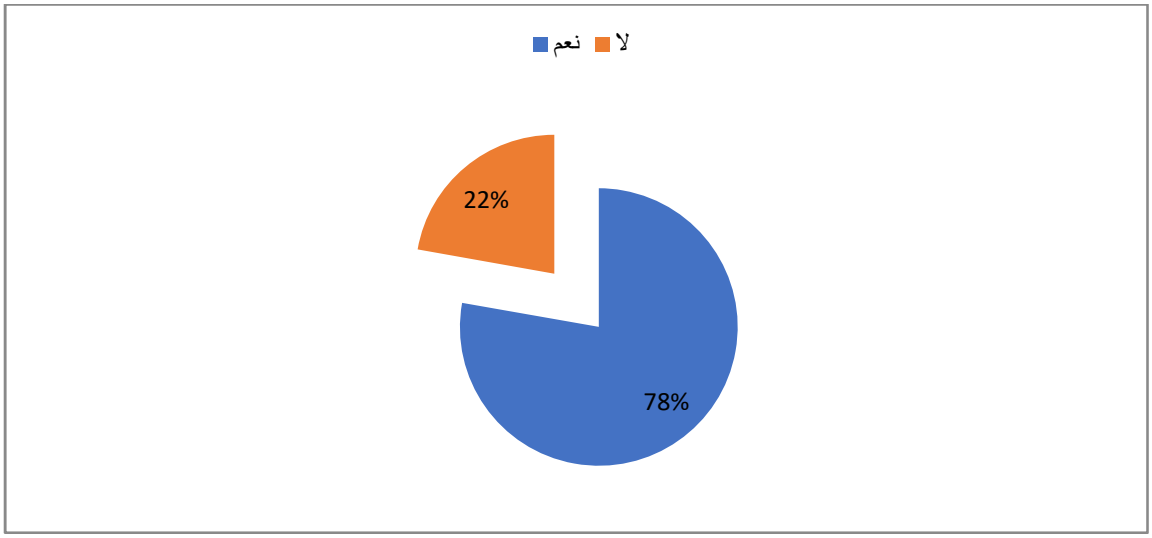
الفرع الخامس: توزيع العينة حسب إطلاعهم على معايير التدقيق الجزائرية

الجدول رقم13: توزيع العينة حسب إطلاعهم على معايير التدقيق الجزائرية

هل لكم إطلاع على معايير التدقيق الجزائرية	التكرار المطلق	التكرار النسبي
نعم	35	%77,8
لا	10	%22,2
المجموع	45	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

الشكل رقم 5: توزيع العينة حسب إطلاعهم على معايير التدقيق الجزائرية.



المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

من خلال الجدول أعلاه والدائرة النسبية نجد ان 77,8% من افراد العينة(35 فرد) على إطلاع على معايير التدقيق الجزائرية ، اما النسبة المتبقية 22,2% التي مثلت عدد الافراد (10) ليسوا على إطلاع على معايير التدقيق الجزائرية.

مناقشة النتائج: نلاحظ أن أكثر من 3/4 من أفراد العينة هم على إطلاع على معايير التدقيق الجزائرية .

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة، ومن أجل إثبات صحة أو نفي الفرضيات الخاصة بها،سيتم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية وذلك من خلال استخدام البرنامج الإحصائي

Statistical Package for the Social Sciences V.20(SPSS) ، ومنه سوف يتم تحديد نتائج الوصف الإحصائي لعينة الدراسة، والوصول إلى نتائج تتعلق باختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لقد قمنا بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي: (Statistical Package for the Social Sciences V.20(SPSS)، حيث قمنا بفرز تحليل الإجابات التي تضمنتها استمارة الاستبيان العادي.

كما اعتمدنا في بناء قاعدة المعطيات على برنامج (EXCEL 2007)، بحيث تضمنت ورقة الحساب (45) سطرا وفقا لعدد الاستبيانات المملوءة والصالحة التي اعتمدت في الدراسة، واحد و ثلاثون (31) عمودا، بخانة لكل جواب رئيسي أو جواب فرعي، بهذا أصبحت قاعدة الاستبيان مكونة من 45*31=1395.

وقد تم تكميم (Quantification) المعطيات التي تضمنتها الخانات الناتجة عن تقاطع الأعمدة والأسطر بإتباع أسلوب الترميز العددي كما يلي:

- يرمز للخيار الأول موافق بشدة بالعدد (1)، الخيارالثاني موافق بالعدد (2)، الخيار الثالث محايد بالعدد (3)،الخيار الرابع غير موافق بالعدد(4)،الخيار الخامس غير موافق بشدة بالعدد (5).

وسيتم اختبار الفرضيات بالاعتماد في هذه الدراسة على الأساليب الإحصائية التالية:

- اختبارF فيشر للانحدار الخطي البسيط (ficher Tests)، لمعرفة إذا كانت هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيري الدراسة.

المطلب الثاني :اختبار الفرضيات

لقد تم إيجاد النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي، من أجل معرفة تكرار فئات متغير ما وهذا من أجل وصف عينة الدراسة وكل فقرة من فقرات استبيان الدراسة.

و كذلك لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الاختبارات المعلمية (*ficher tests*، T-Test)، بحيث تعتبر هذه الاختبارات مناسبة في حالة وجود بيانات تتبع التوزيع الطبيعي، و بذلك فقد تم اختبار الفرضيات كالتالي:

الفرع الأول: التحقق من صحة فرضيات الدراسة

أولا: اختبار الفرضية الأولى :

تنص هذه الفرضية على هناك إمكانية الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائرية في عملية التدقيق ، ومن اجل اختبار صحة هذه الفرضية قمنا باستخدام نماذج الانحدار البسيط لدراسة إمكانية الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائرية في عملية التدقيق

فنماذج الانحدار تجيبنا على سؤال التالي:

هل توجد إمكانية الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائرية في عملية التدقيق ؟

- ومن ثم تحديد إمكانية الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائرية في عملية التدقيق.
- وإعطاء نتائج فيما يتعلق باختبار فرضيات هذه الدراسة.

وللإجابة على هذه الفرضية لابد من دراسة إمكانية الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائرية في عملية التدقيق و ذلك من خلال معادلة الانحدار البسيط وأيضا ندعم ذلك بشكل الانتشار الذي يصف بيانيا نوع العلاقة وقوتها وتنقسم الى قسمين:

أ. **الفرضية الأولى** :توجد إمكانية الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائرية في عملية التدقيق و يرمز لها بـ: H_0 (الفرضية الصفرية).

ب. **الفرضية الثانية** :لا توجد إمكانية الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائرية في عملية التدقيق ويرمز لها ب H_1(الفرضية البديلة).

الجدول رقم14: إمكانية الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائرية في عملية التدقيق

المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	T	درجة الحرية	Sig
2,1319	0,43519	32,861	44	0,000

المصدر:من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج **SPSS V.20**(*مستوى الدلالة المستخدم هو**α=0.05**)

من خلال نتائج اختبار T-test يتبين لنا معنوية معلمات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن مستوى الدلالة **α** عند مستوى **0,000** أي أنه يقل عن **0,05** وهذا ما يوضح أنها توجد إمكانية الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائرية في عملية التدقيق ذات دلالة إحصائية حسب آراء عينة الدراسة، ومنه نتأكد من عدم صحة الفرضية(البديلة H_1)ونقبل الفرضية (الصفريةH_0)والتي تنص على أنها توجد إمكانية الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائرية في عملية التدقيق

نتيجة اختبار الفرضية الأولى:

حسب نتيجة اختبار T-test فانه تم رفض الفرضية (البديلة H1) التي تنص على انه لا توجد إمكانية الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائرية في عملية التدقيق ، وتم قبول الفرضية(الصفرية H0) أي انه توجد إمكانية الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائرية في عملية التدقيق.

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية:

تنص هذه الفرضية على هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر معايير أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني

ومن اجل اختبار صحة هذه الفرضية قمنا باستخدام نماذج الانحدار البسيط لدراسة العلاقة بين توفر معايير أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني فنماذج الانحدار تجيبنا على سؤالين:

- هل توجد علاقة بين المتغيرين؟
- ما هي قوة هذه العلاقة؟

ومن ثم تحديد نتائج العلاقة بين توفر معايير أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني.

- وإعطاء نتائج فيما يتعلق باختبار فرضيات هذه الدراسة.

وللإجابة على هذه الفرضية لابد من دراسة العلاقة بين توفر معايير أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني ، وذلك من خلال معادلة الانحدار البسيط وأيضا ندعم ذلك بشكل الانتشار الذي يصف بيانيا نوع العلاقة وقوتها وتنقسم الى قسمين:

أ. **الفرضية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر معايير أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني ويرمز لها بـ: H_0 (الفرضية الصفرية).

ب. **الفرضية الثانية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر معايير أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني ويرمز لها ب H_1(الفرضية البديلة).

الجدول رقم 15: توفر معايير أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني

معامل التحديد	**F**	**درجة حرية البسط**	**درجة حرية المقام**	**Sig.**	**المعلمات المقدرة**	
					الثابت	**المعامل**
0,358	**23,939**	**1**	**44**	**0,000**	**1,111**	**0,586**

المصدر:من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20(*مستوى الدلالة المستخدم هوα=0.05)

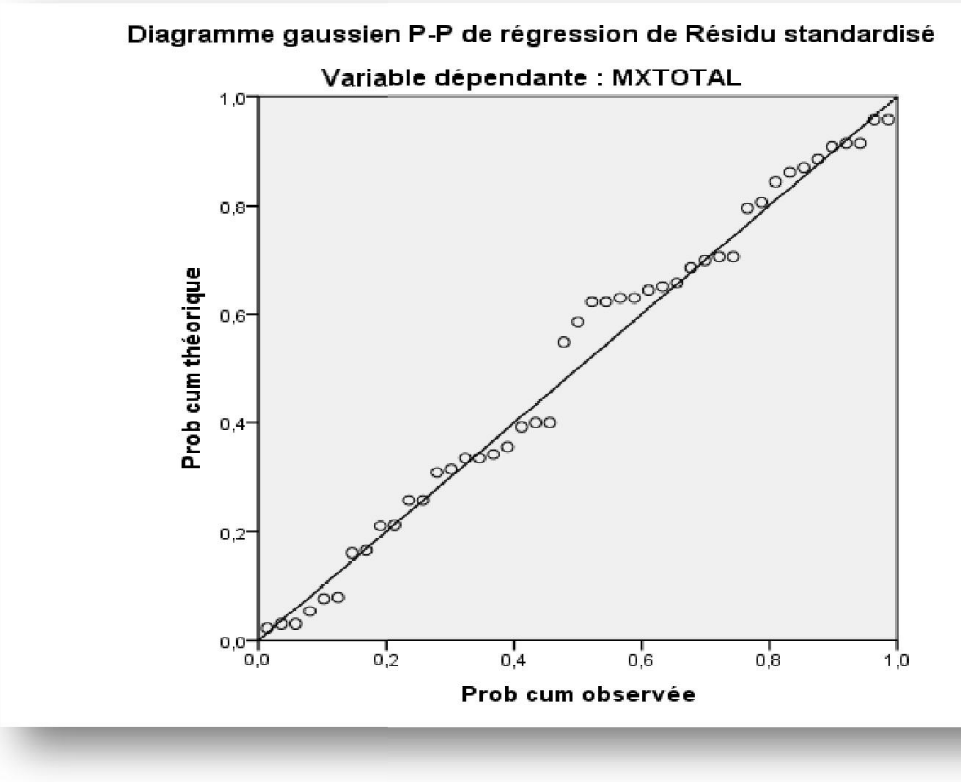
من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معلمات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد **35,8%** وهي نسبة جيدة وتعبر عن مدى تأثير معايير أدلة الإثبات الجزائرية على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني ، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت **23,939**، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة**0,000** وهي من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن معايير أدلة الإثبات الجزائرية تؤثر على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني تأثيرا ذو دلالة إحصائية حسب أراء عينة الدراسة، ومنه نتأكد من صحة الفرضية الأولى (الصفرية H_0)ونرفض الفرضية الثانية (البديلة H_1) والتي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر معايير أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني ، والشكل الموالي يوضح نتائج اختبار الفرضية.

وللتعبير على طبيعة هذه العلاقة من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط تكون كما يلي:

$$Y=0,586X+1,111$$

حيث يمكننا القول حسب هذه المعادلة، انه كلما حدث تغير في معايير أدلة الإثبات الجزائرية بوحدة واحدة انعكس ذلك بعلاقة طردية بقيمة 0,586وحدة في جودة عملية التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني

الشكل رقم 6: شكل الانتشار يبين توفر معايير أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني



المصدر:من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

نتيجة اختبار الفرضية الثانية:

حسب نتيجة اختبار فيشر F والذي رفض الفرضية الثانية (البديلة H_1)التي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر معايير أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني و تم قبول الفرضية الأولى (الصفرية H_0) أي انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر معايير أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال العوامل المرتبطة بالجانب المهني

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

تنص هذه الفرضية على هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ،ومن اجل اختبار صحة هذه الفرضية قمنا باستخدام نماذج الانحدار البسيط لدراسة العلاقة بين أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية فنماذج الانحدار تجيبنا على سؤالين:

- هل توجد علاقة بين المتغيرين؟
- ما هي قوة هذه العلاقة؟

ومن ثم تحديد نتائج العلاقة بين أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية

- وإعطاء نتائج فيما يتعلق باختبار فرضيات هذه الدراسة.

وللإجابة على هذه الفرضية لابد من دراسة العلاقة أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ، وذلك من خلال معادلة الانحدار البسيط وأيضا ندعم ذلك بشكل الانتشار الذي يصف بيانيا نوع العلاقة وقوتها وتنقسم الى قسمين:

أ. **الفرضية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ويرمز لها بـ: H_0 (الفرضية الصفرية).

ب. **الفرضية الثانية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ب أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ويرمز لها ب H_1(الفرضية البديلة).

الجدول رقم16 : تأثير أدلة الإثبات الجزائرية على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية

معلمات المقدرة						
معامل التحديد	**F**	**درجة حرية البسط**	**درجة حرية المقام**	**Sig.**	**الثابت**	**المعامل**
0,437	**33,365**	**1**	**44**	**0,000**	**1,209**	**0,384**

المصدر:من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20(*مستوى الدلالة المستخدم هوα=0.05)

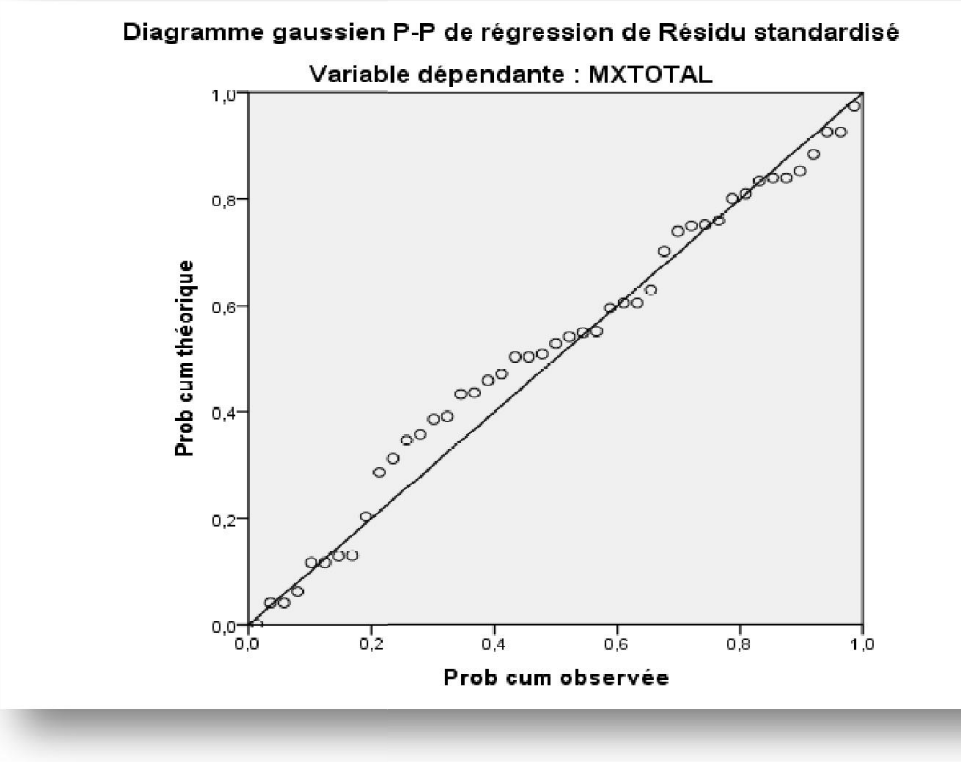
من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معلمات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد **43,7%** وهي نسبة جيدة وتعبر عن مدى تأثير أدلة الإثبات الجزائرية على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت **33,365**، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة **0,000** وهي من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) و هذا ما يوضح أنه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن أدلة الإثبات الجزائرية تؤثر على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية تأثيرا ذو ذات دلالة إحصائية حسب أراء عينة الدراسة، ومنه نتأكد عدم صحة الفرضية (البديلةH_1) ونقبل الفرضية (الصفرية H_0) والتي تنص على انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ، والشكل الموالي يوضح نتائج اختبار الفرضية.

وللتعبير على طبيعة هذه العلاقة من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط تكون كما يلي:

$$Y=0,384X+1,209$$

حيث يمكننا القول حسب هذه المعادلة، انه كلما حدث تغير في معايير أدلة الإثبات الجزائرية بوحدة واحدة انعكس ذلك بعلاقة طردية بقيمة 0,384وحدة في جودة عملية التدقيق .

الشكل رقم 7: شكل الانتشار يبين أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية



المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

نتيجة اختبار الفرضية الثالثة:

حسب نتيجة اختبار فيشر F ، فانه تم رفض الفرضية (البديلةH_1) التي تنص على انه لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ،وتم قبول الفرضية (الصفرية H_0) أي انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أدلة الإثبات الجزائرية و تأثيرها على جودة التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية .

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا التطبيقية التي حاولنا من خلالها إسقاط الجانب النظري للدراسة على الجانب التطبيقي، وقد استندنا لطريقة الاستبيان التي وزعت بطريقة مباشرة على أفراد عينة الدراسة (المتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وأكاديميين)، حيث كانت العبارات حول معايير أدلة الإثبات الجزائرية، و متطلبات جودة التدقيق وفق محورين، وكان الهدف منه الوصول إلى الإجابة على الإشكالية وإثبات صحة الفرضيات باستخدام أدوات التحليل الإحصائي والبرنامج الإحصائي (SPSS20) واعتمدنا على معامل الارتباط بيرسون لتحليل و اختبار الفرضيات وتوصلنا إلى صحة الفرضيات المطروحة، والمتمثلة في أن معايير أدلة الإثبات الجزائرية تساهم في تحسين جودة عملية التدقيق.

خاتمة

خاتمة

من خلال تناولنا لموضوع أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية، حاولنا معالجة إشكالية البحث والتي تدور حول دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال التطرق إلى الجانب النظري بالإضافة إلى الدراسة التطبيقية، حيث تناولنا في الدراسة النظرية لمحة عن التدقيق وجودته ومعايير التدقيق الجزائرية وماهية أدلة الإثبات، كما تعرضنا من خلالها أيضا إلى واقع مهنة التدقيق في الجزائر وأهم المراحل التي مرت بها المهنة، متطرقين أيضا إلى أهم التطورات الحاصلة في هذا المجال، أما في الشق الثاني المتعلق بالدراسة التطبيقية قمنا باستطلاع أراء عينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين والأكاديميين، من خلال توزيع استبيان بطريقة مباشرة وتحليله واختبار فرضيات الدراسة التي تم تأكيدها.

نتائج الدراسة:

بناءا على تحليل نتائج الدراسة الميدانية التي قمنا بها مع مجموعة خبراء محاسبين ومحافظي حسابات وحتى الأكاديميين حول دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية خلصنا إلى مجموعة من النتائج:

- الاعتماد على معايير التدقيق سيساعد محافظي الحسابات وخبراء محاسبين على القيام بعملية التدقيق بأكبر كفاءة من خلال تطبيق ما تنص عليه إجراءات كل معيار.
- اعتماد محافظي الحسابات على معايير التدقيق الجزائرية يحميهم من أي مسائلات قانونية.
- الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية وتطبيق ما ينص عليه كل معيار خلال عملية التدقيق يمكننا من الوصول إلى الجودة في عملية التدقيق والجودة في مخرجاتها .
- تطبيق هذه المعايير يزيد من مستوى الثقة في القوائم المالية ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين مستخدمي هذه القوائم المالية.

توصيات الدراسة :

من خلال النتائج المتوصل إليها نقترح التوصيات التالية :

- تنظيم دورات لمحافظي الحسابات وخبراء محاسبين واطلاعهم على جميع التطورات الحاصلة بما يخص التنظيم المهني للمهنة من أجل رفع مستواهم ومؤهلاتهم.
- تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة التي تجبر الاعتماد على هذه المعايير مع تحديد المسؤوليات والواجبات.
- التنسيق بين الأكاديميين والمهنيين مما يساعد الباحثين والطلبة على التعمق في هذا الجانب.

آفاق الدراسة :

من خلال بحثنا هذا نقترح كآفاق للدراسة ما يلي:

- دراسة حالة ميدانية لكل معيار من معايير التدقيق الجزائرية على حدى بداية من جانبه النظري إلى جانبه التطبيقي.
- دراسة تشخيصية للصعوبات التي تواجه المدقق عند اعتماده لمعايير التدقيق الجزائرية .

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية :

بالنسبة للكتب:

- أبو رقبة ,ت .م ,.المصري ,ع .ا .(2014) .*تدقيق و مراجعة الحسابات* .الطبعة الأولى،دار و مكتبة الكندي للنشر و التوزيع،عمان.
- الشحنة ,ر .أ .(2015) .*تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية* .الطبعة الأولى ،دار الوائل للنشر و توزيع ،عمان.
- العزب ,إ .ن .(2012) .*تدقيق الحسابات الإطار النظري* .دار الوائل للنشر،الأردن
- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، و عمر محمد زريقات. (2011). *علم تدقيق الحسابات،النظري* . الطبعة الأولى،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ،عمان.
- عبد الله ,خ .أ .(2014) .*تدقيق الحسابات* .الطبعة الأولى،الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات،القاهرة.
- عيسى ,ز .(2015) .*تدقيق الحسابات)الإجراءات العملية* .(الطبعة الأولى،دار البداية ،عمان.
- كايد ,س .(2012) .*تدقيق الحسابات* .الطبعة الأولى،الأردن.
- محمود ,ر .س ,.كلبونة ,أ .ي & ,.زريقات ,ع.م, (2011), *علم تدقيق الحسابات العملي* .الطبعة الأولى،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ،عمان.
- مطارنة ,غ .ف .(2006) .*تدقيق الحسابات المعاصرالناحية النظرية* .الطبغة الأولى ،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة،عمان.

بالنسبة للمذكرات و أطروحات:

- بربر ,أ .(2014-2013) .جودة المراجعة مدخل لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراجعي الحسابات ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير .كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص محاسبة و جباية : جامعة قاسدي مرباح ، ورقلة.

- بوحتة ,ع .,زعيتر ,خ .(2019-2018) .مهنة محافظي الحسابات بين الواقع و الإلتزام بمعايير التدقيق الجزائرية – دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات .–كلية العلوم الإقتصادية و علوم التجارية و علوم التسيير، قسم علوم المالية و المحاسبة ،تخصص محاسبة و تدقيق :جامعة محمد بوضياف المسيلة .

- حربي راضي ,ن .(s.d.) .تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق .كلية الإدارة والإقتصاد ، قسم محاسبة :جامعة القادسية .

- سمير ,ل .(2019-2018) .*مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي* .باتنة ,كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ,الجزائر :جامعة باتنة 1.

- صولي ,ل .(2015-2014) .أثر جودة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات بين المراجعة الخارجية و مستخدمي القوائم المالية مذكر لنسل شهادة الماستر .كالية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، فرع تدقيق محاسبي , الجزائر :جامعة الوادي.

- لونيسة ,م .أ .(2017-2016) .تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومة المالية –دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية .–كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ،تخصص بنوك مالية و محاسبة :جامعة محمد بوضياف ،المسيلة.

- مرجانة ,ع .(2017-2016) .*دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر* .أم البواقي ,كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم العلوم التجارية ,الجزائر :جامعة العربي بن مهيدي .

بالنسبة للمقالات والملتقيات :

- بوزيدة ,ح .,سايح ,ف .(2017) .تحسين جودة تبني المعايير الجزائرية –دراسة ميدانية لعينة من المدققين القانونيين . *مجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات* العدد.(01)

- تمار ,خ .(2016) .ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية .*مجلة المالية و الأسواق* .

- خيطاس ,ع .ا ,2015) .اوت .29مدونة عبد الكريم خيطاس .الجزائر .

- صنهاجي .,عوادي ,ع .ا & .,عمامرة ,م .ا .(2017) .أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

- عياشي ,ا .,شاهد ,إ .(2017) .أدلة الإثبات في عملية المراجعة الإلكترونية "دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية و أدلة الإثبات الإلكترونية .*مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية* العدد.(02)

- معمري ,أ .(2018) .متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مسايرة لتوجهات معايير تقارير الإبلاغ المالي الدوليةIFRSو تهيئة بيئة محاسبية ملائمة .*مجلة البحوث الإقتصادية و المالية*العدد.(02)

بالنسبة للقوانين:

- المادة 04من قانون 10-01.
- المادة 08من القانون 10-01 *الجريدة الرسمية* .
- المادة 40من القانون10-01 .*الجريدة الرسمية* .
- المادة 61و62و 63من القانون 10-01 .*الجريدة الرسمية* .
- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس,(2017) .الجزائر :وزارة المالية.
- المقرر رقم 77المؤرخ في 24سبتمبر, (2018) الجزائر :وزارة المالية .
- المقرر رقم 002المؤرخ في 04 فيفري,(2016). الجزائر: وزارة المالية.
- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر,(2016) الجزائر :وزارة المالية.

المراجع باللغة الأجنبية :

- *AICPA, "AUDITING Concepts Committee,Report Of The Accounting Review Committee On*

basic Auditing Concepts". (1972)

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة مُحَّد خيضر –بسكرة –

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان

تحية عطرة ومباركة .....وبعد

في إطار تحضير مذكرة التخرج المندرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق والمعنونة بـ " **دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية** " ، يشرفنا أن نضع بين أيدي حضرتكم هذا الاستبيان الموجه لممارسي مهنة التدقيق ،ونأمل منكم تخصيص بعضا من وقتكم ، للمساهمة في إنجاز وإنجاح هذه الدارسة الميدانية التي تهدف إلى معرفة مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات الجزائرية في تحسين جودة عملية التدقيق .

نشكر لكم تعاونكم الصادق ونثمن مجهودكم ووقتكم الذي منحتموه لنا ، جزاكم الله عنا أحسن جزاء ودمتم في خدمة العلم والبحث العلمي.

من إعداد الطالبتين :

باسي زينب إيناس مقـداد عايـدة

2021/2020

الجزء الأول : معلومات شخصية حول ممارسي مهنة التدقيق

- المؤهل العلمي :ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐ مؤهل آخر ☐
- العمر: أقل من 30 سنة ☐ من 31 إلى 40 سنة ☐ أكثر من 40 سنة ☐
- الخبرة : أقل من 5 سنوات ☐ من 6 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐
- الوظيفة : محافظ حسابات ☐ خبير محاسب ☐ أكاديمي ☐
- هل لكم إطلاع على معايير التدقيق الجزائرية : نعم ☐ لا ☐

الجزء الثاني :

- المحور الأول: معايير أدلة الإثبات الجزائرية

العبـــــارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. تعتبر أدلة الإثبات الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه حول مصداقية الكشوف المالية .					
2. في حالة عدم قدرة المدقق الحصول على أدلة الإثبات لأي سبب كان فإن المدقق يمتنع عن إصدار رأيه .					
3. ليتحقق المدقق من أرصدة المؤسسة التي يدقق حساباتها يلجأ غالبا إلى أسلوب التأكيدات الخارجية .					
4. يسمح الالتزام بمعيار التأكيدات الخارجية بالحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية .					
5. يجمع المدقق كل العناصر المقنعة لتأكد من أن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على اختلالات من شأنها التأثير على الكشوف المالية .					
6. يقوم المدقق بالإجراءات التحليلية بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية.					
7. يسمح الالتزام بمعيار الإجراءات التحليلية بتحسين فهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة.					
8. على المدقق جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من عقلانية التقديرات المحاسبية و المعلومات المتعلقة بها في الملحق .					

9. اعتماد معيار السبر في التدقيق يساعد المدقق في اختيار عينة ما و استخراج استنتاجات حول المجتمع الإحصائي.					
10. تقوم المؤسسة بإعلام المدقق عن الأحداث اللاحقة من أجل تعديل التقرير إن لزم الأمر ذلك.					
11. يجب على المدقق الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة المتعلقة بالأحداث اللاحقة التي تؤثر على الكشوف المالية.					
12. يسمح معيار استمرارية الاستغلال بمعرفة القوة المالية المستقبلية للمؤسسة و نقاط الضعف التي قد تؤدي بها للإفلاس و التصفية .					
13. خلو تقرير المدقق من الملاحظات حول عدم اليقين في استمرارية الاستغلال لا يشكل ضمان لقدرة المؤسسة على الاستمرارية.					
14. على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها أنها قدمت له كل المعلومات الضرورية التي تساعده في تدقيق الكشوف المالية .					
15. في حالة عدم تحصل مدقق الحسابات على التصريحات الكتابية المطلوبة من الإدارة عليه إعادة تقييم كفاءتها اتخاذ التدابير المناسبة.					

- **المحور الثاني: متطلبات جودة التدقيق**

المجال الأول:العوامل المحددة لجودة عملية التدقيق المرتبطة بالجانب المهني

1. توافر الكفاءة و التأهيل العلمي في المدقق يؤثر في جودة عملية التدقيق.					
2. توفر الخبرة العملية و التدريب المهني المستمر للمدقق يؤثر في جودة عملية التدقيق.					
3. موضوعية و حيادية رأي المدقق حول الكشوف المالية تؤثر على جودة عملية التدقيق.					
4. محافظة مكتب التدقيق على سرية المعلومات الخاصة بالمؤسسة محل الفحص.					
5. دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .					
6. جمع العدد الكافي لأدلة الإثبات و في الوقت المناسب يؤثر على جودة عملية التدقيق.					
7. الإشراف الجيد على فريق التدقيق أثناء تأدية المهمة يؤثر على جودة عملية التدقيق.					
8. الاتصال الجيد و المباشر بين المدقق وإدارة المؤسسة يحسن من جودة التدقيق.					

المجال الثاني:العوامل المرتبطة بمعايير التدقيق الجزائرية

1. قامت الجزائر بإصدار معايير تدقيق جزائرية لتواكب التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق على المستوى الدولي .						
2. معايير التدقيق الجزائرية جاءت مكملة للقوانين التشريعية المنظمة للمهنة.						
3. معايير التدقيق الجزائرية أصدرت لسد ثغرات القانون 10-01.						
4. ساهم إصدار معايير تدقيق جزائرية في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر .						
5. إصدار معايير التدقيق الجزائرية يزيد من مستوى ثقة مستخدمي الكشوف المالية في المعلومات المسجلة بها .						
6. يعتمد ممارسي مهنة التدقيق على معايير التدقيق الجزائرية في ممارستهم المهنية .						
7. أدت معايير التدقيق الجزائرية إلى تحسين كفاءة ممارسي مهنة التدقيق.						
8. معايير التدقيق الجزائرية ساعدت على تجنب الأخطاء أثناء تدقيق الكشوف المالية.						

قائـــــــمة الأساتذة المحكمين

الرقم	الاسم و اللقب
01	د.سعيدي عبد الحليم
02	د.بن عيشي عمار
03	د.الحاج عامر
04	أ.شنشونة مُحَمَّد
05	أ.جيلح صالح
06	أ.شحتاني عبد العالي

الملحق رقم 2

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12	x13	x14	x15	y1.1	y1.2	y1.3	y1.4	y1.5	y1.6	y1.7	y1.8	y2.1	y2.2	y2.3	y2.4	y2.5	y2.6	y2.7	y2.8
N		45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	1,7333	2,6667	2,1778	2,0667	2,0222	1,8889	2,1111	1,9111	2,1333	2,3556	2,1111	1,9111	2,6000	2,1333	2,1556	1,4667	1,5333	1,7333	1,8000	2,0000	1,7556	1,8222	1,8222	2,3556	2,5556	2,6444	2,3333	2,4000	2,3111	2,2444	2,4000
	Ecart-type	,75076	1,04447	,86047	,83666	,62118	,53182	,88478	,63325	,75679	1,02593	,85870	,63325	,86340	,96766	,85162	,54772	,58775	,80904	,72614	,79772	,52896	,64979	,68387	1,09036	1,05649	,90843	,87905	,91453	,94922	,88306	,88933
Différences les plus extrêmes	Absolue	,272	,205	,293	,201	,359	,383	,328	,311	,259	,236	,285	,311	,268	,266	,261	,358	,329	,262	,258	,278	,389	,319	,353	,272	,234	,230	,248	,314	,317	,298	,318
	Positive	,272	,205	,293	,198	,359	,328	,328	,289	,259	,236	,285	,289	,268	,266	,261	,358	,329	,262	,258	,278	,278	,303	,353	,272	,234	,183	,248	,314	,317	,298	,318
	Négative	-,239	-,159	-,218	-,201	-,330	-,383	-,228	-,311	-,230	-,142	-,226	-,311	-,177	-,179	-,205	-,279	-,275	-,185	-,253	-,233	-,389	-,319	-,336	-,172	-,166	-,230	-,197	-,220	-,216	-,213	-,215
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,827	1,375	1,965	1,349	2,406	2,568	2,199	2,089	1,736	1,580	1,911	2,089	1,795	1,784	1,753	2,405	2,207	1,758	1,732	1,863	2,610	2,139	2,368	1,826	1,569	1,543	1,662	2,103	2,129	1,999	2,133
Signification asymptotique (bilatérale)		,003	,046	,001	,053	,000	,000	,000	,000	,005	,014	,001	,000	,003	,003	,004	,000	,000	,004	,005	,002	,000	,000	,000	,003	,015	,017	,008	,000	,000	,001	,000

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

ملحق رقم03: نتائج معامل الثبات لمحوري الاستبيان ألفا كرونباخ

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	45	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	45	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,817	15

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	45	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	45	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,887	16

ملحق رقم04 : نتائج اختبار الفرضيات

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
x1	45	1,7333	,75076	,11192
x2	45	2,6667	1,04447	,15570
x3	45	2,1778	,86047	,12827
x4	45	2,0667	,83666	,12472
x5	45	2,0222	,62118	,09260
x6	45	1,8889	,53182	,07928
x7	45	2,1111	,88478	,13189
x8	45	1,9111	,63325	,09440
x9	45	2,1333	,75679	,11282
x10	45	2,3556	1,02593	,15294
x11	45	2,1111	,85870	,12801
x12	45	1,9111	,63325	,09440
x13	45	2,6000	,86340	,12871
x14	45	2,1333	,96766	,14425
x15	45	2,1556	,85162	,12695
MXTOTAL	45	2,1319	,43519	,06487

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
x1	15,488	44	,000	1,73333	1,5078	1,9589
x2	17,127	44	,000	2,66667	2,3529	2,9805
x3	16,978	44	,000	2,17778	1,9193	2,4363
x4	16,570	44	,000	2,06667	1,8153	2,3180
x5	21,838	44	,000	2,02222	1,8356	2,2088
x6	23,826	44	,000	1,88889	1,7291	2,0487
x7	16,006	44	,000	2,11111	1,8453	2,3769
x8	20,245	44	,000	1,91111	1,7209	2,1014
x9	18,910	44	,000	2,13333	1,9060	2,3607
x10	15,402	44	,000	2,35556	2,0473	2,6638
x11	16,492	44	,000	2,11111	1,8531	2,3691
x12	20,245	44	,000	1,91111	1,7209	2,1014
x13	20,201	44	,000	2,60000	2,3406	2,8594
x14	14,789	44	,000	2,13333	1,8426	2,4241

x15	16,979	44	,000	2,15556	1,8997	2,4114
MXTOTAL	32,861	44	,000	2,13185	2,0011	2,2626

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,111	,215		5,160	,000
	MYY1	,586	,120	,598	4,893	,000

a. Variable dépendante : MXTOTAL

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,209	,167		7,236	,000
	MYY2	,384	,066	,661	5,776	,000

a. Variable dépendante : MXTOTAL

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور معايير أدلة الإثبات الجزائرية في تحسين جودة عملية التدقيق، ومن خلال هذه المذكرة حاولنا إلقاء الضوء على الإطار المفاهيمي للتدقيق الذي تضمن أهم جوانبه من حيث مفهومه و سير عملية التدقيق و التعريف بمدقق الحسابات و مؤهلاته .كما احتوت الدراسة على معايير التدقيق الجزائرية بصفة عامة وتم التفصيل في معايير أدلة الإثبات بصفة خاصة، و لتكون الدراسة دقيقة و صحيحة استندنا على مجموعة من المراجع متمثلة في كتب و مذكرات، و تم تحليل نتائج الدراسة الميدانية بالاعتماد على استبيان وزع على مجموعة من ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر.

و من أهم النتائج المتوصل إليها أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر على جودة عملية التدقيق، وأن الاعتماد على معايير أدلة الإثبات الجزائرية أثناء عملية التدقيق سيكون له أثر إيجابي ومباشر في تحسين جودة التدقيق

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الجزائرية، أدلة الإثبات، جودة التدقيق، محافظ الحسابات

Abstract :

This study aims to highlight the role of Algerian evidence standards in improving the quality of the audit process, and through this memorandum we tried to shed light on the conceptual framework of auditing,which included the most important aspects of it in terms of its concept and the progress of the audit process and the definition of the auditor and his qualifications.the study is based on the algerian auditing standards in general and the evidentiary standards were detailed in particular, and The results of the field study were analyzed based on a questionnaire distributed to a group of auditing practitioners in Algeria.

The results of the field study were analyzed by a questionnaire distributed to a group of auditors.

The important results of this study : there are many factors that affect the quality of the audit process, and that relying on algerian evidentiary standards during the audit process will have a positive and direct impact on improving the quality of auditing.

Key words: algerian standars on auditing, evidence,quality of auditing, auditor