



جامعة الجيلاي بونعامة بخميس مليانة  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم مالية ومحاسبة

## العنوان

تحديات وآفاق تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفق معايير المراجعة  
الدولية  
- دراسة ميدانية -

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب: يوسف كراي

تحت إشراف الأستاذ: نبيل قبلي

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من :

أ/ نبيلة دحمان زناتي (أستاذة مساعدة قسم أ - جامعة الجيلاي بونعامة) رئيسا  
أ/ نبيل قبلي (أستاذ مساعد قسم أ - جامعة الجيلاي بونعامة) مشرفا  
أ/ سعاد الميلودي (أستاذة مساعدة قسم أ - جامعة الجيلاي بونعامة) ممتحنا

السنة الجامعية: 2018/2019.

## الشكر و العرفان

الحمد لله الذي خلق الإنسان من طين لازب، يعطف بعبده فنوع له المطاعم والمشارب والعلم والمعارف، الباقي الذي لا يفنى القائل في محكم تنزيله: "وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون" وصل اللهم على السراج المنير معلم الإنسانية وهادي البشرية عدد ما كان من المعلومات وعدد ما خطه القلم أما بعد:

يسعدني أن أتقدم بخاص الشكر والامتنان إلى الأستاذ الفاضل "نبيل قبلي" الذي شرفني بقبوله الإشراف على هذا العمل وما أسداه لي من نصائح وتوجيهات طيلة فترة البحث.

كما أتوجه بالشكر لكل أستاذتي الذين نهلت من منابعهم العلمية طوال فترة الدراسة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة.

كما أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في اتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة .

كما لا يفوتني أن أتوجه بالشكر والتقدير الى أعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا مناقشتي واثراء هذا العمل وتحملهم عناء القراءة والتقييم.

## الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد عليه الصلاة والسلام

أهدي هذا العمل إلى:

أعزما أملك في الدنيا، إلى من رحمتني بدعائها وبركاتها وأفاضت علي بدمع حنانها، إلى شمس القلب الرحيم والوجه المنير.

والدتي الكريمة بارك الله في عمرها.

إلى من أشعل مصباح عقلي وأطفأ ظلمة جهلي وكان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة إلى من علمني الحياة صبرا وعطاء، قمري.

أبي الغالي رحمة الله عليه.

إلى كل من شاركني أفراحي وأحزاني، وكل من جمعني بهم الأقدار ولم تسعهم سطور التعبير.

أصدقائي

إلى من بهم أكبر وعلمهم أعتد وبوجودهم أكتسب القوة والمحبة .

إخوتي

## الملخص:

الهدف من هذه الدراسة هو إبراز إمكانية تطوير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر لتتوافق مع معايير المراجعة الدولية، وذلك من خلال إعطاء مفهوم لمعايير المراجعة الدولية، وإعطاء صورة عن الواقع المهني للمراجعة الخارجية في الجزائر، بالإضافة إلى اعتماد معايير مراجعة جزائرية تتماشى مع الواقع الاقتصادي . اعتمدنا في دراستنا على استبيان تضمن مجموعة من الأسئلة مقسمة إلى ثلاث محاور، حيث يصب كل محور في فكرة من فرضيات الدراسة تم توزيعه في بعض ولايات الوطن، حيث شملت عينة الدراسة محافظي حسابات، خبراء محاسبين، محاسبين معتمدين وأساتذة جامعيين، واعتمدنا في تحليل الاستبيان على برنامج SPSS24 . وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك وجود إمكانية لتطوير مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وفق معايير المراجعة الدولية وهذا ما يؤدي إلى تحسين واقع مهنة المراجعة في الجزائر.

## الكلمات المفتاحية:

معايير المراجعة الدولية، المراجع، المراجعة في الجزائر.

## Resumé :

The aim of this study is to highlight the possibility of developing the external audit profession in Algeria to comply with international auditing standards by providing a concept of international auditing standards, providing an overview of the professional reality of external auditing in Algeria, and adopting Algerian auditing standards in line with economic realities.

In this study we used a questionnaire that included a set of questions divided into three axes. Each axis focuses on one of the hypotheses of the study that was distributed in some of the states of the country. The sample included accountants, accounting experts, certified accountants and university professors. SPSS24.

The study found that there is a possibility to develop the profession of external auditing in Algeria according to international auditing standards, which leads to improving the reality of the auditing profession in Algeria.

## Mots-clés:

normes internationales d'audit, l'auditeur, l'audit en Algérie.



# قائمة المحتويات

قائمة المحتويات:

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	كلمة شكر
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة المصطلحات
أ- ث	مقدمة عامة
	<b>الفصل الأول: التأصيل النظري لمراجعة الحسابات وفق معايير التدقيق الجزائرية والدولية</b>
2	تمهيد
3	<b>المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لعملية المراجعة الخارجية وممارسة المهنة في الجزائر</b>
3	المطلب الأول: إطار عام حول المراجعة
4-3	الفرع الأول: تعريف المراجعة
5-4	الفرع الثاني: أنواع المراجعة
8-6	الفرع الثالث: أهداف المراجعة وأهميتها
10-8	الفرع الرابع: معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما
10	المطلب الثاني: معايير المراجعة الدولية
12-10	الفرع الأول: نشأة معايير المراجعة الدولية
13-12	الفرع الثاني: ضرورة تبني معايير المراجعة الدولية (ISA)
14-13	الفرع الثالث: أساليب تبني معايير المراجعة الدولية (ISA)
14	المطلب الثالث: عمليات مراجعة الحسابات وفق معايير المراجعة الجزائرية (NAA)
14	الفرع الأول: معايير المبادئ العامة والمسؤوليات (NAA 210, 230)
15	الفرع الثاني: معايير التخطيط لعمليات المراجعة (NAA300)
18-15	الفرع الثالث: معايير العمل الميداني (NAA:620,610,580,570,560,540,530,520,505)
18	الفرع الرابع-معايير الانتهاء من عملية المراجعة والتقرير النهائي (NAA 700)
18	<b>المبحث الثاني: الدراسات السابقة</b>
18	المطلب الأول: الدراسات المحلية
19-18	الفرع الأول: أطروحات دكتوراه

20-19	الفرع الثاني: رسائل ماجستير
21	المطلب الثاني-نقد الدراسات
21	الفرع الأول-أوجه التشابه
22-21	الفرع الثاني- أوجه الاختلاف
23	خلاصة الفصل الأول
	<b>الفصل الثاني:الدراسة الميدانية</b>
25	تمهيد
26	<b>المبحث الأول: الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة</b>
26	المطلب الأول: طريقة الدراسة
26	الفرع الأول:هدف الدراسة
27-26	الفرع الثاني: حدود الدراسة
27	الفرع الثالث: صعوبات الدراسة
29-27	الفرع الرابع: مجتمع وعينة الدراسة
29	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
31-29	الفرع الأول: إعداد الاستبيان
32-31	الفرع الثاني: الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة
32	<b>المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج الاستبيان</b>
32	المطلب الأول: عرض النتائج
39-32	الفرع الأول: عرض نتائج خصائص عينة الدراسة(معلومات الشخصية)
40-39	الفرع الثاني: اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان
40	المطلب الثاني: عرض تحليل وتفسير النتائج المتعلقة بآراء أفراد العينة اتجاه محاور الاستبيان
45-40	الفرع الأول:النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الأول
49-45	الفرع الثاني:النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثاني
53-50	الفرع الثالث: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثالث
59-53	الفرع الرابع: التأكد من صحة الفرضيات
60	خلاصة الفصل الثاني
65-62	خاتمة
69-67	المراجع
79-71	الملاحق
81	الفهرس



# قائمة الجداول



قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
28	الاستبيانات الموزعة والمستردة على عينة الدراسة	01-02
30	محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور	02-02
30	مقياس تحديد الأهمية النسبية (ليكارت الخماسي)	03-02
31	مجالات لتحديد درجة الأهمية	04-02
32	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	05-02
33	توزيع أفراد العينة حسب العمر	06-02
35	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	07-02
36	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	08-02
38	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	09-02
40	يبين توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق	10-02
43-41	إجابات المستجوبين حول واقع مهنة المراجعة في الجزائر	11-02
47-45	إجابات المستجوبين حول مدى اطلاع المراجعين الخارجيين في الجزائر على مضمون معايير المراجعة الدولية	12-02
51-50	إجابات المستجوبين حول إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع الاقتصادي الجزائري - الواقع والآفاق	13-02
54	واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وفق أحكام ومعايير المراجعة الدولية	14-02
55	مدى اطلاع المراجعين الخارجيين على مضمون معايير المراجعة الدولية وأثرها في تطوير مهنة المراجعة بالجزائر	15-02
57	أثر إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية على واقع الاقتصاد الجزائري	16-02
58	أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية في تطوير مهنة المراجعة بالجزائر	17-02



# قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
28	الإحصاءات الخاصة باستمارات الاستبيان	01-02
33	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	02-02
34	أفراد العينة حسب العمر	03-02
35	أفراد العينة حسب الوظيفة المشغولة	04-02
37	أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	05-02
38	أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	06-02



# قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
74-71	الاستبيان	01-02
76-75	مخرجات SPSS المتعلقة بالمعلومات الشخصية	02-02
77-76	مخرجات SPSS المتعلقة بألفا كرونباخ	03-02
77	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الاستبيان	04-02
78	قيم معامل بيرسون للمحاور الثلاثة للاستبيان	05-02
79-78	قيم معادلات الانحدار الخطي البسيط	06-02



# قائمة المصطلحات

قائمة المصطلحات:

بيان الاختصار	المصطلح
International Standards Auditing	ISA
Generally accepted Auditing Standers	GASS
International Federation of Accountants	IFAC
The International Auditing and Assurance Standards Board	IAASB
Normes Algérienne D'audite	NAA
The International Ethics Standards Board For Accountants	IESBA
Statistical Package For Social Sciences	SPSS



# مقدمة عامة



لقد كان للتحويلات التي شهدها العالم في نهاية القرن التاسع عشر الناتجة عن تأثيرات العولمة على الاقتصاد الدولي، وهيمنة المنظمة العالمية للتجارة والانتشار الموسع للشركات المتعددة الجنسيات، وزيادة نفوذ هيئات منظمة الأمم المتحدة وانتشار التجارة الإلكترونية أثرا كبيرا على زيادة الطلب على المعلومة الاقتصادية والمالية التي تتسم بالدقة والنوعية كونها تساعد أصحاب الأموال والشركات على التعرف على مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها وتقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة والاستغلال الأمثل لمواردهم، وذلك من خلال التطلع إلى التطور الحاصل في الأنظمة الرقابية من خلال اللجوء إلى المراجعة كأداة رقابية فعالة في يد المساهمين وأصحاب الأموال لرقابة من أوكلت لهم إدارة أموالهم.

ونظرا لإدراك أصحاب المصلحة في المؤسسات أن المراجعة هي الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات المحاسبية على الواقع الفعلي لها. وتظهر أهمية المراجعة في إضفاء المزيد من الثقة على القوائم المالية المنشورة حيث توضح لأصحاب المصالح كيفية الفحص التي قام بها المراجع، وذلك من خلال ما يعرف بتقرير المراجع الخارجي باعتباره المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية للمؤسسة، يدلي من خلاله المراجع برأيه الفني المحايد بشأن صحة ودقة ومصداقية المعلومات المتضمنة في تلك القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة المعنية.

وهو ما دعى المنظمات و الهيئات الدولية المتخصصة في ميدان المحاسبة إلى زيادة الاهتمام بنظرية المراجعة، من خلال استحداث معايير تناسب الهدف الرئيسي لممارسة المهنة، وهذا عن طريق إصدار معايير دولية توحد الممارسات المهنية عرفت بالمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التي تتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبة، كما أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من 1999 إلى 2004 مبادئ الحوكمة المؤسسية، ومعايير المراجعة والتأكيد الدولية الصادرة عن مجلس المراجعة و التأكيد الدولي (IAASB) وقواعد الأخلاق للمحاسبين المهنيين (IESBA) التابعين للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وقد استفاد منها المهنيون في مجال المراجعة كل الاستفادة في عمليات الفحص والتقييم وإبداء الرأي عند إعداد تقاريرهم مما عزز الثقة في المعلومة المالية المنتجة عن طريق نظام محاسبي يستند في مبادئه على المعايير الدولية لدى مستخدمي القوائم المالية.

ومواكبة للإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها الجزائر في السنوات الأخيرة وتماشيا مع التطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم، كان عليها مسايرة هذه التغيرات التي مست مختلف الجوانب الاقتصادية ومحاولة التكيف مع انعكاساتها، من خلال معايير المراجعة الدولية (ISA) في شكل معايير مراجعة جزائرية (NAA)، سعيا منها لتطوير ممارسة مهنة التدقيق والمراجعة الخارجية بالشكل الذي يعطي النتائج المرجوة منها).

وبناء على ما سبق تتبادر إلينا الإشكالية الرئيسية التالية:

## الإشكالية:

ما مدى مساهمة تطبيق معايير المراجعة الدولية في تطوير ممارسات مهنة المراجعة في الجزائر؟

الأسئلة الفرعية: وكأسئلة فرعية للإشكالية الرئيسية

- ما هو واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر؟

- ما مدى اطلاع المراجعين الخارجيين الجزائريين على مضمون معايير المراجعة الدولية؟ وفيما تكمن أهمية تطبيقها؟

- هل تطبيق المعايير الدولية للمراجعة بالجزائر أمر ضروري لتعزيز ممارسة المراجعة؟ وما مدى إمكانية ذلك؟

- هل هناك أثر ذو دلالة إحصائية لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر لتتوافق مع معايير المراجعة الدولية؟

## الفرضيات:

- تعد الظروف الاقتصادية والقانونية السائدة في الجزائر ظروفًا ملائمة لتوفير رضا نسبي لممارسي مهنة المراجعة والتدقيق الخارجي فيها.

- إطلاع المراجعين الخارجيين على مضمون معايير المراجعة الدولية يظهر في أداء المراجع لمهمته من خلال صدق وشفافية التقارير النهائية لعملية المراجعة. تقلص معايير المراجعة الدولية من حجم فجوة التوقعات، وتساعد على تخطي التفاوت بين ممارسات المهنة بين الدول المختلفة؛

- تبني معايير المراجعة الدولية بالجزائر أمر ضروري لتعزيز تطبيق المحاسبة و المراجعة حتى وإن اقتضى تكيفها مع الواقع الجزائري؛

- لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وتطبيق معايير المراجعة الدولية عند مستوى معنوية  $(\alpha=0,05)$ .

## أهمية الدراسة :

تعتبر معايير المراجعة الدولية أساسًا يحدد به جودة الأداء المهني للمراجع ومسؤولياته اتجاه موكله، وقد اتصفت تلك المعايير بالطابع الاختياري، حيث يعتبر هذا في حد ذاته حافزًا لتوسيع تبنيها على المستوى العالمي، وتعتبر الجزائر من بين تلك الدول التي تبنت مجموعة من تلك المعايير مع محاولة تكيفها مع الواقع المهني للمراجعة.

كما تتبع أهمية هذه الدراسة من افتقاد الجزائر إلى دستور متكامل للمراجعة في الجزائر يوحد عمل المراجعين داخل القطر الواحد بما يعطي الثقة اللازمة في المعلومات المعلن عنها، ويساهم في تطوير المهنة وفق المتطلبات الدولية.

## هدف الدراسة:

تتمثل أهداف دراسة هذا الموضوع فيما يلي :

- الإجابة عن التساؤلات الرئيسية و الأسئلة الفرعية،بالإضافة إلى اختبار صحة أو خطأ الفرضيات المقدمة ؛
- الوقوف على مستجدات الممارسة الدولية للمراجعة ؛
- تحديد واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر ؛
- إبراز الفائدة من اعتماد وتطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر .

## الصعوبات:

لعل أهم الصعوبات التي اعترضت السير الحسن للدراسة تتمثل فيما يلي:

- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع على مستوى المكتبات الجامعية خاصة فيما يخص معايير المراجعة الدولية ؛
- التعديلات والإضافات التي تشهدها نصوص معايير المراجعة الدولية بصفة متكررة، ما حتم على الطالب؛ اعتماد مراجع حديثة والاستغناء عن الكثير من المراجع القديمة نسبيا، كما خلق صعوبة في تحصيل بعض النصوص ؛
- عدم التجاوب المحسوس من بعض أفراد مجتمع الدراسة خاصة المهنيين منهم.

**مبررات اختيار الموضوع:** لعل اختيارنا للموضوع يرجع إلى عدة مبررات من بينها:

## مبررات شخصية:

- الميول الشخصي لمواضيع المراجعة ورغبة الطالب الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع بحكم تخصصه في دراسات الماستر الأكاديمي .

## مبررات موضوعية:

- باعتبار المراجعة من بين المواضيع التي تتماشى مع التطورات الحاصلة على المستوى الدولي لذا فهي تتطلب التجديد؛
- مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية مع نظيرتها الدولية ومساهمتها في تطوير مهنة المراجعة في ظل القصور الحاصل للمهنة في البيئة الجزائرية؛
- التزامن مع إصدار الجزائر أربعة معايير جديدة من معايير المراجعة الجزائرية.

## حدود الدراسة:

يتم تحديد إطار الدراسة في :

**الإطار المكاني :** تتعلق هذه الدراسة بالجزائر ، كونها تضمنت المسح عن طريق الاستبيان ، والذي مس عينة من ذوي الاختصاص في الجزائر ، بهدف تحديد معالم ممارسة المهنة في الجزائر، ومدى مواكبتها واستفادتها من التحولات التي تستهدف المهنة دوليا.  
**الإطار الزمني:** دامت فترة الدراسة من منتصف شهر فيفري إلى غاية أواخر شهر أفريل.

## أدوات الدراسة:

-المسح المكتبي للوقوف على ما تم تناوله من في إطار الدراسة بهدف إرساء الدعامة النظرية؛

-البحوث والدراسات السابقة التي حددت لنا مجالات التركيز الجديدة للموضوع؛

- الاعتماد على شبكة الأنترنت لجعل البحث يتماشى مع المستجدات المرتبطة بالموضوع ولا يهملها.

## منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية واثبات الفرضيات، اعتمدنا على المنهج الاستنباطي بأدائه الوصف والتحليل، حيث استخدمنا أداة الوصف في التطرق لمضمون الجانب النظري المتعلق بالمراجعة بشكلها العام ومعايير المراجعة الدولية والجزائرية بشكل خاص، أما في الجانب التطبيقي دراسة الحالة، اعتمدنا على أداة التحليل لدراسة نتائج استبيان موجه إلى المختصين في المراجعة لاستطلاع آرائهم فيما يخص جوانب الدراسة واختبار الفرضيات من خلال الطريقة الإحصائية والمتمثل في برنامج المعالجة SPSS الإحصائي وبرنامج EXCEL.

## هيكل الدراسة:

قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين كما يلي:

-**الفصل الأول:** نتناولنا في الفصل الأول الإطار النظري للدراسة حيث قمنا بتقسيمه إلى مبحثين، حيث تطرقنا في المبحث الأول الى مدخل مفاهيمي للمراجعة ومعاييرها الدولية إضافة الى واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى أهم الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع دراستنا وأهم مميزات الدراسة الحالية.

-**الفصل الثاني:** تضمن الدراسة الميدانية المتمثلة في استبيان موجه إلى عينة من المختصين في المراجعة، من أجل استقصاء آرائهم حول مدى إمكانية مساهمة تطبيق معايير المراجعة الدولية في تطوير مهنة المراجعة بالجزائر ، ومن خلال نتائج الاستبيان ثم تحليل وتقييم مدى استجابتهم للمشكل موضوع الدراسة.

الجانب النظري

الفصل الأول :التأصيل

النظري لمراجعة

الحسابات وفق معايير

المراجعة الجزائرية

والدولية.

## تمهيد:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المعاملات التجارية وتشابكها جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة تجمعها بها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، ومن هنا ظهرت فكرة الاستعانة بجهاز رقابي محكم، مما أجبر أصحاب الأموال والمستثمرين توكيل طرف ثالث مستقل عن المؤسسة ليتحقق من صحة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية المعدة من طرف إدارة المؤسسة، ومعرفة مدى تطبيقها للإجراءات الموضوعية لتفادي مختلف الأخطاء ومنع حالات التلاعب والغش في ممتلكات المؤسسة، ومنه يمكن القول أن المراجعة برزت من خلال هذا المنطلق حيث سعت كل الدول إلى تبني هذه المهنة والتي تطورت بمرور الوقت وفق احتياجات كل عصر. حيث أن هذا التطور صاحبه وجود مبادئ وإرشادات تساهم في ضبط ممارسة مهنة المراجعة، من خلال معايير متعارف عليها و تلقى القبول العام من طرف الهيئات المنظمة للمهنة. والجزائر بدورها رأت في مهنة المراجعة السبيل الذي سيجنبها أي تلاعبات أو مخالفات في مؤسساتها، لذلك وضعت معايير خاصة بها تلائم الظروف وبيئة العمل في مجال مراجعة الحسابات.

انطلاقاً مما سبق و لدراسة أكثر تفصيلاً ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

- **المبحث الأول:** مدخل مفاهيمي لعملية المراجعة الخارجية وممارسة المهنة في الجزائر.
- **المبحث الثاني:** الدراسات السابقة.

**المبحث الأول- مدخل مفاهيمي للمراجعة الخارجية وممارسة المهنة في الجزائر.**

تعتبر معايير المراجعة الدولية بمثابة المبادئ العامة التي تحكم عملية المراجعة، والتي يسترشد بها المراجع في تقييم عمله، لذلك تسعى كل الدول ومن بينها الجزائر إلى إيجاد معايير مراجعة توافق مع المعايير الدولية للمراجعة من جهة ومع الواقع الاقتصادي الجزائري من جهة أخرى .

**المطلب الأول-إطار عام حول المراجعة:**سنحاول التطرق في هذا المطلب إلى تعريف المراجعة، أنواعها أهميتها أهدافها إضافة إلى معايير المراجعة المتعارف عليها.

**الفرع الأول- تعريف المراجعة :**

**1-**عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة على أنها:عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي في ما يخص نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة<sup>1</sup>.

كما عرفت منظمة العمل الفرنسية:على أنها: مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معقل و مستقل استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم<sup>2</sup>.

**2-**وعرفت على أنها فحص أنظمة المراقبة الداخلية والبيانات المستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا منظما يسمح بالتأكد من مصداقية وواقعية المعلومات التي تنتجها المؤسسة ،بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة معينة ومدى تصوير نتائج عملها<sup>3</sup>.  
من خلال هذا التعريف يتضح لنا أن المراجعة تركز على النقاط التالية<sup>4</sup>:

**-الفحص:** ويقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

**-التحقق:**يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة،وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة ؛

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، ج1، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص27.  
<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات(الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون سنة، ص10.

<sup>3</sup> يوسف جربوع،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2007، ص6.

<sup>4</sup> مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000، ص65.

-التقرير: هو ختام عملية المراجعة يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتهما في تقرير ويقدم إلى من يهمله الأمر داخل المؤسسة وخارجها.

3- وعرفت المراجعة على أنها اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مستقل ومؤهل، بغية إعطاء رأي معتل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في صورة صادقة على الموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة<sup>1</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي لمراجعة الحسابات الخارجية والتي هي عبارة عن فحص انتقادي منظم بناء للمعلومات المالية بهدف إبداء رأي فني محايد حول سلامة وشرعية الحسابات المقدمة من طرف المؤسسة، يقوم به شخص مهني مستقل يتمتع بعنصر الكفاءة والتأهيل الكافيين للقيام بالفحص، هذا الرأي يكون مبررا أي يحتوي أدلة وقرائن إثبات. حيث نعني بشرعية الحسابات احترام مختلف القواعد والقوانين المعمول بها، وفي حالة غيابها يشترط احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. أما صدق الحسابات فهو التطبيق بنية حسنة القواعد والإجراءات والقوانين.

#### الفرع الثاني- أنواع المراجعة :

أولا- من حيث الالتزام: تنقسم المراجعة من حيث الالتزام إلى نوعين<sup>2</sup>:

1-مراجعة إلزامية: وهي التي تكون المؤسسة ملزمة على القيام بها بسلطة القانون وذلك بضرورة تعيين مراجع لحساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام بها تعرضها لعقوبات مقررة.

2-مراجعة اختيارية: تتم دون إلزامية قانون معين أو لائحة معينة وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها.

ثانيا- من حيث القائم بعملية المراجعة: وتنقسم إلى نوعين أساسيين<sup>3</sup>:

1-مراجعة خارجية: والتي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ومستقل عن إدارتها، حيث يقوم المراجع بإبداء رأي فني محايد حول بيانات القوائم المالية ككل حتى تتال قبول ورضا مستعملي هذه المعلومات .

<sup>1</sup> Lionnel.Cet Gerard, audite et contrôle interne, aspects Financiers, operation et stratégique, 4eme edition, Dalloze, Paris, 1999, p17.

<sup>2</sup> السيد محمد، المراجعة و الرقابة المالية(معايير وقواعد)، دار الكتاب الحديث، بدون بلد النشر، 2008، ص.ص 44، 45.

<sup>3</sup> محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2012، ص 42.



**2-مراجعة داخلية:** هي مراجعة تقوم بها مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة، لها الحرية التامة في الحكم والاستقلالية في التصرف، تخول لها تقييم خدمة الإدارة في مجال رقابة وتسيير المؤسسة .

ثالثا- **من حيث النطاق:** تنقسم إلى نوعين<sup>1</sup>:

**1-مراجعة كاملة:** يعمل المراجع في إطار غير محدد ولا تقوم المؤسسة بتقييد نطاق عمله، ويتم اللجوء إليها من طرف المراجع في حالة تكون نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية غير مرضية، ويبني المراجع في نهاية العملية رأي فني محايد حول القوائم المالية ككل.

**2-مراجعة جزئية:** هي مراجعة يتم فيها تحديد إطار ونطاق عملية المراجعة ويكون عمل المراجع مقتصر على جزء من العمليات فقط، مثل مراجعة حسابات المبيعات. ويتم تحديد نطاق المراجعة في عقد كتابي بين المراجع المستقل والمؤسسة.

رابعا- **من حيث حجم الفحص:** تنقسم إلى نوعين<sup>2</sup>:

**1-شاملة (تفصيلية):** هي تلك المراجعة التي يتم فيها تناول جميع العناصر أو المفردات التي يلزم الرجوع إليها لإبداء رأي حول القوائم المالية، وتستخدم هذه المراجعة في المؤسسات الصغيرة التي تكون لها عمليات محددة يمكن فحصها في زمن محدد وتكون تكلفتها محدودة.

**2-اختيارية (اختبارية):** يتم من خلال هذه المراجعة فحص عينة يختارها المراجع من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات الخاصة بالمؤسسة ومنه يتم تعميم النتائج على كل العمليات.

خامسا- **من حيث توقيت المراجعة:** تنقسم إلى نوعين<sup>3</sup>:

**1-مراجعة مستمرة:** وهي المراجعة التي تتم من خلالها عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية ككل، ويتم ذلك وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا وهذا النوع من المراجعة يتبعه المراجع بصفة خاصة في حالة كبر حجم المؤسسة و عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بها.

**2-مراجعة نهائية:** تتم هذه المراجعة بعد انتهاء السنة المالية الخاضعة للمراجعة، أي بعد إجراء قيود التسوية وإعداد الميزانية الختامية والقوائم المالية يبدأ المراجع في تنفيذها. وهذه المراجعة تلائم المؤسسات الصغيرة التي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة .

<sup>1</sup> السيد محمد، المراجعة و الرقابة المالية (معايير وقواعد)، مرجع سبق ذكره، ص ص42،43.

<sup>2</sup> كمال خليفة أبو زيد وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري لمعايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة)، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008، ص47.

<sup>3</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، أصول المراجعة، جزء 1، منشورات جامعة دمشق، سوريا، دون سنة، صص29-30.

### الفرع الثالث-أهداف المراجعة وأهميتها:

أولاً-الأهداف: هناك نوعين من الأهداف :أهداف تقليدية ،وأهداف حديثة:

أ-الأهداف التقليدية<sup>1</sup>:تتمثل في الفرعين التاليين :

#### 1.(أ) أهداف رئيسية :

- ✓ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- ✓ إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

#### 2.(أ) أهداف فرعية<sup>2</sup>:

- ✓ اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من غش أو أخطاء ؛
- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية فعالة ؛
- ✓ .طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛
- ✓ المشاركة في مساعدة الإدارة على وضع سياسات واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا ؛
- ✓ تقديم الدعم للمصالح الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي ؛
- ✓ مساعدة الجهات الحكومية للمساهمة في تخطيط الاقتصاد الوطني .

ب-أهداف حديثة:بعد التطور الذي حدث في بيئة الأعمال والانفتاح على الاقتصاد العالمي وتأثير العولمة على الحياة الاقتصادية للدول تغيرت النظرة إلى المراجعة مما أدى بالمراجع إلى تقديم خدمات لزيائنه أهم من اكتشاف الأخطاء والغش وغيرها من الأهداف التقليدية بل تعادها للوصول إلى أهداف تتماشى مع بيئة الأعمال العصرية حيث أصبحت أهداف المراجعة في يومنا هذا كالتالي<sup>3</sup>:

- ✓ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعية من طرف المؤسسة ؛
- ✓ تقييم نتائج الأعمال مقارنة مع الأهداف المسطرة ؛
- ✓ العمل على تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة، وذلك بمنع الإسراف والهدر في جميع نشاطات المؤسسة ؛
- ✓ تحقيق أكبر قدر من الرفاهية للمجتمع .

<sup>1</sup> حسين حدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، عمان، الأردن، 1999، ص15.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2009، ص123.

<sup>3</sup> عصام الدين محمد متولي، برنامج العلوم الادارية المراجعة<sup>1</sup>، ط1، منشورات جامعة السودان المفتوحة، السودان، 2006، ص15.

بالإضافة إلى الأهداف العامة هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي<sup>1</sup>:

- **الوجود**: يسعى المراجع إلى التأكد من الوجود الفعلي لجميع العناصر الواردة في الميزانية من أصول و خصوم.
  - **الشمولية**: تعني أن كل العمليات التي قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة سجلت وقت حدوثها، وحتى يحصل المراجع على تأكيد عليه الاطلاع على كل السجلات والدفاتر بالمؤسسة بغرض توفير معلومات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة.
  - **المالكية والمديونية**: يتحقق المراجع عن طريق الوثائق القانونية من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها.
  - **التقييم**: يتحقق المراجع من هذا الهدف للتأكد من أن كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - **العرض والإفصاح**: يجب أن يتأكد المراجع من أن عناصر ومكونات القوائم المالية قد تم تبويبها، ترتيبها كذلك الإفصاح عنها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - **إبداء رأي فني**: الهدف الأساسي والمهم من عملية المراجعة هو تكوين رأي محايد من طرف المراجع مدعم بأدلة وقرائن حول عدالة تمثيل القوائم المالية المراجعة للمركز المالي ونتيجة الأعمال.
- لذلك ينبغي عليه وفي إطار ما تملبه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من ما يلي<sup>2</sup>:

- ✓ التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
- ✓ مراقبة عناصر الأصول والخصوم؛
- ✓ التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛
- ✓ تقييم الهيكل التنظيمي؛
- ✓ الكشف عن الأخطاء و التلاعبات والغش .

**ثانياً- أهمية المراجعة**: تعتبر عملية مراجعة الحسابات مهمة بالنسبة لأصحاب الأموال والمستثمرين الذين يتميزون باستعمالهم للقوائم المالية في اتخاذ القرارات، إضافة إلى ذلك مسيري المؤسسات، المساهمين، الملاك، الدائنين، الموردون الزبائن، الإدارة الضريبية والهيئات الحكومية. ومنه يمكن أن نذكر أهمية المراجعة في العناصر التالية:

- تكتسي المراجعة أهمية كبيرة بالنسبة لإدارة المؤسسة كون مصادقة المراجع على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة يمنحها درجة كبيرة من الثقة، كما تعبر عن مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة .

<sup>1</sup> زاهرة عاطف سعاد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان، الأردن، 2009، ص.ص 21، 22.

<sup>2</sup> belaiboud MOKHTAR, Guide pratique d'audite financier et comptable, maison des livres ,alger, 1986, p22.

-تساهم في ضمان التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلالات وتلاعبات، كما أن تقرير المراجع يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

-اعتماد الموردين والدائنين على تقرير المراجع بصحة وسلامة القوائم المالية، ومن ثم تحليلها وتفسيرها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيل حقوقهم لدى المؤسسة<sup>1</sup>.

-استمرارية الوحدة الاقتصادية على المدى طويل الأجل يساهم في خلق الطمأنينة لشريحة من الأشخاص (زبائن) كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة والمواد الأولية<sup>2</sup>.

-استقرار المؤسسة وزيادة ربحيتها تساعد في الحفاظ على مناصب شغل العاملين وتوفير أخرى إضافة إلى الاستفادة من منافع العمل.

-التقرير الصادق للمراجع حول القوائم المالية يعزز من الحصول على تمويل مالي من المؤسسات المالية و البنكية، وذلك من خلال تمكن هذه الأخيرة من معرفة درجة الخطر وقدرة المؤسسة على السداد مستقبلا.

-تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة لمراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم سياسات الدولة، إضافة إلى مساعدة الخبراء في بناء الثقة والكفاءة عند تطبيق العادل للنظام الضريبي. واستغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية<sup>3</sup>.

**الفرع الرابع- معايير المراجعة المتعارف عليها:** سيتم التعرف عليها كالآتي:

**أولاً-المعايير العامة(الشخصية):**وتتقسم الى:

**1-معيار التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية:** يجب أن يكون المراجع مؤهلاً تأهيلاً علمياً أي يجب أن يكون متحصل على شهادة تؤهله قانونياً لإصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية المراجعة. وأن يكون له تأهيل عملي وكفاءة مهنية في ميدان المراجعة<sup>4</sup> ، وأن يظل ملماً بالتطورات الحديثة في مجال المراجعة من خلال الملتقيات والندوات والترقيات الميدانية التي تنعقد من قبل المنظمات المهنية التي لا تختص بالمحاسبة فقط وإنما أيضاً بالتخصصات ذات العلاقة بالمحاسبة مثل إدارة الأعمال والاقتصاد.

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص12.

<sup>2</sup> عبد الصمد نجم الجعفري، اباد رشيد القرشي، دراسة حول مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006، ص55.

<sup>3</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص12.

<sup>4</sup> أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، الطبعة الثانية، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، القاهرة، مصر، 1996، ص13.

**2- معيار الاستقلال:** يعني هذا المعيار أن يحافظ المراجع على استقلاله تجاه جميع الأمور المتعلقة بمهمة المراجعة، وبدونه لا تكون هناك مراجعة وينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المراجع<sup>1</sup>:

- ✓ عدم وجود مصالح مادية للمراجع مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها؛
- ✓ وجود استقلال ذاتي.

من خلال توافر النقطتين التاليتين يمكن أن تحدد الأبعاد الثلاثة الدالة على استقلال المراجع كما يلي:

- ✓ استقلال في إعداد برنامج المراجعة؛
- ✓ استقلال في مجال الفحص
- ✓ استقلال في إعداد التقرير.

### 3- معيار العناية المهنية:

يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية المعقولة أثناء تأدية مهمته وخلال إعداد تقريره من خلال تفهمه الجيد لطبيعة العمل الذي يقوم به ولماذا يقوم به<sup>2</sup>.

كما تقتضي العناية المهنية أن يقدم المراجع خدماته بدون أخطاء وبدقة واهتمام<sup>3</sup>.

**ثانياً- معايير العمل الميداني:** تتعلق هذه المعايير بإجراءات المراجعة وتنفيذها، فهي توضح مؤهلات المراجع وما يقوم به من أعمال، وتتمثل هذه المعايير في ما يلي:

**1- معيار كفاية التخطيط والإشراف:** يعني هذا المعيار أنه يجب على المراجع وضع خطة كافية للعمل الذي يقوم به، حيث أن التخطيط أساسي للتنظيم والذي هو بدوره مهم جداً للعمل الميداني السليم وتعتمد الخطة العملية للمراجعة على التقارير السابقة مع تقييم علمي وعملي لأساسياتها<sup>4</sup>، كما يجب أن يكون هناك إشراف جدي على أعمال المساعدين<sup>5</sup>.

**2- معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:** الرقابة الداخلية تهتم بتحديد السلوك العام للتسيير الذي يسعى بدوره الى احترام صارم للإجراءات والقوانين، كما تعتبر مصدر ثقة وطمأنينة في المؤسسة. وتهدف إلى إدراك وكشف الأخطاء

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص39.

<sup>2</sup> أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص46.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، الاتجاهات الحديثة في المراجعة و الرقابة على الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1997، ص210.

<sup>4</sup> أبو الفتوح علي فضالة، مرجع سبق ذكره، ص306.

<sup>5</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998، ص221.

وتحديد الانحرافات بطريقة عملية وسريعة، كما أنها تتأكد من أن الجرد والتسجيل المحاسبي مطابقان للحقيقة وللقواعد الخاصة بالمؤسسة<sup>1</sup>.

**3- معيار كفاية الأدلة** : يجب الحصول على قدر واف من أدلة الإثبات أو قرائن المراجعة عن طريق الفحص المستندي الملاحظة والاستفسارات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية تحت الفحص، حيث يجب أن تكون أدلة الإثبات ذات جودة وصالحة وملائمة وأن تكون فعالة<sup>2</sup>.

**ثالثا- معيار إعداد التقرير** : تقرير المراجعة هو ذروة عملية المراجعة وهو تنمة لعملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات الكافية المناسبة بغرض التعبير عن الرأي<sup>3</sup>، وهذا الرأي هو الهدف الأساسي للمدقق، ولا يمكن التعبير عن الرأي إلا بعد أن يكون المراجع قد قدر مخاطر المراجعة وأكمل جميع اختبارات المراجعة، كذلك فإن تقرير التدقيق المتضمن رأيا غير مقيد لا يمكن إصداره للمساهمين وغيرهم حتى يكون العميل قد وافق على إدخال تعديلات المراجعة اللازمة والافصاحات في القوائم المالية<sup>4</sup>.

### المطلب الثاني-معايير المراجعة الدولية:

سيتم التناول في هذا المطلب بعض الأساسيات حول معايير المراجعة الدولية من حيث النشأة والتعريف إضافة إلى أهمية تبينها من قبل ممارسي مهنة المراجعة .

**الفرع الأول-نشأة معايير المراجعة الدولية:** من أهم المقومات الأساسية لمهنة المراجعة وجود معايير ومبادئ علمية يعملون حسبها، هذه المبادئ والمعايير تكون متعارف عليها من قبل ممارسي المهنة .

### 1-تعريف معايير المراجعة الدولية: لقد تعددت تعاريف معايير المراجعة الدولية نذكر منها:

- ✓ تعرف على أنها المستويات المقبولة من الأداء المهني لدى أعضاء المهنة، ويجب أن تكون هذه المستويات دقيقة وواضحة، ويفضل أن تصاغ من قبل المنظمات المهنية حتى تكون ملزمة لأعضائها<sup>5</sup>.
- ✓ كذلك عُرفت المعايير على أنها: عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء القيام بمهمته والتي تستنتج منطقيا من الفروض و المفاهيم التي تدعمها<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> hamini Alell, Le Contrôle Interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU, Alger, 1993, page 22.

<sup>2</sup> محمود السيد الناغي، المراجعة اطار النظرية و الممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 1998، ص 38.

<sup>3</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2004، ص 139.

<sup>4</sup> ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريخ، القاهرة، مصر، دون سنة، ص 67.

<sup>5</sup> عمار سعيد زمر وآخرون، مقدمة في مبادئ و برامج المراجعة، جزء 1، دار الجامعية، القاهرة، مصر، دون سنة، ص 21.

<sup>6</sup> وليام توماس، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريخ للنشر، بدون بلد نشر، 2006، ص 56.

✓ هي مستويات للأداء المهني بالنسبة لمراجع الحسابات إذن هي إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين و توجيههم في أداء عملهم بشكل أمثل و بالجودة الملائمة ،ولهذا تعمل المنظمات المهنية على إصدار تلك المعايير لرفع كفاءة أعضاء المهنة والنهوض بهم<sup>1</sup>.

من خلال ما سبق :

معايير المراجعة الدولية تمثل قواعد استرشادية ومقاييس نوعية إضافة إلى كونها مبادئ مهنية تبين السلوك المهني للمراجع، توضع من طرف منظمات مهنية وتتصف بالعموم، تمكن أعضاء وممارسي المهنة من اللجوء إليها عند إصدار أحكامهم وهي قابلة للتعديل من أجل مواكبة التطورات التي تحدث في المراجعة والمحاسبة.

## 2-نشأة معايير المراجعة الدولية:

بعد الكارثة التي أصابت النظام الرأسمالي والتي سميت بالأزمة الاقتصادية الكبرى في عام 1929، بسبب الأزمة في سوق الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية وانتشرت بسرعة لتصبح أزمة كساد عالمية، حيث كانت لهذه الأزمة آثارا مباشرة على سوق الأوراق المالية أدت إلى إفلاس العديد من الشركات الصغيرة والمتوسطة واقترب الشركات الكبرى من هاوية الإفلاس، وفي محاولة منها لإخفاء حقيقة وضعيتها المالية قامت بإصدار قوائم مالية لا تعكس الوضعية الحقيقية لها، وتضاربت مصالح المساهمين والمقرضين وهو الأمر الذي أدى إلى دفع المساءلة للإدارة والمحاسب ومراجع الحسابات<sup>2</sup>.

مما أدى إلى بروز دور الهيئات المحاسبية العلمية والمهنية التي كانت موجودة من قبل وعلى رأسها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، الذي كان يعمل على توحيد الممارسات المتبعة عن طريق المبادئ المتعارف عليها إضافة إلى دوره الرئيسي في تطوير معايير المحاسبة والمراجعة من أجل خدمة أعضاء وممارسي المهنة. وهذا ما ظهر عند قيام هيئة تنظيم الأوراق المالية سنة 1941 في اشتراط أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات "ما إذا كانت عملية المراجعة قد تمت وفقا لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها للمراجعة"<sup>3</sup>.

نتيجة الاهتمام المتزايد بهذه المعايير تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في 07 أكتوبر 1977 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة وهيئة محاسبية تمثل 49 دولة، وانبثق عنه لجنة معايير المراجعة الدولية (ISA) التي تهتم بإصدار المعايير الدولية للمراجعة نيابة عن الاتحاد، ووصلت المعايير إلى 27 معيار سنة 2012 و36 معيار سنة

<sup>1</sup> رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص103.

<sup>2</sup> نور الهدى بهلولي، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه علوم تجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2016-2017، ص12.

<sup>3</sup> أشرف بن صغير، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي علوم تجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016-2017، ص18.

2016. حيث لاقت معايير المراجعة الدولية اهتمام كبير من طرف ممارسي المهنة مما لها دور هام في تقليل التفاوت في الأداء بين ممارسي المهنة في معظم دول العالم<sup>1</sup>.

**الفرع الثاني- ضرورة تبني معايير المراجعة الدولية (ISA):** يلجأ المراجع الخارجي في عمله إلى معايير المراجعة الدولية، ويصدر حكمه وبيدي رأيه بناء على ذلك التقدير الشخصي<sup>2</sup>، و إن كان هذا في حد ذاته له "مميزاته" من حيث: المرونة وإتاحة الفرصة لإبراز الكفاءات وتحمل مسؤولية العمل كاملة إلا أن التوسع في التقدير الشخصي يؤدي إلى عدد كبير من الصعوبات "لعل أهمها:

- صعوبة مقارنة الأداء لوجود أكثر من بديل محتمل للتصرف في الحالات المتماثلة تبعاً لاختلاف التقدير الشخصي.

- صعوبة تدريب الأعضاء الجدد في المهنة، لخضوعها لقدر كبير من التقدير الشخصي" و اختلاف وجهات النظر.

- احتمال تحميل المدقق الخارجي بمسؤوليات إضافية.

و المتفق عليه أن من الأهداف الرئيسية لمعايير أداء مهنة مراجعة الحسابات ما يلي<sup>3</sup>:

- وجود معايير لمهنة المراجعة يكون الهدف منها هو تهذيب "التقدير الشخصي" للمراجع دون إغائه؛

- أن تكون مرشداً ومعيناً توضح أسلوب العمل و أهدافه ؛

- أن تمد الممتهين بمعايير التقييم الذاتي " للأداء ، بحيث تمكن الممتهين من أن يراجع نفسه بنفسه؛

- أن تكون مرشداً "لل قضاء" في الحالات التي ينسب فيها "التقصير" أو الإهمال إلى أحد المراجعين ؛

- أن تعمل على رفع مستوى العمل المهني و تطويره ؛

- أن تكون أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات المراجعة لمختلف الجهات ؛

- أن تكون وسيلة لتقييم أداء المراجع الخارجي بعد الانتهاء من قيامه بعملية المراجعة؛

- أن توضح لمستخدمي التقارير المالية الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المراجع و المسؤولية التي يتحملها، كما تحدد "درجة" الاعتماد على القوائم المالية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> سميحة عبد الله، محجوبي غنية حمري، معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي علوم تجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجليلي بونعامة، عين الدفلى، 2016-2017، ص4.

<sup>2</sup> سندس ماجد رضا الجعفري، العولمة وأدلة التدقيق العراقية الفرص والتحديات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد 35، منشورات جامعة الكوفة، العراق، 2011، ص391.

<sup>3</sup> بعزیز فريال، دور التدقيق الخارجي في تفعيل الأداء المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي علوم تجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سكيكدة، 2014-2015، ص39.

<sup>4</sup> حسام ابراهيم حسن، تطبيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، ج2، ط1، دار البداية، عمان، الأردن، 2010، صص109، 110.



- أن تعالج احتمال حدوث مشاكل عند إعداد ومراجعة القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات وجعل قوائمها ذات موثوقية وصالحة للمقارنة والتوثيق والتحليل.
- أن تكون بجانب معايير المحاسبة الدولية يقيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية.
- و تحقق معايير المراجعة العديد من الأهداف تعود بالنفع على المراجع وعلى مهنة المراجعة ذاتها، وعلى مستخدمي تقارير المراجعة، والتي يمكن حصرها في الآتي<sup>1</sup>:
- تعتبر معايير المراجعة الدستور الذي يلتزم به المراجع عند ممارسة المهنة كما أنها المرشد والموجه له في حالات الاجتهاد وبذلك تساعد على تقليل الاختلاف بين المراجعة في الحالات المشابهة ؛
- تحدد معايير المراجعة المواصفات الواجب توافرها في المراجع، وذلك لحماية المهنة ممن لا يجيدونها، وهذا بدوره يرفع من مستوى جودة الأداء المهني ؛
- تساعد معايير المراجعة المراجع في المراقبة والمحاسبة الذاتية، وكذلك في التقييم الذاتي وتطوير أدائه مع الاتجاهات المعاصرة ؛
- تحقق معايير المراجعة للمهنة الثقة والاحترام والتقدير من قبل المهن الأخرى ومن الجهات الحكومية المعنية بها كذلك من المنظمات المهنية العالمية ؛
- تساعد في تحقيق التعاون والتنسيق بين المنظمات المهنية العالمية المعنية بالمراجعة، وهذا بدوره يسهل من وجود معايير مراجعة دولية وهذا مطلب في ظل نظام العولمة الجديد ؛
- تعتبر معايير المراجعة من الموضوعات التعليمية في كليات التجارة والتي تساعد في تخريج أجيال من المراجعين يمزجون بين العلم وأداء المهنة .

### الفرع الثالث-أساليب تبني معايير المراجعة الدولية ISA:

يقوم حاليا مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدوليين بإصدار وتعديل معايير المراجعة والذي يهتم إضافة إلى المراجعة بالفحص والتأكيد والخدمات ذات العلاقة. وعند تبنيها يراعى مايلي:

- 1- أنه طالما أن معايير المراجعة الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى، فإنه من المهم صدور معايير مراجعة تراعي مثل هذه الاختلافات، ومحاولة الوصول إلى معايير دولية، أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة التدقيق الدولي؛
- 2- أن اللجنة عندما تضع معايير مراجعة دولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية، إلا انه لا يمنع أن يتم مراعاة هذه إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية؛

<sup>1</sup> سميحة عبد الله ، محجوبي غنية حمري، معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص05.

- 3- يمكن لمراقب الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير المراجعة الدولية، طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف المراجعة، لكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج؛
- 4- القاعدة أن تطبق معايير المراجعة الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات، والاستثناء أن يقتصر تطبيقها على أمور معينة وان حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة في صدر المعيار؛
- 5- عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولي الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للمراجعة<sup>1</sup>:
- تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومتعمقة؛
  - تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار؛
  - تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛
  - إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولي مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛
  - تستلم لجنة ممارسة التدقيق الدولي تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار.

### المطلب الثالث- عمليات مراجعة الحسابات وفق معايير المراجعة الجزائرية (NAA) :

- كمحاولة لتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر في ظل انعدام ضوابط وحدود ممارسة المهنة، فقد وضعت معايير مراجعة جزائرية تكون بمثابة نموذج يستخدم للحكم على نوعية ممارسة المهنة نذكرها كالاتي :
- الفرع الأول-معايير المبادئ العامة والمسؤوليات (230, 210 NAA):

#### 1-المعيار 210-اتفاق حول أحكام مهام التدقيق<sup>2</sup>:

- النطاق:** يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق. يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقه.
- الهدف:** إن هدف المدقق هو ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة ، على أحكام مهمة التدقيق.

<sup>1</sup> سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص.ص.156-158.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، الجزائر، ص02.

## 2-المعيار 230-وثائق التدقيق<sup>1</sup> :

-**النطاق:** يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المراجع لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية. ولا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية الأخرى تطبيق هذا المعيار. كما يمكن فرض واجبات تدقيق إضافية.

-**الهدف:** تشكيل ملف كاف وملائم للعناصر المقنعة لدعم قرار المراجع، وأن تخطيط وعملية المراجعة تمت وفقا للمعايير الجزائرية والقوانين والتنظيمات المعمول بها. إضافة إلى الاحتفاظ بأثر النقاط المهمة مستقبلا.

### الفرع الثاني-معايير التخطيط لعمليات المراجعة (NAA300)<sup>2</sup>:

#### 1-المعيار 300-تخطيط تدقيق الكشوف المالية :

-**النطاق:** يدرس التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

-**الهدف:** هدف و رزنامة التخطيط يستوجب تخطيط التدقيق إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق كيفية للمهمة، و عرض برنامج عمل وذلك قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

#### الفرع الثالث-معايير العمل الميداني:

### (NAA،620،610،580،570،560،540،530،520،510،505،501،500)

#### 1-المعيار 500-العناصر المقنعة<sup>3</sup>:

-**النطاق:** يوضح مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق.

-**الهدف:** يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

#### 2-المعيار 501-العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة<sup>4</sup>:

-**النطاق:** مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330،500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية.

-**الهدف:** الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص وجود المخزونات وحالتها إضافة إلى اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، الجزائر ص02.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، الجزائر، ص3.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص03.

<sup>4</sup> المقرر رقم 77، مرجع سبق ذكره، ص12.

**3-المعيار 505-التأكيدات الخارجية:**

-**النطاق:** يعالج المعيار استعمال المدقق الإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

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

**4-المعيار 510- مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية :**

-**النطاق:** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية.

-**الهدف:** يجب على المدقق، في إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أنه قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية.

**5-المعيار 520-الإجراءات التحليلية<sup>1</sup>:**

-**النطاق:** يعالج استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛ - إلزامية أداء المدقق الإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التحقيق.

-**الهدف:** يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية وأدائها في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية .

**6-المعيار 530-السبر في التدقيق:**

-**النطاق:** يعالج هذا المعيار استخدام السبر في تنفيذ عملية التدقيق ويستخدم طريقة السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية تقييم نتائج السبر .

-**الهدف:** الاستعانة بالسبر في التدقيق للحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختيرت منه العينة .

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، الجزائر، ص3.

**7- المعيار 540-تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها<sup>1</sup>:**

-**النطاق:** يعالج واجبات المدقق حول التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها. ويطور هذا المعيار كيفية تطبيق المعيارين 330،315 ومعايير أخرى للتقديرات محاسبية.

-**الهدف:** التحقق من أن التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة وذات دلالة وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.

**8- المعيار 560-أحداث تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة:**

-**النطاق:** يتطرق إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

-**الهدف:** الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها.

**9- المعيار 570-استمرارية الاستغلال:**

-**النطاق:** يعالج التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال .

-**الهدف:** جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال واستخلاص النتائج حول قدرة الكيان على مواصلة الاستغلال.

**10- المعيار 580-التصريحات الكتابية:**

-**النطاق:** يعالج إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية والواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية

-**الهدف:** الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.

**11- المعيار 610-استخدام عمل المدققين الداخليين:**

-**النطاق:** يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي اذا تبين له طبقا لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق 315 ، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته

-**الهدف:** اذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، وفي حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

<sup>1</sup> المقرر رقم 77، مرجع سابق ذكره، ص 23.

**12- المعيار 620-استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق<sup>1</sup>:**

-**النطاق:** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير.

-**الأهداف:** تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه. تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه وما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة للاحتياجات التدقيق.

**الفرع الرابع-معايير الانتهاء من عملية المراجعة والتقرير النهائي (NAA 700):**

**1-المعيار 700-تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية:**

-**النطاق:** يعالج المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية مع احترام شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية .

-**الهدف:** تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة.

**المبحث الثاني-الدراسات السابقة**

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى أهم الدراسات العلمية المحلية التي تناولت نفس مجال دراستنا وسنعرض أهم مميزات دراستنا مقارنة مع هذه الدراسات.

**المطلب الأول-الدراسات المحلية:** سنتناول في هذا المطلب أهم أطروحات الدكتوراه ومذكرات ماجستير المحلية.

**الفرع الأول-أطروحات الدكتوراه.**

أولاً-شريقي عمر،التنظيم المهني للمراجعة،دراسة مقارنة الجزائر وتونس والمملكة المغربية،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية،جامعة سطيف ،2011-2012.

وتتبع أهمية البحث من أن وجود تنظيم مهني قوي وفعال للمراجعة في الجزائر يعد من العناصر الأساسية في المجتمع، نظرا لما يوفره من معلومات ملائمة ودقيقة بالنسبة لكل المتعاملين الاقتصاديين والاجتماعيين ومختلف الأطراف المستخدمة لتقارير المراجعين في اتخاذ القرارات، خاصة في ظل التطورات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري وخاصة ما تعلق باتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوربي والتفاوض من أجل الدخول إلى المنظمة العالمية للتجارة وتفعيل دور البورصة الذي يعتمد على المعلومات المالية الموثوق فيها والسريعة حول المؤسسات المسعرة فيها بالدرجة الأولى.

<sup>1</sup> المقرر رقم 23، مرجع سابق ذكره، ص23.

كما تتبع أهمية الدراسة المقارنة للتنظيم المهني للمراجعة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية من كون أن هذه البلدان تعرف تطورا اقتصاديا ملحوظا وعلاقات مهمة مع مختلف بلدان العالم وخاصة مع الإتحاد الأوربي، ولذلك سيكون من المفيد جدا التعاون في مجال المراجعة بين أعضاء المهنة في هذه البلدان كتنكثل اقتصادي كما هو الحال في الإتحاد الأوربي، وهو ما سيرفع حتما من مستوى وكفاءة المراجعين في هذه الدول ويرتقي بهما إلى المستوى الدولي، خاصة وأن العولمة قد فرضت نفسها في كل المجالات.

التنظيم السليم لمهنة المراجعة الذي يسمح بتطوير المهنة وتحقيق أهدافها، يجب أن يشتمل إطار عام للممارسة المهنية ووجود هيئات مهنية قادرة على تنظيم المهنة، إضافة إلى معايير مهنية ودستور لآداب المهنة يلتزم به الجميع.

**ثانيا - بهلولي نور الهدى**، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين - أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة سطيف، 2016-2017. تمكن أهمية هذه الدراسة من جهة في أهمية معايير التدقيق الدولية إذ هي معايير مناسبة ومقبولة على المستوى الدولي، ويعاد النظر فيها باستمرار بغرض مسايرة الظروف المستجدة ومعالجة القصور والثغرات التي قد تظهر خلال تطبيقها، ومن جهة أخرى فإن أهمية هذا الموضوع تكمن في اهتمامه بممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، حيث أن هذه المهنة تسعى نحو مواكبة المحيط الاقتصادي بالجزائر، وكذا تقوم بإصلاح تنظيم المهنة بما يتلاءم مع الواقع المحاسبي بعد توجه الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية. ولكن في الواقع تتجلى أهمية هذه الدراسة في إبراز ضرورة إصلاح ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، وتحديد الأثر الذي يمكن أن يطرأ على تطوير هذه المهنة بتبني معايير التدقيق الدولية، وذلك بغرض تكييف ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع الواقع الاقتصادي الذي يتميز بالانفتاح الدولي، وكذا تنسيق هذه الممارسة مع الممارسة المحاسبية المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية.

#### الفرع الثاني - رسائل ماجستير:

**أولا - محمد أمين مازون**: التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 غير منشورة، 2011. تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية ومدى إمكانية تبنيها في الجزائر، وبغرض الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة المتمثلة في :

- محاولة إبراز الفائدة من سن معايير التدقيق الدولية .
- معرفة الغاية من التوجه نحو تدويل التدقيق.

➤ الاطلاع على آراء المتخصصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق

الدولية على المهنة في الجزائر من جهة وعلى انفتاحها الاقتصادي من جهة أخرى.

تم التعرض إلى كل من الإطار النظري للتدقيق، البيئة الدولية للتدقيق ومعايير التدقيق الدولية، أما الجزء التطبيقي فاستعملت الدراسة الاستبتيان كأداة لمحاولة الوصول إلى مدى إمكانية تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر.

**ثانيا-لقليطي الأخضر:**مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009 ، غير منشورة.

تكمن إشكالية هذه الدراسة في تحديد الإجراءات المتبعة في مراجعة الحسابات وتشخيص واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، من أجل محاولة تضييق الفجوة بالأطراف المهتمة بمراجعة الحسابات، ومعرفة الصعوبات والمشاكل التي تواجه مهنة المراجعة، إضافة إلى محاولة تقريب وجهات النظر بين ممارسي المهنة في الجزائر. حيث تناولت هذه الدراسة التأصيل العلمي للمراجعة، خطوات وإجراءات القيام بمهنة المراجعة، تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر ثم الوقوف أمام واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر باستعمال أداة الاستبتيان. وصولاً إلى استنتاجات مفادها تبني معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ريثما يتم وضع معايير تتلائم والواقع الجزائري .

دعم المنظمات المهنية الخاصة بمراجعة الحسابات تكون قادرة على عقد ندوات ومؤتمرات تهتم بتطوير مهنة مراجعة الحسابات ونوعيتها.

**ثالثا-محي الدين محمود عمر ،**مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية ، دراسة مقارنة(حالة الجزائر) رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، المركز الجامعي بالمدية ، 2008 .

تدور إشكالية البحث حول موقع معايير المراجعة المتعارف عليها من المعايير الدولية وتأثيرها على نظام المراجعة في الجزائر. قسم الباحث الموضوع إلى ثلاث فصول ، فكان الفصل الأول كمدخل مفاهيمي للمراجعة ، وتطرق في الفصل الثاني لمعايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية مع مقارنة بين الاثنتين ، أما الفصل الثالث فتناول فيه إسقاط للمعايير العامة على المعايير الدولية. أهم ما توصل إليه الباحث ، أن نجاح المراجع في تأدية أدواره والخلوص إلى آرائه الفنية المحايدة ، يتوقف على الفهم العميق للإطار النظري والتطبيقي للمراجعة ، وهذا بالاعتماد على معايير

المراجعة الدولية. الملاحظ في هذه الدراسة ، أن الباحث اكتفى بالجانب النظري للمراجعة ومعايير المراجعة الدولية والمعايير العامة ، مع دراسة مقارنة بين الاثنتين .



## المطلب الثاني-نقد الدراسات:

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم نقاط التشابه بين دراستنا و الدراسات السابقة وإبراز أهم مميزات دراستنا عن تلك الدراسات.

## الفرع الأول-أوجه التشابه:

تتشارك الدراسة العلمية التي قمنا بانجازها مع الدراسات العلمية سابقة الذكر في الفصل النظري،حيث أن دراستنا و الدراسات العلمية السابقة بما فيها المحلية والأجنبية تناولت في جانبها النظري إلى مايلي:

- ✓ تعريف مختلف الهيئات والمنظمات الدولية والمحلية لمهنة المراجعة ؛
- ✓ مختلف أنواع التصنيفات التي ميزت المراجعة كمهنة؛
- ✓ أهمية و أهداف المراجعة؛
- ✓ معايير المراجعة العامة المقبولة قبولا عاما(GASS) ؛
- ✓ نشأة و تطور معايير المراجعة الدولية (ISA) ؛
- ✓ تعريف معايير المراجعة الدولية(ISA) ؛
- ✓ ضرورة تبني معايير المراجعة الدولية(ISA)؛
- ✓ أساليب إصدار معايير المراجعة الدولية(ISA)؛

إضافة إلى وجود تشابه دراستنا مع الدراسات المحلية العلمية السابقة في تطرقها إلى واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية، و مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية مع نظيرتها الدولية.

## الفرع الثاني- أوجه الاختلاف: سنتعرف على أهم نقاط الاختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة.

اختلفت كل الدراسات السابقة وأيضا الدراسة الحالية من حيث الأهداف ومن حيث النتائج، وكذلك من حيث طرق المعالجة و مجتمع الدراسة، حيث نجد أن الباحث شريقي عمر اعتمد على المنهج المقارن عند إجراء الدراسة المقارنة للتنظيم المهني للمراجعة بين البلدان الثلاثة الجزائر، تونس والمملكة المغربية، بالإضافة إلى المنهج النقوي، أما الباحث لقلبي الأخضر فقد ركز على أهم الصعوبات والمشاكل التي تعيق مهنة مراجعة الحسابات وتحديد الإجراءات المتبعة في مراجعة الحسابات وتشخيص واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.

أما الباحث محمد أمين مازون ركز من خلال دراسته حول مدى إمكانية معايير التدقيق الدولية من تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء ضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية ومدى إمكانية انتهاجها في الجزائر،مبرزاً الفائدة من وضع معايير تدقيق على المستوى الدولي. أما الباحث محي الدين محمود عمر فقد ركز على الجانب النظري حول موقع معايير المراجعة المتعارف عليها من المعايير الدولية وتأثيرها على نظام المراجعة في الجزائر،معتمداً

على المقارنة في دراسته ومهملا الجانب الميداني. وبخصوص الباحثة **بهلولي نور الهدى** ركزت كثيرا على معايير التدقيق الدولية كونها الحل الوحيد لتطوير مهنة المراجعة وتكييفها مع بيئة الأعمال في الجزائر، وضرورة تنسيقها مع معايير المحاسبة الدولية. والإلحاح على تبينها من أجل الانفتاح على الاقتصاد الدولي.

## خلاصة الفصل:

إن جوهر عملية المراجعة يكمن في مراجعة القوائم المالية بغرض تمكين المراجع الخارجي من ابداء رأي فني محايد حول مصداقية وشرعية هذه القوائم المالية، حيث يجب على المراجع الخارجي أثناء القيام بمهامه احترام معايير متعارف عليها للمراجعة، فبدون شك احترامه لهذه المعايير يسهل ويحسن جودة المهام التي يقوم بها. وباعتبار الجزائر كباقي الدول التي تهتم بمهنة المراجعة قامت بإصدار معايير مراجعة جزائرية، وسعى منها في تطوير ممارسة مهنة المراجعة ومواكبتها للتطورات الدولية أجبرها على التفكير بجدية في تطبيق معايير مراجعة دولية وتكيفها لتتماشى مع واقع الاقتصاد الجزائري.

ومن خلال هذا الفصل توصلنا إلى عدة نتائج نذكر منها:

- ✓ المراجعة علم من العلوم الاجتماعية قائم بذاته له قواعد ومبادئ، مفاهيم وفروض يتم اللجوء إليها من أجل تحقيق الغرض الذي أنشأت من أجله؛
- ✓ معايير المراجعة الجزائرية كغيرها من المعايير الأخرى اشتملت على جملة من المبادئ والمسؤوليات لممارسة مهنة المراجعة وكذا معايير التخطيط والرقابة الداخلية، إضافة إلى معايير العمل الميداني ومعايير التقرير؛
- ✓ معايير المراجعة الدولية عبارة عن مرجع لوضع القوانين والأنظمة، والإجراءات الموضوعية من قبل المنظمات والهيئات الدولية لقياس مدى توافق عمل المراجع مع نوعية وجودة الأعمال المقدمة من قبله ؛
- ✓ مهنة المراجعة في الجزائر تسير نحو الأحسن من خلال إصدار أربعة معايير تدقيق جزائرية مؤخرًا.

الجانب التطبيقي

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية.

## تمهيد:

تعتبر المراجعة الخارجية عملية تطبيقية أكثر منها نظرية وبغرض تدعيم الدراسة النظرية وإضفاء جانب تطبيقي على الموضوع، قمنا بإعداد استمارة استبيان للتعرف على رؤى المختصين في مجال المراجعة والمحاسبة بالجزائر والتي تم تقسيمها الى ثلاث محاور أساسية لتبيين واقع مهنة المراجعة في الجزائر ومدى توافقها مع ممارسة المهنة على المستوى الدولي، ومدى اطلاع المراجعين الخارجيين الجزائريين على مضمون معايير المراجعة الدولية عليها كونها إرشادات عملية أكثر منها نظرية تخص فئة المهنيين (المراجعين)، وكذلك مدى ملائمة المعايير الدولية للبيئة الجزائرية ومدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة وانسجامها مع الواقع الجزائري، وذلك من خلال التقرب المباشر وغير المباشر من عينة من الأكاديميين والمهنيين بتوزيع استمارات استبيان.

لقد تم تخصيص هذا الفصل ككل للدراسة الميدانية من خلال التطرق الى أدوات ووسائل الدراسة الميدانية، مراحل بناء أداة الدراسة ومن ثم القيام بتحليل البيانات، واستخلاص النتائج وتفسيرها، فكان الشكل العام للفصل كالآتي:

**المبحث الأول:** الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة .

**المبحث الثاني:** عرض و تحليل نتائج الاستبيان.

**المبحث الأول: الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة**

يعالج هذا المبحث عرضا عاما للإطار العام للدراسة الميدانية من حيث هدف الدراسة ونوع العينة التي تم اختيارها لتوزيع قوائم الاستبيان عليها، بالإضافة إلى الأدوات المستخدمة في الدراسة لتحليل إجابات العينة على قائمة الاستبيان.

**المطلب الأول- طريقة الدراسة:**

يتناول هذا المطلب عرض للطريقة المتبعة في الدراسة من خلال التعرف على هدف الدراسة، حدود الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة.

**الفرع الأول- هدف الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى تشخيص الواقع المهني والعملي لمهنة المراجعة في الجزائر، وطبيعة الممارسات والعمليات التي تحدث في سياق الممارسات المهنية للمراجعة والتعرف على مدى مساهمة تبني معايير المراجعة الدولية في تطوير مهنة المراجعة بما يتضمن إجراءات وإرشادات كفيلة بتخفيض مخاطر المراجعة، ومدى لجوء المراجع الى معايير المراجعة الدولية، وكذا تحديد أثر العمل بهذه المعايير في الرفع من مستوى ممارسة المهنة، وإلى دراسة إمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية.

**الفرع الثاني- حدود الدراسة:**

لقد سبق وأن أشرنا في مقدمة البحث أن هذه الدراسة تمت وفقا للحدود التالية:

**1- الحدود الزمنية:** تتمثل في الفترة الممتدة من بداية توزيع أول استبيان إلى استلام آخر استبيان، وهي الفترة من 10 أبريل إلى 30 أبريل 2019؛

**الحدود المكانية :** تتمثل في أماكن توزيع الاستبيان في الجزائر العاصمة وبعض الولايات الأخرى: تيارت، وهران، تيسمسيلت، عين الدفلى، سطيف، البليدة؛

**3- الحدود البشرية:** تتمثل في أفراد العينة الذين أجابوا على أسئلة الاستبيان وهم محافظي حسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين وأساتذة جامعيين؛

**4-الحدود الموضوعية :** اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بكل من المراجعة الدولية و كذا معايير المراجعة الدولية ، و دراسة مدى إمكانية ملاءمتها للواقع الجزائري.

الغرض من هذه الدراسة هو استبانته مدى ملاءمة التحاق الجزائر بالواقع الدولي للمراجعة ، فانحصرت الدراسة في الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية ، وشملت عدة ولايات بغرض الحصول على أكبر عينة ممكنة ، وكذلك لرفض الكثيرين التجاوب مع الدراسة في بعض المناطق خاصة من المهنيين.

### الفرع الثالث-صعوبات الدراسة:

رغم أهمية الموضوع وتزامنه كإطار زمني مع التطورات التي تشهدها الجزائر في الميدان، ورغم سعي الطالب لتحصيل نتائج موضوعية ، لم تخلو الدراسة من بعض الصعوبات والتي يمكن توضيح أهمها في الآتي:

-عدم تجاوب العديد من أفراد العينة مع الدراسة، خاصة من المهنيين، وتحججهم بأن الفترة فترة إعداد التقارير السنوية؛

- الصعوبة في الاتصال المباشر مع أفراد مجتمع الدراسة خاصة المهنيين نظرا لالتزاماتهم العديدة في العمل ؛

- أهمية الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عليه ؛

- كان على الطالب إشراك الأكاديميين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق، وهو ما ألزمه التنقل بين عدة جامعات ؛

- عدم تجاوب المهنيين في بعض الولايات رغم كثرتهم اضطر الطالب إلى التنقل لمناطق أخرى رغم قلة ممارسي مهنة المراجعة بها.

### الفرع الرابع-مجتمع وعينة الدراسة:

**1- مجتمع الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة المتخصصين الذين يمارسون مهنة المراجعة بالجزائر، فكان مجتمع الدراسة ممثلا في أربعة فئات كالتالي:

-الفئة الأولى: خبراء محاسبين؛

- الفئة الثانية: محافظي الحسابات؛

-الفئة الثالثة: محاسبين؛

-الفئة الرابعة: أساتذة جامعيين.

### 2- عينة الدراسة:

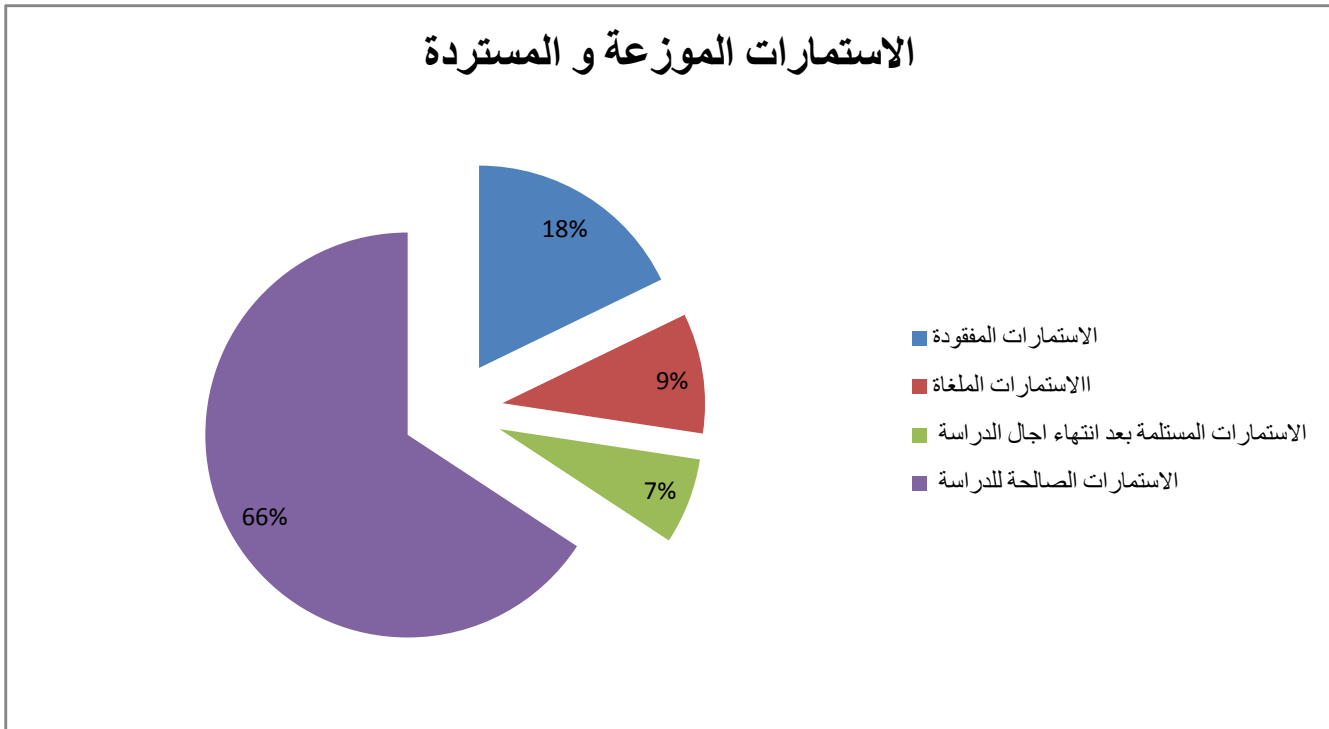
تم تحديد عينة عشوائية مسبقا نظرا لعدم تجاوب العديد من المختصين مع الدراسة، سواء بالرفض أو بالتماطل في الإجابة، كما حاولنا التوفيق بين حجم عينة الأكاديميين من جهة والمهنيين من جهة أخرى. تم اختيار عينة ميسرة مكونة من محافظ حسابات وخبير محاسب ومحاسب وأستاذ جامعي، والجدول التالي يوضح الإحصائيات الخاصة بالاستبيان:

الجدول (رقم 02-01): الاستبيانات الموزعة والمستردة على عينة الدراسة .

البيان		الاستبيان	
		العدد	النسبة
عدد الاستثمارات الموزعة		73	100%
عدد الاستثمارات المفقودة		13	18%
عدد الاستثمارات الملغاة		7	9%
عدد الاستثمارات المستلمة بعد انتهاء آجال الدراسة		5	7%
عدد الاستثمارات الصالحة		48	66%

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على استمارة الاستبيان .

الشكل رقم (02-01): الإحصاءات الخاصة باستثمارات الاستبيان .



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على استمارة الاستبيان .



الملاحظ من خلال الجدول رقم(02-01) أن عدد الاستثمارات الموزعة بلغ 73استمارة، والتي استخلصنا منها 48 استمارة صالحة للاستعمال، أما 13 استمارة فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل والضياع، كما تم إلغاء 7 استثمارات بسبب التناقض الملاحظ في الإجابات أو بسبب نقص التأهيل العلمي والعملية المحدد في الاستمارة لهؤلاء الأفراد وتم استبعاد 5 استثمارات بسبب استلامها بعد انتهاء آجال الدراسة.

### المطلب الثاني- أدوات الدراسة:

بحكم طبيعة موضوع البحث المتعلق بمعايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر، استوجب علينا الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي المعروف باسم الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS الإصدار العشرون(24) ، الذي يستعمل بكثرة في إجراء التحليلات الإحصائية بكافة الأشكال.

### الفرع الأول-إعداد الاستبيان:

باعتبار الاستبيان من أكثر الأساليب استعمالا في جمع البيانات الأولية، اعتمدنا في إعداد القائمة على الكتب والمراجع والدوريات والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة أو المشار له من حيث المنهج والطريقة،حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستبيان،وقد راعى في إعدادها أن تكون:

✓ أن تكون بسيطة وواضحة؛

✓ أن تحتوي على أسئلة تمكن الفرد من باختيار بديل من عدة بدائل.

وقد تم توزيع قائمة الاستبيان على أفراد العينة من خلال عدة جهات، الأمر الذي سهل إمكانية إرسال الاستثمارات والحصول عليها في أقرب وقت ممكن وذلك باستعمال عدة طرق أهمها:

✓ الاتصال المباشر بأفراد العينة ؛

✓ إيداع الاستثمارات على مستوى مكاتب المراجعة وبعض المؤسسات؛

✓ استخدام البريد الإلكتروني لبعض أفراد العينة؛

✓ استخدام الاستبيان الإلكتروني .

تم تصميم استمارة بحث وتوجيهها إلى المختصين في المراجعة، تحتوي على جزأين:

**الجزء الأول:**يتكون من المعلومات الشخصية للعينة تحت الدراسة(الجنس،العمر،المؤهل العلمي ،الوظيفة الحالية،الخبرة المهنية).

**الجزء الثاني:** يتكون من مجموعة من العبارات تكون الإجابة عليها بالتدرج من غير موافق بشدة إلى موافق بشدة.

احتوى الاستبيان على ثلاثين سؤال توزعت على ثلاثة (03) محاور هي كالآتي :

- المحور الأول: واقع مهنة المراجعة في الجزائر؛

- المحور الثاني: مدى اطلاع المراجعون الخارجيون على مضمون معايير المراجعة الدولية ؛

- المحور الثالث: إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع الاقتصادي الجزائري - الواقع و الآفاق.

**الجدول رقم(02-02):محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور**

الرقم	المحاور	عدد الفقرات
01	واقع مهنة المراجعة في الجزائر.	10
02	مدى اطلاع المراجعون الخارجيون على مضمون معايير المراجعة الدولية .	10
03	إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع الاقتصادي الجزائري - الواقع و الآفاق.	10

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على استمارة الاستبيان .

تم الاعتماد على مقياس ليكارت المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الاستبانة، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

**الجدول رقم(02-03)-مقياس تحديد الأهمية النسبية (ليكارت الخماسي)**

الدرجة	الأهمية
01	موافق
02	موافق تماما
03	غير موافق
04	غير موافق تماما
05	محايد

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على استمارة الاستبيان .

تم إعداد أسئلة الاستبيان وفق مقياس ليكارت من خمسة (5) درجات بغية لمعرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان فاستعملنا مقياس ليكارت الخماسي لتحديد آراء أفراد العينة في الأسئلة التي تتضمنها محاور الاستبيان كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-04): مجالات لتحديد درجة الأهمية.

الوسط الحسابي المرجح	درجة الأهمية
من 1 إلى 1.8	موافق
من 1.8 إلى أقل من 2.6	موافق تماما
من 2.6 إلى أقل من 3.4	غير موافق
من 3.4 إلى أقل من 4.2	غير موافق تماما
من 4.2 إلى 5	محايد

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي-الدليل التطبيقي للباحثين-، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص115.

#### الفرع الثاني-الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة:

بعد الحصول على العدد النهائي من الاستبيانات، المتضمنة للبيانات تم الاعتماد في تفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج SPSS24 الإحصائي لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها الى معطيات و نتائج وكذا رسومات بيانية في شكل أعمدة ودوائر، لتسهيل عملية الملاحظة وتحليل البيانات التي تم جمعها. كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق غاية الدراسة حيث تم الاعتماد على الأساليب التالية:

1- التكرارات والنسب المئوية: بغية التفريق بين فئات العينة وبناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة وتم اعتمادهما في كافة عبارات الاستبيان.

2- الوسط الحسابي: باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، يتم استخدام هذا المؤشر على المساعدة في قراءة وترتيب البنود والنتائج حسب أهميتها ومعرفة الاتحاد العام لإجابات أفراد عينة الدراسة؛

3- الانحراف المعياري: يستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي؛

4- اختبار ألفا كرونباخ: لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان ودقة القياس ؛

5- معامل الصدق: يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات؛

## 7- تحليل الانحدار البسيط: بهدف اختبار فروض الدراسة؛

## المبحث الثاني- عرض و تحليل نتائج الاستبيان:

سيتم التطرق من خلال هذا المبحث الى أهم العناصر التي تمت مراعاتها لدى إعداد استمارة الاستبيان فبعد الحصول على استمارات الاستبيان من طرف أفراد العينة المدروسة تم تفرغ معطياتها في برنامج الحزم الإحصائية SPSS من أجل الحصول على النتائج عرضها، تحليلها وتفسيرها.

## المطلب الأول- عرض النتائج:

من خلال الاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية SPSS24 نبدأ عرض نتائج الدراسة التي شملت أفراد عينة متنوعة مكونة من محافظ حسابات، خبير محاسبي، محاسب معتمد، أستاذ جامعي.

الفرع الأول- عرض نتائج خصائص عينة الدراسة (معلومات الشخصية): نبدأ تحليل الاستبيان بعرض المعلومات الشخصية لعينة الدراسة.

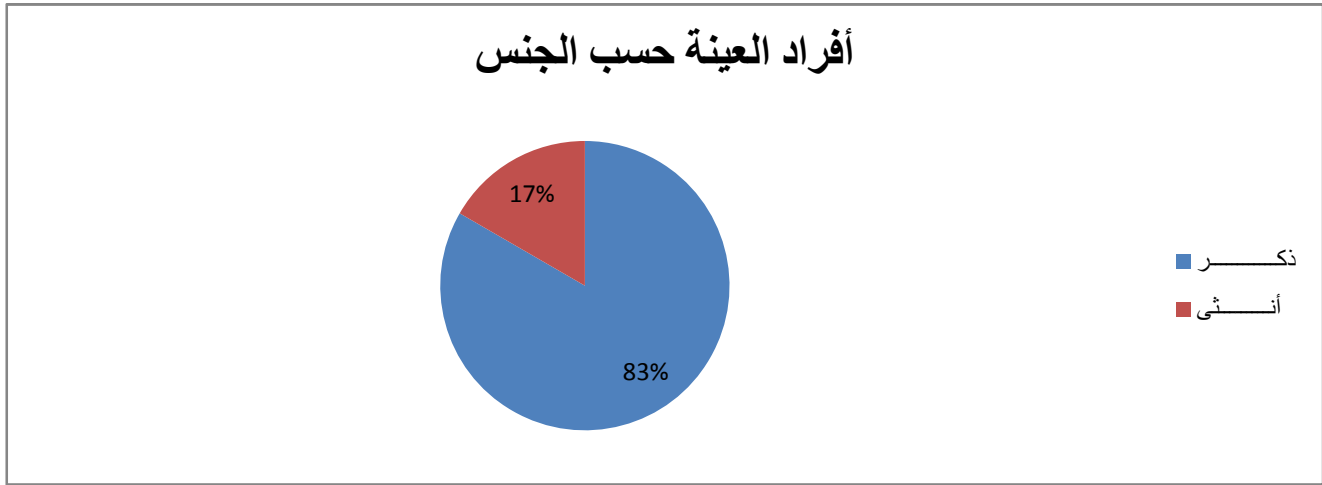
## 1- حسب الجنس:

الجدول رقم (02-05): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	40	%83.33
أنثى	08	%16.67
المجموع	48	%100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.

الشكل رقم (02-02) - توزيع أفراد العينة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (02-05) الذي يوضح لنا توزيع النسب حسب جنس العينة أن نسبة 83.33% من أفراد العينة هم ذكور وأن نسبة 16.67% هن إناث .

التفسير: هذا يدل على توجه الذكور لمهنة المراجعة والمحاسبة أكثر من توجه الإناث .

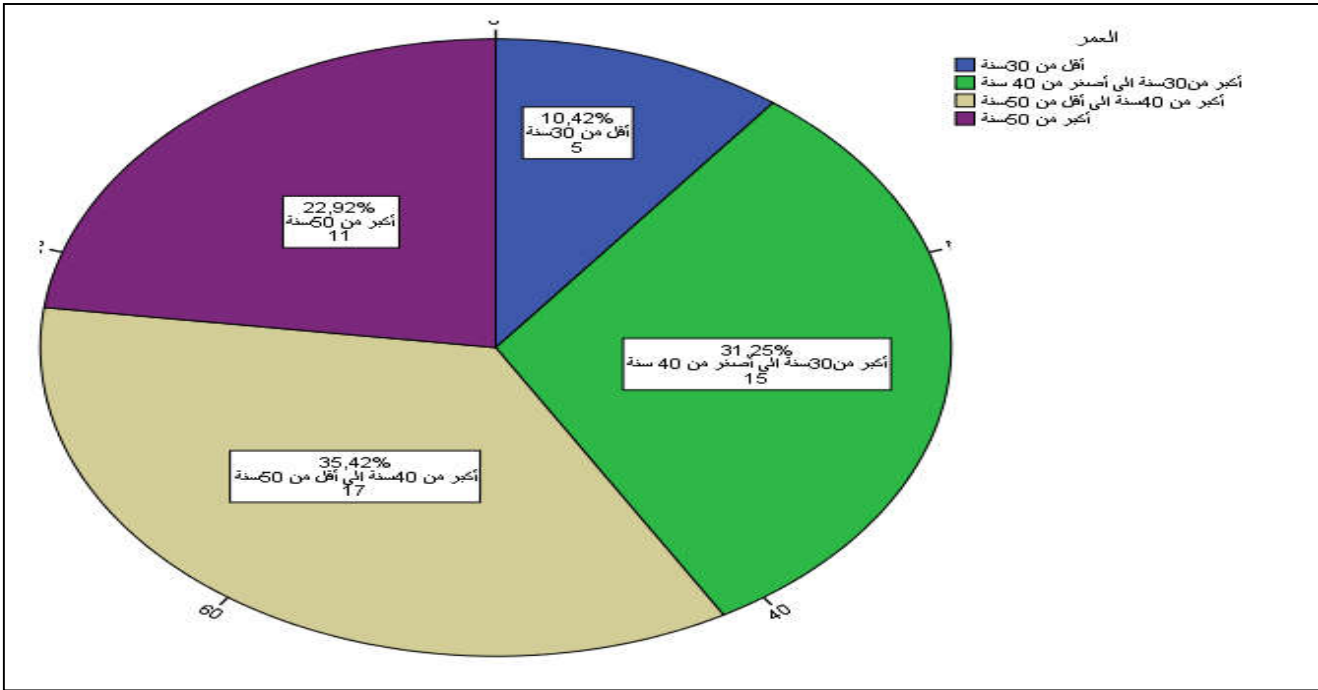
## 2- حسب العمر:

الجدول رقم (02-06): توزيع أفراد العينة حسب العمر.

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	5	% 10.42
من 30 إلى 40 سنة	15	% 31.25
من 40 إلى 50 سنة	17	% 35.41
أكثر من 50 سنة	11	% 22.92
المجموع	48	% 100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.

الشكل رقم(02-03): أفراد العينة حسب العمر .



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.

نلاحظ من خلال الجدول رقم(02-06) الذي يوضح لنا توزيع النسب حسب العمر مايلي:

- الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 40 و 50 سنة يمثلون أكبر نسبة مقدرة ب 35.42% شملت هذه النسبة مختلف أفراد العينة من محافظي حسابات، محاسبين معتمدين، خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين.
- الأفراد الذين يتراوح عمرهم بين 30 و 40 سنة يمثلون نسبة 31.25 % أغلبهم أساتذة ومحاسبين معتمدين.
- الأفراد الذين هم أكبر من 50 سنة يمثلون ما نسبته 22.92 % أغلبهم محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين.
- الأفراد الذين يقل عمرهم عن 30 سنة يمثلون نسبة 10.42% أغلبهم أساتذة جامعيين جدد مختصين في ميدان المحاسبة والتدقيق.

الملاحظ أن أكبر نسبة هي 35.42 % والتي تمثل أفراد العينة الذين تتراوح أعمارهم بين 40 و 50 سنة كون هذه الفئة شاملة لمختلف أفراد عينة الدراسة من محافظي حسابات، محاسبين معتمدين، خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين وهو ما يعطي أكثر مصداقية في الإجابة على أسئلة الاستبيان .

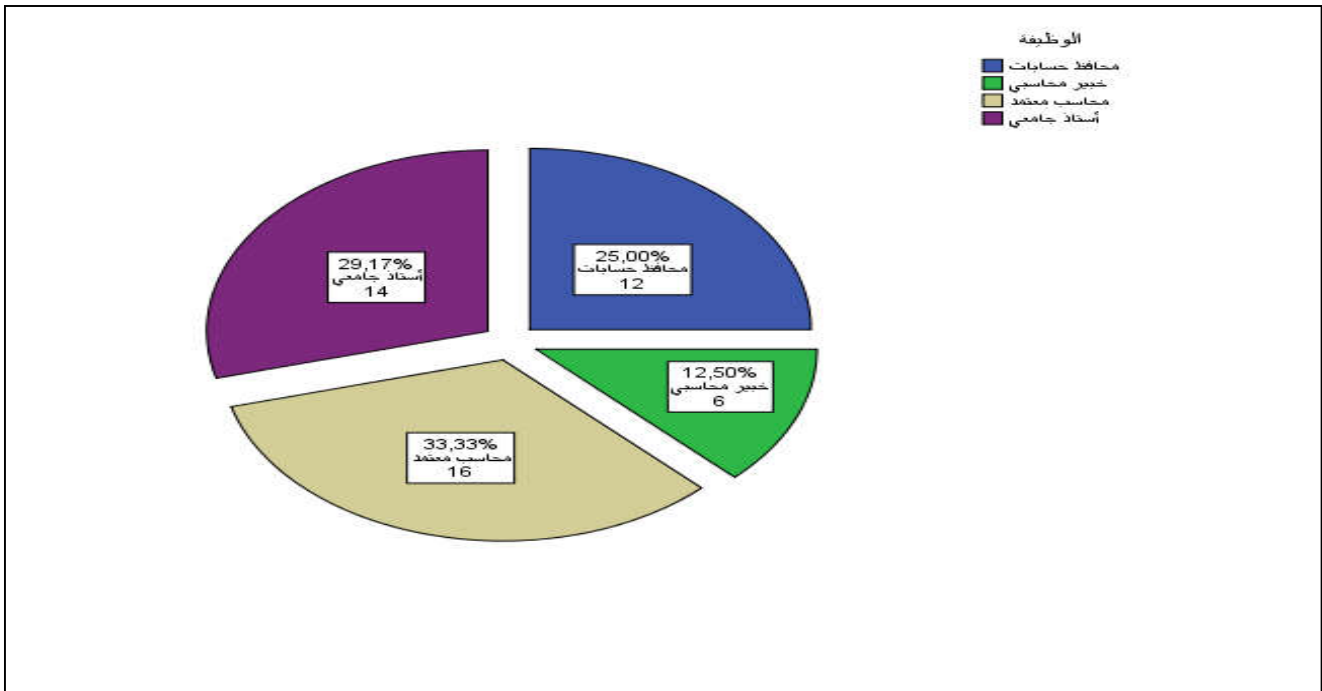
3- حسب الوظيفة:

الجدول رقم (02-07): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.

الوظيفة	التكرار	النسبة
أستاذ جامعي	14	% 29.17
محافظ حسابات	12	%25
خبير محاسبي	06	%12.5
محاسب معتمد	16	% 33.33
المجموع	48	% 100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.

الشكل رقم (02-04): أفراد العينة حسب الوظيفة المشغولة.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.

يوضح لنا الجدول رقم(02-07) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة، أن نسبة 33.33 % من أفراد العينة هم محاسبين معتمدين نظرا لتوفر المختصين في مجال الحاسبة، حيث أن في كل مكتب محاسبة أكثر من محاسب. أما نسبة 29.17 % فهي للأساتذة الجامعيين وهي نسبة معتبرة تعزز من مصداقية الدراسة من خلال مستواهم العلمي المرتفع من خلال دراساتهم النظرية للتحويلات في مجال المحاسبة والمراجعة.

أما نسبة محافظي الحسابات فقد بلغت 25% وهذا ما يضيف مصداقية أكثر للدراسة من خلال مؤهلاتهم ومستواهم العلمي والمهني كونهم متخصصين في المجال التطبيقي بميدان المراجعة. أما النسبة الباقية 12.5% في نسبة أفراد عينة الدراسة من خبراء محاسبين نظرا لقلتهم في هذا المجال .

التفسير: من خلال ما سبق نستنتج أن عينة الدراسة تختلف باختلاف الوظيفة وكلها وظائف متابعة ومهتمة بمجال المراجعة تفيدنا آراءها في هذه الدراسة.

#### 4- حسب المؤهل العلمي :

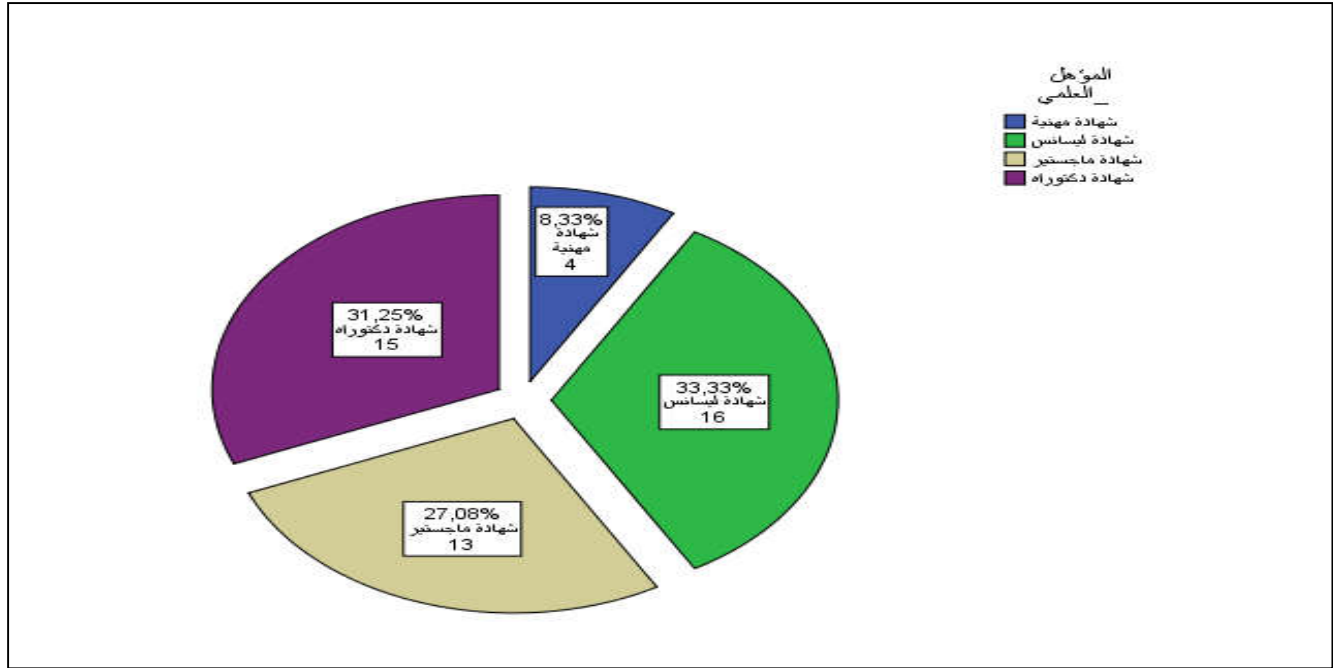
الجدول رقم(02-08):توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
% 33.33	16	ليسانس
% 27.08	13	ماجستير
% 31.26	15	دكتوراه
% 8.33	04	شهادة مهنية
% 100	48	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.



الشكل رقم (02-05): أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.

نلاحظ من خلال الجدول (02-08) الذي يوضح لنا الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة حيث أن أكبر نسبة كانت نسبة الأفراد الحاملين لشهادة ليسانس بلغت 33.33 %، بينما كانت نسبة الحاصلين على شهادة الدكتوراه 31.26 % ونسبة الحاصلين على شهادة الماجستير فقد بلغت 27.08 %، أما نسبة الحاصلين على شهادات مهنية فقد بلغت 8.33 %.

الملاحظ أن أكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة الليسانس كونهم يمثلون أكبر شريحة تغطي الوظائف الثلاث (محافظي حسابات، محاسبين معتمدين، خبراء محاسبة)، تليها نسبة الحاصلين على الدكتوراه كونها ممثلة لفئة الأساتذة الجامعيين.

التفسير : من خلال ما سبق يمكننا القول أن نسبة 91.67% من أفراد عينة الدراسة يملكون مؤهلات علمية عالية، وهذا يعني أن عينة الدراسة تمثل الفئة المؤهلة علميا والقادرة على الإجابة على أسئلة الاستبيان.

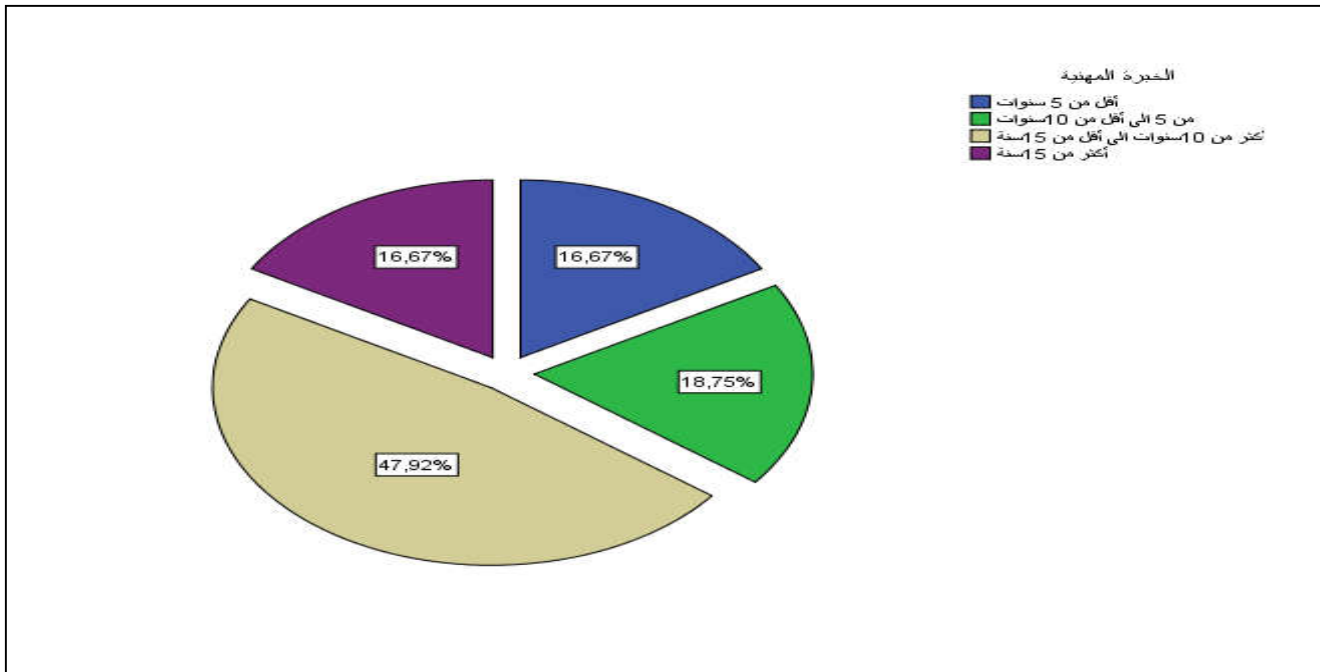
5- حسب الخبرة المهنية :

الجدول رقم(02-09):توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	8	% 16.67
من 5الى 10 سنة	9	% 18.75
من 10الى أقل من 15سنة	23	% 47.91
أكثر من 15سنة	8	% 16.67
المجموع	48	% 100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.

الشكل رقم(02-06): أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.

يوضح لنا الجدول رقم (02-09) توزيع أفراد العينة وفق فئات زمنية تم تقسيمها وفق الخبرات المهنية المتوفرة والتي قمنا بتقسيمها الى أربع فئات تبدأ بأقل من 5 سنوات وتنتهي بأكثر من 15 سنة فنجد:

- نسبة الأفراد الذين خبرتهم المهنية بين أكثر من 10 سنوات وأقل من 15 سنة يمثلون ما نسبته 47.92 % وهي أكبر نسبة أغلبهم محافظي حسابات محاسبين معتمدين.
- نسبة أفراد العينة الذين تتراوح مدة خبرتهم المهنية أكثر من 5 سنوات و أقل من 10سنوات بلغت 18.75 % أغلبهم مهنيين محاسبين معتمدين وأساتذة جامعيين يتمتعون بخبرة ميدانية جيدة في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات.
- نسبة الأفراد الذين تفوق خبرتهم الميدانية أكثر من 15 سنة ثاني أكبر نسبة حيث بلغت 16.67 % تتضمن أغلب خبراء المحاسبة.
- نسبة الافراد الذين خبرتهم أقل من 5 سنوات بلغت 16.67% حيث أن أغلبهم أساتذة جامعيين .

**التفسير :** من خلال هذا الجدول نلاحظ أن أغلب أفراد العينة يتمتعون بخبرة مهنية جيدة تساعد في الحصول على نتائج مرضية للدراسة .

#### الفرع الثاني- اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان:

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج اذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، حيث أننا قمنا باستخدام معامل الصدق والثبات ألفا ( $\alpha$ ) كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر و الواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فان قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس اذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا.

والجدول التالي يبين معاملات الثبات لمختلف محاور الدراسة :

الجدول رقم(02-10) يبين توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق .

محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ	محاور الاستبيان
واقع مهنة المراجعة في الجزائر .	10	73.2 %	01
مدى اطلاع المراجعون الخارجيون على مضمون معايير المراجعة الدولية .	10	73.9 %	02
إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع الاقتصادي الجزائري - الواقع و الآفاق .	10	79.8 %	03
<b>مجموع المحاور</b>			
	<b>30</b>	<b>91 %</b>	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.

نلاحظ من الجدول رقم (02-10) الذي يوضح صدق وثبات الاستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ أن المحور الأول أخذ نسبة 73.2% والمحور الثاني أخذ نسبة 73.9% أما المحور الثالث أخذ نسبة 79.8% .

التفسير: يفسر هذا أن في حالة توزيع الاستبيان في نفس الظروف السابقة فإن 91% من عينة الدراسة سيعيدون نفس الإجابة وهو ما يعبر على ثبات عالي للأداة المستعملة في الدراسة مما يبين مصداقية النتائج الممكن الوصول إليها .

**المطلب الثاني- عرض تحليل وتفسير النتائج المتعلقة بآراء أفراد العينة اتجاه محاور الاستبيان :**

لقياس درجة الموافقة حول إمكانية تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفق معايير المراجعة الدولية قمنا باستخراج المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على جميع أسئلة محاور الاستبيان الثلاثة.

والجدول التالي يوضح ملخص المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والرتبة ودرجة الموافقة لكل فقرة من فقرات الاستبيان في المحاور الثلاثة .

الفرع الأول-النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الأول :

الجدول رقم(02-11):إجابات المستجوبين حول واقع مهنة المراجعة في الجزائر .

الترتيب	التكرارات					الاتحاف المعياري	المتوسط الحسابي	السؤال	رقم السؤال
	إجابات أفراد العينة								
	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما				
4	02	23	14	09	00	1.736	2.58	تتوفر مكاتب المراجعة الخارجية في الجزائر على المتطلبات المهنية من حيث عمليات التوظيف والتعيين والترقية.	01
	%4.2	%47.9	%29	% 18.8	%00				
3	00	7	6	30	5	1.099	3.06	تجاوزت الجزائر أغلب الصعوبات والعراقيل التي كانت تواجه ممتهني المراجعة الخارجية.	02
	%00	%14.6	% 12.5	% 62.5	% 10.4				
5	4	26	10	7	1	1.621	2.27	يوفر المسيرون الاجتماعيون المناخ اللازم للمراجعين الخارجيين أثناء أدائهم مهامهم .	03
	%8.3	%54.2	% 20.8	% 14.6	% 2.1				
10	10	37	01	00	00	0.683	1.29	تتضمن معايير المراجعة الجزائرية معايير التخطيط لعملية المراجعة، معايير العمل الميداني، معايير الاعتماد على أعمال الآخرين، معايير إعداد التقرير النهائي، كما هو الحال في معايير المراجعة الدولية.	04
	%20.8	%77.1	%2.1	%00	%00				

1	02	05	14	26	01	1.246	3.35	تتوفر الجزائر على العدد الكافي من مكاتب المراجعة الخارجية ومن الموظفين، ما يسمح لهذه المكاتب من تغطية المؤسسات المراد مراجعة بياناتها المالية.	05
	%4.2	%10.4	%29.2	%54.2	%2.1				
2	00	7	12	24	05	1.274	3.31	يخضع المراجعون الخارجيون في الجزائر للتكوين المستمر من خلال ندوات ودورات تكوينية حول مستجدات المهنة، بما يتوافق ومعايير المراجعة الدولية.	06
	%00	%14.6	%25	%50	%10.4				
6	00	20	7	19	2	1.444	2.50	تتنافس مكاتب المراجعة الجزائرية على تقديم خدمات مراجعة ذات جودة.	07
	%00	%41.7	%14.6	%39.6	%4.2				
8	2	29	8	7	2	1.566	2.13	تتوافق القوانين والتشريعات والأنظمة التي تحكم مهنة المراجعة في الجزائر مع المتطلبات الدولية.	08
	%4.2	%60.4	%16.7	%14.6	%4.2				
9	4	27	6	11	00	1.398	2.04	تعتبر التقارير التي يقدمها المراجعون الخارجيون في الجزائر تقارير تتميز بالشفافية وتعتبر بصدق عن واقع المؤسسات الخاضعة لعملية المراجعة.	09
	%8.3	%56.3	%12.5	%22.9	%00				

7	4	26	10	8	00	1.605	2.25	تتماشى معايير المراجعة المعتمدة في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية، وتتماشى مع الواقع الاقتصادي .	10
	%8.3	%54.2	%20.8	%16.7	%00				
						1.367	2.48	نتيجة المحور الأول	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.

نلاحظ من خلال الجدول رقم(02-11) الذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول واقع مهنة المراجعة في الجزائر، فكان المتوسط العام لفقرات هذا المحور قد بلغ 2.48 % والذي يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي (1.8-2.6) والتي تشير الى درجة إجابة موافق بالاضافة الى الانحراف المعياري المتوسط لفقرات هذا المحور بلغ 1.367 % .وهي قيمة صغيرة نسبيا ترجع لتجانس وتوافق الإجابات ما يدل على رضا نسبي لعينة الدراسة.

1- يظهر من خلال الجدول رقم(02-12) أعلاه أن إجابات الأفراد على العبارة الأولى جاءت بمتوسط حسابي قدره 2.58 والتي تشير إلى أن إجابات الأفراد محصورة بين أغلب أفراد العينة الذين أجابوا ب "موافق" ، 23 فرد من أصل 48 بنسبة 47.9%، مع انحراف معياري قدره 1.736 ما يعني تفاوت في إجابات أفراد العينة على أنه تتوفر مكاتب المراجعة الخارجية في الجزائر على المتطلبات المهنية من حيث عمليات التوظيف والتعيين والترقية، بين غير موافق بنسبة 18.8%، محايد بنسبة 29%، وموافق تماما بنسبة 4.2%.

2- جاءت قيمة المتوسط الحسابي لأفراد العينة على العبارة الثانية هي الأخرى محصورة بين 2,61 و 3,4(3.06) أي كانت درجة الموافقة "مرتفعة" والتي تعني أن متوسط الإجابات كان "غير موافق" بعدد 30 فرد ما يمثل نسبة 62.5%، كما جاء الانحراف المعياري بقيمة 1.099 مما يعني وجود تفاوت نسبي في إجابات أفراد العينة على عبارة "تجاوزت الجزائر أغلب الصعوبات والعراقيل التي كانت تواجه ممتهني المراجعة الخارجية".

3- جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 2.27 ، ما يعني أن النسبة الكبرى من إجابات أفراد العينة كانت "موافق" بقيمة 54.2%، وجاء توزيع باقي إجابات بقية أفراد العينة كما يلي: 8.3% في الأفراد الذين أجابوا "بموافق تماما" و 7 أفراد أجابوا ب"غير موافق" بنسبة 14.6%، أجاب فرد واحد ب غير موافق تماما بنسبة 2.1%، 10 أفراد أجابوا بمحايد بنسبة 20.8%، فيما كانت قيمة الانحراف المعياري 1.621، ما يعني أن وجود تفاوت نسبي في إجابات أفراد العينة حول عبارة "يوفر المسيررون الاجتماعيون المناخ اللازم للمراجعين الخارجيين أثناء أدائهم مهامهم".

4- جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة بمتوسط حسابي قدره 1.29 وانحراف معياري قدره 0.683، ما يعني أن أغلب أفراد العينة أجابوا بموافق (77.1%، 37 فرد) فيما يخص عبارة " تتضمن معايير المراجعة الجزائرية معايير التخطيط لعملية المراجعة، معايير العمل الميداني، معايير الاعتماد على أعمال الآخرين، معايير إعداد التقرير النهائي، كما هو الحال في معايير المراجعة الدولية".

5- جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة بمتوسط حسابي قدره 3.35 وانحراف معياري قدره 1.246، مما يشير إلى أن أغلب أفراد العينة غير موافقون على " تتوفر الجزائر على العدد الكافي من مكاتب المراجعة الخارجية ومن الموظفين، ما يسمح لهذه المكاتب من تغطية المؤسسات المراد مراجعة بياناتها المالية ". حيث كانت إجابات أفراد العينة كالتالي: 5 أفراد أجابوا ب "موافق" بنسبة 10.4%، فيما كان عدد الذين أجابوا ب "محايد" 14 أشخاص بنسبة 29.2%، 26 فرد أجابوا ب "غير موافق" بنسبة 54.2%، و فرد واحد أجاب ب "غير موافق تماما" بنسبة 2.1%، وفردين أجابوا ب "موافق تماما" بنسبة 4.2%.

6- جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة بمتوسط حسابي قدره 3.31، وانحراف معياري قدره 1.274، مما يشير إلى أن أغلب أفراد عينة الدراسة أجابوا بغير موافق حول عبارة "يخضع المراجعون الخارجيين في الجزائر للتكوين المستمر من خلال ندوات ودورات تكوينية حول مستجدات المهنة، بما يتوافق ومعايير المراجعة الدولية. وهو ما يؤكد توزيع إجابات أفراد العينة التي جاءت 7 أفراد أجابوا "موافق" بنسبة 14.6%، و 5 أفراد أجابوا ب "غير موافق تماما"، و 12 فرد أجابوا ب "محايد" بنسبة 25%، فيما أجاب 24 فرد ب "غير موافق" بنسبة 58.3%.

7- جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة بمتوسط حسابي قدره 2.50 وانحراف معياري قدره 1.44، في ما يخص " تتنافس مكاتب المراجعة الجزائرية على تقديم خدمات مراجعة ذات جودة ". ما يعني وجود تفاوت في إجابات أفراد العينة كانت إجاباتهم بين 19 فرد "غير موافق"، "محايد" (7 أفراد)، "موافق" (20 فرد) وبنسبة 41.7%، "موافق" " غير موافق تماما" (فردين) وهو ما يفسر هذا الانحراف المعياري.

8- جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة بمتوسط حسابي قدره 2.13، وانحراف معياري قدره 1.566، في ما يخص " تتوافق القوانين والتشريعات والأنظمة التي تحكم مهنة المراجعة في الجزائر مع المتطلبات الدولية". وهو ما يؤكد توزيع إجابات أفراد العينة التي جاءت فردين أجابا "غير موافق تماما" بنسبة 4.2%، و 7 أفراد أجابوا ب "غير موافق"، و 08 أفراد أجابوا ب "محايد" بنسبة 16.7%، فيما أجاب 29 فرد ب "موافق" بنسبة 60.4%.

9- جاءت إجابات الأفراد على العبارة التاسعة بمتوسط حسابي قدره 2.04 و انحراف معياري قدره 1.398 ما يعني تفاوت في إجابات أفراد العينة على " تعتبر التقارير التي يقدمها المراجعون الخارجيين في الجزائر تقارير



تتميز بالشفافية وتعتبر بصدق عن واقع المؤسسات الخاضعة لعملية المراجعة"، التي تشير إلى أن إجابات الأفراد محصورة بين "موافق"، 27 فرد من أصل 48 بنسبة 56.3%، أما "غير موافق" بنسبة 22.9%، "محايد" بنسبة 12.5%، و"موافق تماما" بنسبة 8.3%.

10- جاءت قيمة المتوسط الحسابي لأفراد العينة على العبارة العاشرة هي الأخرى محصورة بين 1.8 و2.6 (2.25) أي والتي تعني أن متوسط الإجابات كان "موافق" بعدد 26 فرد ما يمثل نسبة 54.2%، كما جاء الانحراف المعياري بقيمة 1.605 مما يعني وجود تفاوت نسبي في إجابات أفراد العينة على " تتماشى معايير المراجعة المعتمدة في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية، وتتماشى مع الواقع الاقتصادي ".

#### التفسير :

يفسر أن فقرات هذا المحور كانت واضحة وإجابات أفراد العينة كانت متقاربة وهذا ما يجيب على الفرضية الأولى ويؤكد، أي رضا غالبية أفراد العينة على واقع مهنة المراجعة في الجزائر .

#### الفرع الثاني - النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثاني :

الجدول رقم(02-12):إجابات المستجوبين حول مدى اطلاع المراجعين الخارجيين في الجزائر على مضمون معايير المراجعة الدولية.

رقم السؤال	السؤال	المتوسط الحسابي		التكرارات				
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إجابات أفراد العينة				
				غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
01	لا يمكن للمراجع إحداث تغييرات على رسالة التكاليف بالمهمة قبل انتهاء المهمة المكلف بها.	2.15	1.571	0	8	9	28	3
				%00	%16.7	%58.3	%18.8	%6.3
02	يقوم المراجع بإعادة كتابة رسالة تكليف جديدة لكل فترة بالرغم من الإبقاء على نفس الشروط المتفق عليها في الفترة السابقة.	1.90	1.387	2	7	5	31	3
				4.2%	14.6%	10.4 %	64.6%	%6.3

1	3	3	11	27	4	1.101	3.35	وجود شكوك حول احتيال يكون ذو تأثير غير جوهري لا يلزم المراجع تبليغ الإدارة.	03
	%6.3	6.3 %	%22.9	%56.3	8.3%				
6	5	30	7	6	00	1.450	1.94	تضمن الأرصدة الافتتاحية لأخطاء جوهريّة وعدم تسويتها والإفصاح عنها بالشكل الملائم يلزم المراجع ابداء رأي متحفظ أو معاكس حسب الحالة.	04
	%10.4	%62.5	%14.6	%12.5	%00				
9	3	33	7	5	00	1.458	1.85	يقوم المراجع بإجراءات تدقيق إضافية عند اقتراب مجموع الأخطاء الجوهريّة غير المصححة من مستوى الأهمية النسبية .	05
	%6.3	%68.8	%14.6	%10.4	%00				
4	4	28	10	6	00	1.616	2.17	كل الأخطاء المكتشفة من تاريخ إقفال السنة المالية إلى غاية تاريخ نشر القوائم المالية تقع تحت مسؤولية المراجع الخارجي.	06
	%8.3	%58.3	%20.8	%12.5	%.00				
2	1	29	12	6	00	1.723	2.27	إذا رفضت الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلبات مصادقة خارجية عليه الاتصال بالمكلفين بالحوكمة واختبار أثر الرفض على رأيه حول القوائم المالية.	07
	%2.1	%60.4	%25	%12.5	%00				

10	01	43	3	00	01	1.059	1.33	في حالة عدم تمكن المراجع الخارجي من حضور عملية الجرد الفعلي للمخزون كونه معين أول مرة، يكتفي بالوثائق والبيانات المقدمة من طرف إدارة المنشأة كدليل إثبات.	08
	%2.1	%89.6	%6.3	%00	%2.1				
3	1	29	12	6	00	1.723	2.27	يلتزم المراجع بإدراج فقرات في تقريره النهائي للفت انتباه مستخدمي القوائم المالية في الأمور التي لم يفصح عنها.	09
	%2.1	%60.4	%25	%12.5	%00				
8	00	35	8	5	00	1.539	1.88	لا يقوم المراجع الخارجي بإدراج البنود المتنازع عليها مع طرف آخر في تقريره إلى غاية صدور الحكم النهائي فيها.	10
	%00	%72.9	%16.7	%10.4	%00				
						0.880	2.11	نتيجة المحور الثاني	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.

### التحليل:

1- يظهر من خلال الجدول رقم (02-12) أعلاه أن إجابات الأفراد على العبارة الأولى جاءت بمتوسط حسابي قدره 2.15 والتي تشير إلى أن إجابات الأفراد محصورة بين أغلب أفراد العينة الذين أجابوا ب "موافق"، 23 فرد من أصل 48 بنسبة 47.9%، مع انحراف معياري قدره 1.571 ما يعني تفاوت في إجابات أفراد العينة على أنه لا يمكن للمراجع إحداث تغييرات على رسالة التكليف بالمهمة قبل انتهاء المهمة المكلف بها، بين غير موافق بنسبة 22.9%، محايد بنسبة 12.5%، و موافق تماما بنسبة 8.3%.

2- جاءت قيمة المتوسط الحسابي لأفراد العينة على العبارة الثانية هي الأخرى محصورة بين 1.8 و 2.6 (1.90) أي كانت درجة الموافقة "مرتفعة" والتي تعني أن متوسط الإجابات كان "موافق" بعدد 31 فرد ما يمثل نسبة 64.6%، كما جاء الانحراف المعياري بقيمة 1.387 مما يعني وجود تفاوت نسبي في إجابات أفراد العينة على أنه "يقوم المراجع بإعادة كتابة رسالة تكليف جديدة لكل فترة بالرغم من الإبقاء على نفس الشروط المتفق عليها في الفترة السابقة".

3- جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 3.35، ما يعني أن النسبة الكبرى من إجابات أفراد العينة كانت "غير موافق" بقيمة 56.3%، وجاء توزيع باقي إجابات بقية أفراد العينة كما يلي: 6.3% اشتركت في الأفراد الذين أجابوا "بموافق تماما وموافق" بعدد 3 لكل حالة، 8.3% أجابوا "بغير موافق تماما" بعدد 4 أفراد، 20.9% أجابوا بمحايد بعدد 11 أفراد، فيما كانت قيمة الانحراف المعياري 1.101، ما يعني أن وجود تفاوت نسبي في إجابات أفراد العينة حول عبارة "وجود شكوك حول احتيال يكون ذو تأثير غير جوهري لا يلزم المراجع تبليغ الإدارة".

4- جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة بمتوسط حسابي قدره 1.94 وانحراف معياري قدره 1.450، ما يعني أن أغلب أفراد العينة أجابوا بموافق (62.5%)، 30 فرد) فيما يخص عبارة تضمن الأرصدة الافتتاحية لأخطاء جوهريّة وعدم تسويتها والإفصاح عنها بالشكل الملائم يلزم المراجع ابداء رأي متحفظ أو معاكس حسب الحالة.

5- جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة بمتوسط حسابي قدره 1.85 وانحراف معياري قدره 1.458، مما يشير إلى أن أغلب أفراد العينة موافقون على "يقوم المراجع بإجراءات تدقيق إضافية عند اقتراب مجموع الأخطاء الجوهريّة غير المصححة من مستوى الأهمية النسبية". حيث كانت إجابات أفراد العينة كالتالي: 5 أفراد أجابوا ب "غير موافق" بنسبة 10.4%، فيما كان عدد الذين أجابوا ب "محايد" 7 أشخاص بنسبة 14.14%، 33 فرد أجابوا ب "موافق" بنسبة 68.8%، و 3 أفراد أجابوا بموافق تماما بنسبة 6.3%.

6- جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة بمتوسط حسابي قدره 2.17، وانحراف معياري قدره 1.616، ما يعني كل الأخطاء المكتشفة من تاريخ إقفال السنة المالية إلى غاية تاريخ نشر القوائم المالية تقع تحت مسؤولية المراجع الخارجي. وهو ما يؤكد توزيع إجابات أفراد العينة التي جاءت 4 أفراد أجابوا غير موافق تماما بنسبة 8.3%، و 6 أفراد أجابوا ب غير موافق، و 10 أفراد أجابوا ب محايد بنسبة 20.8%، فيما أجاب 28 فرد ب موافق بنسبة 58.3%.

7- جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة بمتوسط حسابي قدره 2.27، وانحراف معياري قدره 1.723، في ما يخص "إذا رفضت الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلبات مصادقة خارجية عليه الاتصال بالمكلفين بالحوكمة واختبار أثر الرفض على رأيه حول القوائم المالية". ما يعني وجود تفاوت في إجابات أفراد العينة كانت إجاباتهم بين 6 أفراد "غير موافق، محايد (12 فرد) موافق (29 فرد) وبنسبة 60.4%، موافق تماما (فرد واحد)" وهو ما يفسر هذا الانحراف المعياري.

8- جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة بمتوسط حسابي قدره 1.33، وانحراف معياري قدره 1.059، في ما يخص "حالة عدم تمكن المراجع الخارجي من حضور عملية الجرد الفعلي للمخزون كونه معين أول مرة، يكتفي بالوثائق والبيانات المقدمة من طرف إدارة المنشأة كدليل إثبات". وهو ما يؤكد توزيع إجابات أفراد العينة التي جاءت فرد واحد أجاب غير موافق تماما بنسبة 2.1%، و6 أفراد أجابوا ب غير موافق، و03 أفراد أجابوا ب محايد بنسبة 6.3%، فيما أجاب 43 فرد ب موافق بنسبة 89.6%.

9- إجابات الأفراد على العبارة التاسعة جاءت بمتوسط حسابي قدره 2.27 والتي تشير إلى أن إجابات الأفراد محصورة بين أغلب أفراد العينة الذين أجابوا ب "موافق"، 29 فرد من أصل 48 بنسبة 60.4%، مع انحراف معياري قدره 1.723 ما يعني تفاوت في إجابات أفراد العينة على "يلتزم المراجع بإدراج فقرات في تقريره النهائي للفت انتباه مستخدمي القوائم المالية في الأمور التي لم يفصح عنها"، بين غير موافق بنسبة 12.5%، محايد بنسبة 25%، و موافق تماما بنسبة 2.1%.

10- جاءت قيمة المتوسط الحسابي لأفراد العينة على العبارة العاشرة هي الأخرى محصورة بين 1.8 و2.6 (1.88) أي كانت درجة الموافقة "مرتفعة" والتي تعني أن متوسط الإجابات كان "موافق" بعدد 35 فرد ما يمثل نسبة 72.9%، كما جاء الانحراف المعياري بقيمة 1.539 مما يعني وجود تفاوت نسبي في إجابات أفراد العينة على "لا يقوم المراجع الخارجي بإدراج البنود المتنازع عليها مع طرف آخر في تقريره إلى غاية صدور الحكم النهائي فيها".

#### التفسير :

يفسر أن فقرات هذا المحور كانت واضحة وإجابات أفراد العينة كانت متقاربة وهذا ما يجيب على الفرضية الثانية ويؤكددها، أي أن أغلبية أفراد العينة على اطلاع متفاوت حول مضمون معايير المراجعة الدولية .

الفرع الثالث-النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثالث :

الجدول رقم(02-13):إجابات المستجوبين حول إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع الاقتصادي الجزائري - الواقع والآفاق.

الترتيب	التكرارات					الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	السؤال	رقم السؤال
	إجابات أفراد العينة								
	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما				
5	2	27	11	8	00	1.663	2.29	الإسراع من وتيرة تطبيق معايير المراجعة الدولية يساهم في تطوير مهنة المراجعة بالجزائر.	01
	%4.2	%56.3	%22.9	%16.7	%00				
8	4	32	6	6	00	1.389	1.83	عدم مواكبة مهنة المراجعة في الجزائر للتطورات الدولية سببه التأخر في تطبيق معايير المراجعة الدولية.	02
	%8.3	%66.7	%12.5	%12.5	%00				
10	12	35	1	00	00	0.694	1.33	معايير المراجعة الدولية معدة بشكل علمي ومهني متطور يساعد في تقليل التفاوت بين ممارسي المهنة دوليا.	03
	%25	%72.9	%2.1	%00	%00				
2	2	5	5	31	5	0.998	3.06	معايير المراجعة الدولية قابلة للتطبيق بالجزائر في ظل الظروف الراهنة.	04
	%4.2	%10.4	%10.4	%64.6	%10.4				
3	00	23	6	16	3	1.451	2.35	معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل في أداء المراجع مهمته بشكل أحسن.	05
	%00	%47.9	%12.5	%33.3	%6.3				

9	9	30	3	5	1	1.148	1.71	يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية كمرجع ودليل مهني في إصدار معايير مراجعة جزائرية.	06
	%18.8	%62.5	%6.3	%10.4	%2.1				
7	4	27	6	11	00	1.398	2.04	تساهم معايير المراجعة الدولية في التحسين من جودة التقرير النهائي لمراجع الخارجي ومساعدة مستخدميه على اتخاذ قرارات جيدة.	07
	%8.3	%56.3	%12.5	%22.9	%00				
5	1	28	11	8	00	1.673	2.27	تطبيق معايير المراجعة الدولية بصورة مثلى يستلزم ضرورة تحديث برامج التكوين من طرف المؤسسات التعليمية في الجزائر.	08
	%2.1	%58.3	%22.9	%16.7	%00				
1	00	6	16	25	1	1.303	3.44	تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد على استقلالية المهنة في الجزائر.	09
	%00	%12.5	%33.3	%52.1	%2.1				
6	4	26	8	10	00	1.506	2.17	تطبيق الجزائر لمعايير المراجعة الدولية إلى جنب معايير المحاسبة الدولية سيعزز ثقة مستخدمي التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات.	10
	%8.3	%54.2	%16.7	%20.8	%00				
						0.739	2.27	نتيجة المحور الثالث	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.

نلاحظ من خلال الجدول رقم(02-13):

1- جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى بمتوسط حسابي قدره 2.29 وانحراف معياري قدره 1.663، ما يعني أن أغلب أفراد العينة يرون الإسراع من وتيرة تطبيق معايير المراجعة الدولية يساهم في تطوير مهنة المراجعة بالجزائر.

2- جاءت قيمة المتوسط الحسابي لأفراد العينة على العبارة الثانية هي الأخرى محصورة بين 1.8 و 2.6 (1.8) والتي تعني أن متوسط الإجابات كان "موافق تماما"، كما جاء الانحراف المعياري بقيمة 1.389 مما يعني موافقة أفراد العينة عدم مواكبة مهنة المراجعة في الجزائر للتطورات الدولية سببه التأخر في تطبيق معايير المراجعة الدولية.

3- جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 1.33 وانحراف معياري قدره 0.694، ما يعني أن أغلب أفراد العينة أجابوا ب "موافق" عن عبارة معايير المراجعة الدولية معدة بشكل علمي ومهني متطور يساعد في تقليل التفاوت بين ممارسي المهنة دوليا.

4- جاءت قيمة المتوسط الحسابي لأفراد العينة على العبارة الرابعة هي الأخرى بقيمة 3.06 والتي تعني أن متوسط الإجابات كان "غير موافق"، كما جاء الانحراف المعياري بقيمة 0.998 مما يعني عدم موافقة أفراد العينة على عبارة "معايير المراجعة الدولية قابلة للتطبيق بالجزائر في ظل الظروف الراهنة".

5- جاءت قيمة المتوسط الحسابي لأفراد العينة على العبارة الخامسة بقيمة 2.35 والتي تعني أن متوسط الإجابات كان "موافق"، كما جاء الانحراف المعياري بقيمة 1.451 مما يعني موافقة أفراد العينة على معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل في أداء المراجع مهمته بشكل أحسن.

6- جاءت قيمة المتوسط الحسابي لأفراد العينة على العبارة السادسة هي الأخرى بقيمة 1.71 والتي تعني أن متوسط الإجابات كان "موافق"، كما جاء الانحراف المعياري بقيمة 1.148 مما يعني موافقة أفراد العينة على يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية كمرجع ودليل مهني في إصدار معايير مراجعة جزائرية.

7- وقد جاء المتوسط الحسابي لأفراد العينة على العبارة السابعة بقيمة 2.04 وهي قيمة محصورة بين 1.8 و 2.6 والتي تعني أن درجة الموافقة كانت متوسطة، فيما بلغ الانحراف المعياري 1.398 مما يعني موافقة أفراد العينة على عبارة "تساهم معايير المراجعة الدولية في التحسين من جودة التقرير النهائي لمراجع الخارجي ومساعدة مستخدميه على اتخاذ قرارات جيدة".

8- جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة بمتوسط حسابي قدره 2.27 وانحراف معياري قدره 1.673، ما يعني أن أغلب أفراد العينة يرون تطبيق معايير المراجعة الدولية بصورة مثلى يستلزم ضرورة تحديث برامج التكوين من طرف المؤسسات التعليمية في الجزائر.



9- جاءت قيمة المتوسط الحسابي لأفراد العينة على العبارة التاسعة هي الأخرى محصورة بين 3.41 و 4.2 (3.44) والتي تعني أن متوسط الإجابات كان "غير موافق تماما"، كما جاء الانحراف المعياري بقيمة 1.303 مما يعني عدم موافقة أفراد العينة على عبارة "تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد على استقلالية المهنة في الجزائر".

10- جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة بمتوسط حسابي قدره 2.17 وانحراف معياري قدره 1.506، ما يعني أن أغلب أفراد العينة أجابوا ب "موافق" على عبارة "تطبيق الجوائز لمعايير المراجعة الدولية إلى جنب معايير المحاسبة الدولية سيعزز ثقة مستخدمي التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات".

#### التفسير:

يفسر أن فقرات هذا المحور كانت واضحة وإجابات أفراد العينة كانت متقاربة وهذا ما يجيب على الفرضية الثانية ويؤكد، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقون على إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر .

#### الفرع الرابع-التأكد من صحة الفرضيات:

يتم التأكد من قبول الفرضيات أو رفضها والتي تتعلق بتأثير المتغير المستقل على المتغير التابع بالاعتماد على مستوى الدلالة حيث كلما كان مستوى الدلالة أقل من مستوى الدلالة المعتمد والمقدر ب 0,05 فإننا نؤكد صحة الفرضية. التي تنص على أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل على المتغير التابع عند مستوى معنوية 0,05.

الفرضية الرئيسية: والتي تمت صياغتها كالاتي:

$H_0 =$  لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطوير ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وفق معايير المراجعة الدولية عند مستوى معنوية  $(\alpha=0,05)$ .

$H_1 =$  يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطوير ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وفق معايير المراجعة الدولية عند مستوى معنوية  $(\alpha=0,05)$ .

سيتم التأكد من صحة الفرضية الرئيسية بعد التأكد من صحة الفرضيات الفرعية المتعلقة بكل من توافق واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر مع أحكام ممارستها على المستوى الدولي مع :

الفرضية الفرعية الأولى:

**H0=** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتوافق واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر مع أحكام ومعايير المراجعة الدولية عند مستوى معنوية  $(\alpha=0,05)$ .

**H1=** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتوافق واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر مع أحكام ومعايير المراجعة الدولية عند مستوى معنوية  $(\alpha=0,05)$ .

يمكن التأكد من صحة الفرضية من خلال الجدول الموالي:

جدول: رقم(02-14): جدول يمثل واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وفق أحكام ومعايير المراجعة الدولية.

المتغير التابع	اختبار (t) للنموذج		معامل Beta	الجزء الثابت a	معامل المتغير المستقل b	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل الارتباط R	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة (t)						
وفق أحكام ومعايير المراجعة الدولية.	0,000	22.857	0.959	-1.64	2.82	0.919	0.959	واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.

يبين الجدول رقم(02-14) أعلاه أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.959، كما بلغ معامل التحديد 0.919 مما يعني أن 91% من أحكام ومعايير المراجعة الدولية المنظمة لممارسة مهنة المراجعة على المستوى الدولي مفعلة في ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر. وبما أن مستوى الدلالة يساوي إلى الصفر وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود دلالة إحصائية لتوافق واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر مع أحكام ومعايير المراجعة الدولية.

وبناء على ما سبق يمكن صياغة معادلة الإنحدار الخطي البسيط لتوافق واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر أحكام ومعايير ممارسة مهنة المراجعة دوليا عند مستوى معنوية  $(\alpha=0,05)$ .

$$Y = -1.64 + 2.82X$$

حيث:

$X$  = واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.

$Y$  = تفعيل أحكام ومعايير المراجعة الدولية في ممارسة مهنة المراجعة .

وتمثل هذه المعادلة أثر الالتزام بأحكام ومعايير المراجعة الدولية على واقع ممارسة المهنة بالجزائر بواسطة معامل **Beta** والذي بلغت قيمته 0,959.

الفرضية الفرعية الثانية:

$H_0$  = لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية حول اطلاع المراجعين الخارجيين على مضمون معايير المراجعة

الدولية عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0,05$ )

$H_1$  = لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية حول اطلاع المراجعين الخارجيين على مضمون معايير المراجعة

الدولية عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0,05$ )

الجدول رقم (02-15): مدى اطلاع المراجعين الخارجيين على مضمون معايير المراجعة الدولية وأثرها في تطوير مهنة المراجعة بالجزائر.

المتغير التابع	اختبار (t) للنموذج		معامل Beta	الجزء الثابت A	معامل المتغير المستقل b	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل الارتباط R	المتغير المستقل
	قيمة (t)	مستوى المعنوية						
تفعيل مهنة المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية.	15.945	<b>0,000</b>	0,920	19.19	2.33	0,847	0,920	اطلاع المراجعين الخارجيين على مضمون معايير المراجعة الدولية.

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.

يبين الجدول رقم(02-15) أعلاه أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.920، كما بلغ معامل التحديد 0.847 مما يعني أن 84.70% من المراجعين الخارجيين الجزائريين على اطلاع بمضمون معايير المراجعة الدولية . وبما أن مستوى الدلالة يساوي إلى الصفر وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود دلالة إحصائية وبناء على ما سبق يمكن صياغة معادلة الإنحدار الخطي البسيط لتفعيل مدى اطلاع المراجعين الخارجيين الجزائريين بمضمون معايير المراجعة الدولية في ظل تطبيقها على واقع المهنة بالجزائر عند مستوى معنوية  $(\alpha=0,05)$ .

$$Y=19.19+ 2.33X$$

حيث:

$X$  = اطلاع المراجعين الخارجيين على مضمون معايير المراجعة الدولية.

$Y$  = تفعيل أحكام ومعايير المراجعة الدولية في ممارسة مهنة المراجعة .

وتمثل هذه المعادلة أثر الاطلاع بمضمون معايير المراجعة الدولية على ممارسة مهنة المراجعة بالجزائر بواسطة معامل **Beta** والذي بلغت قيمته 0,920.

الفرضية الفرعية الثالثة:

$H_0$  = لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتفعيل إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية على واقع الاقتصاد

الجزائري عند مستوى معنوية  $(\alpha=0,05)$

$H_1$  = يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتفعيل إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية على واقع الاقتصاد

الجزائري عند مستوى معنوية  $(\alpha=0,05)$

يمكن التأكد من صحة الفرضية من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (02-16): أثر إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية على واقع الاقتصاد الجزائري.

المتغير التابع	اختبار (t) للنموذج		معامل Beta	الجزء الثابت a	معامل المتغير المستقل b	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل الارتباط R	المتغير المستقل
	قيمة (t)	مستوى المعنوية						
تفعيل مهنة المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية.	18.634	<u>0,000</u>	0,940	4,61	2,83	0,883	0,940	إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.

يبين الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.940، كما بلغ معامل التحديد 0,883 مما يعني أن 88.3% من تطبيق معايير المراجعة الدولية لها اثر على ممارسة مهنة المراجعة وواقع الاقتصاد في الجزائر. وبما أن مستوى الدلالة يساوي إلى الصفر وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود دلالة إحصائية لإمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية على واقع الاقتصاد الجزائري.

وبناء على ما سبق يمكن صياغة معادلة الإنحدار الخطي البسيط لإمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية على واقع الاقتصاد الجزائري عند مستوى معنوية  $(\alpha=0,05)$ .

حيث:

$$Y = 4.61 + 2.83X$$

$X$  = إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية على واقع الاقتصاد الجزائري

$Y$  = تفعيل أحكام ومعايير المراجعة الدولية في ممارسة مهنة المراجعة .

وتمثل هذه المعادلة أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية على ممارسة مهنة المراجعة وواقع الاقتصاد الجزائري بواسطة معامل **Beta** والذي بلغت قيمته 0,883.

الجدول رقم(02-17): أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية في تطوير مهنة المراجعة بالجزائر.

المتغير التابع	اختبار (t) للنموذج		معامل Beta	الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل b	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل الارتباط R	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة (t)								
تفعيل مهنة المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية.	0,000	22.857	0.959	-1.64	2.82	0.919	0.959	1.367	2.68	واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.
	0,000	15.945	0,920	19.19	2.33	0,847	0,920	0.880	2.11	اطلاع المراجعين الخارجيين على مضمون معايير المراجعة الدولية.
	0,000	18.634	0.940	4,61	2,83	0,883	0,940	0.739	2.27	إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية.
	0,000	19.14	0.939	8.48	2.66	<b>0.883</b>	0.939	0.995	2.35	تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفق معايير المراجعة الدولية .

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات تحليل برنامج SPSS24.

يبين الجدول رقم (02-17) أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات العبارات المكونة لواقع تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفق معايير المراجعة الدولية قد بلغ 2.35 وانحراف معياري قدره 0.995، في حين بلغ معامل الارتباط 0.939 كما بلغ معامل التحديد 0.883، مما يعني أن 88.3% من تطوير مهنة المراجعة في الجزائر يكون وفق معايير المراجعة الدولية ، وبما أن مستوى الدلالة يساوي إلى الصفر وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفق معايير المراجعة الدولية.

حيث:

$$Y = 8.48 + 2.66X$$

**X** = إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر .

**Y** = تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفق معايير المراجعة الدولية .

وتمثل هذه المعادلة أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية في تطوير مهنة المراجعة بالجزائر بواسطة معامل **Beta** والذي بلغت قيمته 0,939.

## خلاصة الفصل:

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري لهذا الموضوع، وما تم إسقاطه ومحاولة الكشف عنه في الجانب التطبيقي، أين تم توزيع استمارة الاستبيان على مجموعة من المختصين في مجال المراجعة والحصول على الإجابات المقدمة من طرفهم، وتصنيف وتبويب نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي عن طريق استخدام البرنامج الإحصائي SPSS24 للتعرف عن واقع ممارسة مهنة المراجعة من خلال قياس اطلاع المراجعين الخارجيين بمضمون معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر تم التوصل الى جملة من النتائج أهمها:

- واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تتوافق نسبيا مع ممارسة المهنة دوليا ؛
- مكاتب المراجعة في الجزائر تعمل على توفير المتطلبات المهنية من حيث عمليات التوظيف التكوين والترقية؛
- البيئة الجزائرية توفر أرضية مناسبة للمراجعين في الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية خاصة وأن المعايير الجزائرية مستمدة منها.
- معايير المراجعة الدولية لها أثر كبير في مصداقية التقارير التي يقدمها مراجعو الحسابات ؛
- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة المراجعة في الجزائر تنسجم نسبيا مع معايير المراجعة الدولية ولا تختلف عليها، إلا أنها لم ترقى بعد الى المتطلبات الدولية ولا تتماشى مع التطورات العالمية في إعداد التقارير المالية وفق معايير المراجعة الدولية ؛
- معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل لتحسين ممارسة مهنة المراجعة بالجزائر مع اشتراط متطلبات التعليم والخبرة إضافة الى التكوين المستمر والفعال الذي يحسن من مستوى أداء المراجعين ؛
- يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في تطوير مهنة المراجعة بالجزائر .



خاتمة

## خاتمة:

تعرف معايير المراجعة الدولية (ISAs) اهتماما متزايدا من قبل الدول والهيئات لما له من أثر على تطوير مهنة المراجعة، ولما لها من دور في تطوير وتحسين مستويات الأداء المهني لمراجعي الحسابات داخل الفئات المختلفة من مكاتب المراجعة في إيجاد إطار متفق عليه بين أعضاء المهنة، وذلك بالعمل على إيجاد الآليات والسبل التي تسمح بتطبيقها على المستوى الدولي بما يتوافق وخصوصيات كل دولة.

لقد سعت هذه الدراسة إلى معرفة واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر والعمل على تطويرها لتتوافق مع معايير المراجعة الدولية من خلال قياس مدى توفر مكاتب المراجعة الخارجية على المتطلبات المهنية ومدى تقيد مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني ومعرفة أسباب عدم الرضا عن المراجعة في الجزائر وكذا معرفة مدى تجاوز الجزائر لأغلب الصعوبات والعراقيل التي تواجه مزاولي المهنة، إضافة إلى مدى اطلاع المراجعين الخارجيين على محتوى معايير المراجعة الدولية والعمل بها، وإمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع الاقتصادي للجزائر، وقد تمكن الباحث وبعد اطلاعه على جميع الأدبيات العلمية الخاصة بموضوع الدراسة ومن خلال إجرائه دراسته الميدانية توصل إلى النتائج المرتبطة بالإشكالية الرئيسية وبالفرضيات الموضوعية مسبقا كما يلي :

**توصلنا للإجابة عن الإشكالية الرئيسية للموضوع:** وهي إمكانية تطوير مهنة المراجعة بالجزائر في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية.

**الفرضية الأولى:** "تعد الظروف الاقتصادية والقانونية السائدة في الجزائر ظروفًا ملائمة لتوفير رضا نسبي لممارسي مهنة المراجعة والتدقيق الخارجي فيها".

من خلال نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية ثبتت صحة هذه الفرضية، بإجماع معظم أفراد العينة المدروسة على أن مراجعي الحسابات يمارسون عملهم في ظل بعض العوائق إلا أن هذا لم يمنع أغلبية عينة الدراسة عن الرضا على واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وتمني زيادة تحسنها في المستقبل القريب .

**الفرضية الثانية:** "إطلاع المراجعين الخارجيين على مضمون معايير المراجعة الدولية يظهر في أداء المراجع لمهمته من خلال صدق وشفافية التقارير النهائية لعملية المراجعة، وأهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر".

من خلال نتائج الاستبيان فقد ثبتت صحة هذه الفرضية، بإجماع معظم أفراد العينة المدروسة على أن هناك اطلاع جيد لمضمون معايير المراجعة الدولية يستطيع من خلالها المراجعون تحقيق أعلى مستويات الأداء، باعتبارها جاءت لتقليل التفاوت بين الدول فهي تسمح للدول أقل تطورا في الاستفادة من نظيرتها المتطورة في مجال المراجعة .

الفرضية الثالثة: " تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر أمر ضروري لتعزيز تطبيق المحاسبة والمراجعة حتى وان اقتضى تكيفها مع الواقع الجزائري ."

ومن خلال نتائج الاستبيان فقد ثبتت صحة هذه الفرضية، بإجماع معظم أفراد العينة المدروسة على أن هناك إدراك كبير للحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر، وذلك من خلال النظر في انسجامها مع متطلبات الواقع الجزائري والاعتماد عليها كدليل علمي ومهني أثناء إصدار معايير مراجعة جزائرية.

الفرضية الرابعة: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر لتتوافق مع معايير المراجعة الدولية".

ومن خلال نتائج الاستبيان فقد ثبتت خطأ هذه الفرضية، بإجماع معظم أفراد العينة المدروسة على أن هناك وجود دلالة إحصائية لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر لتتوافق مع معايير المراجعة الدولية وبالتالي وجود توحيد وتوافق في ممارسة مهنة المراجعة على المستوى الدولي .

## الاستنتاجات

- 1- أن مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يتقيدون وبشكل عام تقريبا من وجهة نظر جميع الفئات المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني ؛
- 2- عدم توفر العدد الكافي من مكاتب المراجعة الخارجية ومن الموظفين، ما يمنع هذه المكاتب من تغطية المؤسسات المراد مراجعة بياناتها ؛
- 3- وجود كم هائل من القوانين والمراسيم التي تسعى إلى الرقي بهذه المهنة إلى المستوى المطلوب من الثقة والمصداقية والإفصاح التي يأملها كل مستعمل من مستعملي مخرجات هذه المهنة، إلا أنها لم تطبق في الواقع العملي والميداني وبقيت مجرد نصوص قانونية موجودة في الجرائد الرسمية، ورغم كونها تتوافق مع معايير المراجعة الجزائرية ومعايير المراجعة الدولية إلا أن واقع مهنة المراجعة في الجزائر لم يرق بعد إلى المستوى المأمول ؛
- 4- معايير المراجعة الدولية جاءت كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية الاقتصادية وظهور الشركات المتعددة الجنسيات؛
- 5- معايير المراجعة الدولية عبارة عن قواعد و أنماط يجب على المراجع أن يحتذي بها، ويتم تطبيقها عند مراجعة البيانات المالية، والهدف الأساسي من إصدارها هو إيجاد مستويات و إرشادات مهنية لمراجعة الحسابات ؛
- 6- يسمح العمل بمعايير المراجعة الدولية عند مراجعة القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المراجع، وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير المراجع على اتخاذ قرارات أحسن ؛
- 7- لا تزال الجزائر تواجه بعض الصعوبات والعراقيل في ممارسة مهنة المراجعة مما أدى الى تباطؤ في تطوير مهنة المراجعة ؛

8- إن مهمة تطوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشاكل هذه المهنة ، وقد توصلنا من خلال البحث أن مراجعي الحسابات في الجزائر يواجهون في عملهم مصاعب متعددة أبرزها:

- غياب التكوين والتأطير حيث أصبح المتربصون يكتفون بإعداد التقارير فقط دون الممارسة الميدانية، فضلا عن عدم وجود التدريب المتواصل والاستفادة من الخبرات الوطنية والأجنبية في مجال المحاسبة والمراجعة، بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين والمحاسبين أيضا ؛

- الضغوطات الكبيرة التي يعيشها المراجعون الخارجيون حدت من استقلاليتهم في أداء مهامهم ؛

- ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها ؛

- التنافس غير الشريف بين المراجعين أدى الى تقديم خدمات مراجعة دون مستوى الجودة ؛

- عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات ؛

- عدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها تلائم الواقع الجزائري.

### التوصيات:

من خلال دراستنا للجوانب النظرية والتطبيقية لواقع مهنة المراجعة في الجزائر ، وكذا من خلال دراسة القوانين والأحكام التي تنظم هذه المهنة ، وجدنا أن هذه المهنة لازالت تحتاج إلى المزيد من التطوير حتى يرقى أداؤها إلى المستوى المقبول ، وبالتالي مواكبة التطورات والتحديات المعاصرة التي تواجهها الجزائر، الأمر الذي جعلنا نقدم بعض التوصيات التي نرى بأنها مهمة في تطوير مهنة المراجعة وهي كالتالي:

-إصلاح وتنظيم وضبط المهنة وتكوين المراجعين والمحاسبين تكوينا ميدانيا، وتوفير المعلومات وكل جديد صادر عن المهنة وفي الوقت المناسب؛

-ضرورة افتتاح معاهد متخصصة وجمعيات مهنية تقوم على أساس المواصفات والشروط الدولية لتوفير إمكانية أحسن على المستوى المحلي؛

- توعية المراجعين بقواعد السلوك المهني وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية وورش العمل التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد وبعواقب عدم الالتزام بها، ؛

- حث مكاتب المراجعة على توفير الفرص لتنمية وتطوير مهارات و معارف المراجعين من خلال برامج التعليم المهني المستمر ؛

- تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق مراجعي الحسابات مع التشديد على تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها سواء من قبل المراجعين أو من الشركات ؛

- حماية المراجعين وذلك من خلال إيجاد آلية معينة تمنع مستخدميهم عن الاستغناء عنهم دون إبداء أسباب ذلك ؛

- وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر وأن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات المراجعة ؛

- تفعيل عملية الفحص الدوري لممارسات مكاتب المراجعة للوقوف على المخالفين لقواعد السلوك المهني ومعاقيبتهم؛

- تعريف أصحاب المصالح في الشركات وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية حول معنى تقرير مراجع الحسابات ومدى وطبيعة عمل المراجع؛

- تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية جنبا إلى جنب ريثما يتم وضع معايير تلائم الواقع الجزائري؛

- إبرام اتفاقيات مع دول أجنبية لتبادل المعلومات وتبادل المزيد من الخبرات؛

- الإسراع من وتيرة تطبيق معايير المراجعة الدولية للمساهمة في تحسين جودة التقارير وبالتالي اتخاذ قرارات جيدة.

وفي إطار دراستنا لبيئة المراجعة في الجزائر ولغرض تطويرها وترقية أداءها إلى المستوى المقبول دوليا، ومواكبة التطورات والتحديات التي تواجهها الجزائر، خاصة مع دخولها اقتصاد السوق وانفتاحها على الاقتصاد العالمي، كان لنا عدة اقتراحات وتوصيات والتي من شأنها أن ترفع من مستوى المهنة في الجزائر، ونقل من المصاعب التي تواجهها لتقليص الفجوة بين مراجعي الحسابات ومختلف مستخدمي القوائم المالية.

و في الأخير نأمل أن يساهم بحثنا هذا ولو بالشيء القليل في تدعيم البحث العلمي، ولذا عالجت دراستنا هذه جانب مهم من جوانب المراجعة على أمل أن تفتح المجال للبحوث أخرى في المستقبل تعالج جوانب أخرى من هذا النوع، وأن تلقى هذه المهنة الاهتمام الواسع من قبل الباحثين لإبرازها للرأي العام وإظهار أهميتها في دفع عجلة التنمية الاقتصادية، وفي الأخير نرجو من الله أن نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع.

### آفاق الدراسة:

بعد دراستنا للموضوع اتضح لنا أن هناك عدة مواضيع تحتاج للدراسة ومكملة لبحثنا نذكر منها:

- ✓ تكييف بيئة المراجعة الخارجية في الجزائر على ضوء المعايير الدولية للمراجعة.
- ✓ تأثير معايير المراجعة الجزائرية على مهنة محافظة الحسابات.
- ✓ مدى توافق معايير المراجعة الجزائرية الصادرة سنة 2018 مع معايير المراجعة الدولية.
- ✓ مكانة معايير المراجعة الجزائرية في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية.



المراجع

## قائمة المصادر والمراجع:

### اللغة العربية:

#### أولاً: الكتب

- 1- أبو الفتوح علي فضالة، المراجعة العامة، الطبعة الثانية، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1996.
- 2- ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج الجزء 1، دار المريخ، القاهرة، مصر، دون سنة نشر.
- 3- أمين السيد أحمد لطفي، الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر 1997.
- 4- أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2009.
- 5- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998.
- 6- أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 7- التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون سنة نشر.
- 8- حسام ابراهيم حسن، تطبيق الحسابات بين النظرية و التطبيق، ج2، ط1، دار البداية، عمان، الأردن، 2010.
- 9- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، أصول المراجعة، الجزء 1، منشورات جامعة دمشق، سوريا، دون سنة.
- 10- حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، عمان، الأردن، 1999.
- 11- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية و العمالية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998.
- 12- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.
- 13- زاهرة عاطف سعاد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان، الأردن، 2009.
- 14- السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية (معايير وقواعد)، دار الكتاب الحديث، بدون بلد النشر، 2008.
- 15- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 16- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثالث، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2004.
- 17- عبد الصمد نجم الجعفري، ايداد رشيد القرشي، دراسة حول مراقب الحسابات و مسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006.
- 18- عصام الدين محمد متولي، برنامج العلوم الادارية المراجعة 1، ط1، منشورات جامعة السودان المفتوحة، السودان، 2006.

19- عمار سعيد زمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، جزء 1، دار الجامعة، القاهرة، مصر، دون سنة نشر.

20- كمال خليفة أبو زيد وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة)، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008.

21- محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2012.

22- محمود السيد الناغي، المراجعة اطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر 1998.

23- وليام توماس، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، بدون بلد نشر، 2006.

24- يوسف جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2007.

### ثانياً: المذكرات

1- أشرف بن صغير، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي علوم تجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016-2017.

2- بعزيز فريال، دور التدقق الخارجي في تفعيل الأداء المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي علوم تجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سكيكدة، 2014-2015، ص 39.

3- سميحة عبد الله، محجوبي غنية حمري، معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي علوم تجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة، عين الدفلى، 2016-2017.

4- نور الهدى بهلولي، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه علوم تجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف 2016-2017.

### ثالثاً: المجالات

1- سندس ماجد رضا الجعفري، العولمة وأدلة التدقيق العراقية الفرص والتحديات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد الثاني، العدد 35، منشورات جامعة الكوفة، العراق، 2011.

2- مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000.



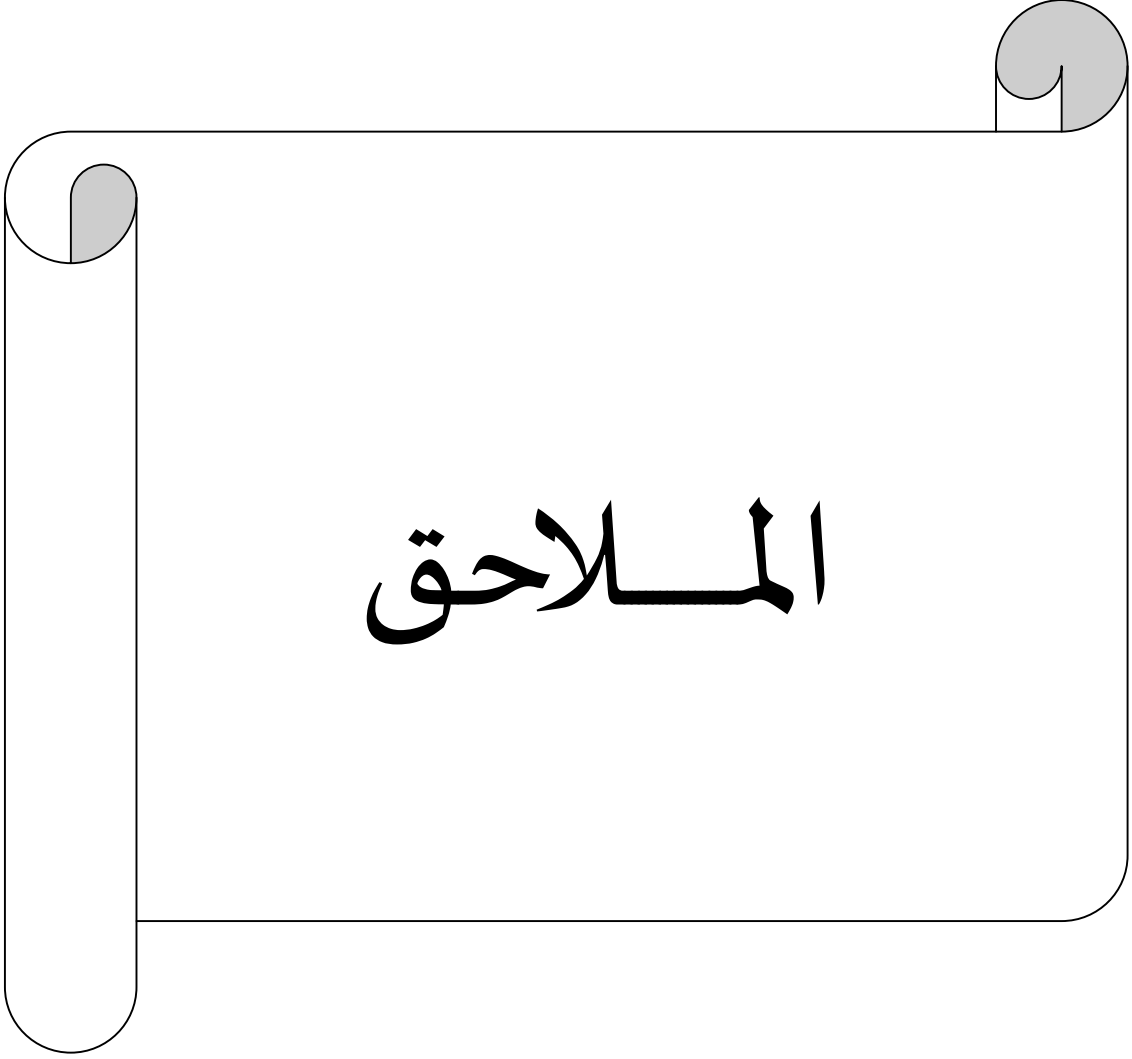
## رابعاً:المقررات

- 1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، رقم 77، الجزائر ، 24 سبتمبر 2018.
- 2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، رقم 02، الجزائر، 04 فيفري 2016.
- 3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، رقم 150، الجزائر.
- 4- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، رقم 23، الجزائر ، 15 مارس 2017.

## اللغة الأجنبية:

### أولاً: الكتب

- 1- belaiboud MOKHTAR, Guide pratique d'audite financier et comptable, maison des livres, alger, 1986.
- 2- hamini Alell, Le Contrôle Interne et l élaboration du bilan comptable, OPU, Alger, 1993.
- 3- Lionnel.Cet Gerard, audite et contrôle interne, aspects Financiers, operation et stratégique, 4eme edition, Dalloze, Paris, 1999.



الملاحق

استبانة البحث

الطالب: يوسف كراي/ الهاتف: 0795582603/ البريد الإلكتروني: kerai1989@hotmail.com

تحية طيبة وبعد؛

تندرج هذه الاستبانة ضمن متطلبات تحضير مذكرة ماستر بعنوان " تحديات وآفاق تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفق معايير التدقيق الدولية، حيث تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور تبني معايير التدقيق الدولية في تفعيل وتطوير مهنة المراجعة في الجزائر.

يشرفنا أن نضع هذه الاستبانة بين أيديكم، حيث أن حرصكم على تقديم الإجابة الكافية بدقة وموضوعية سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة، وبالتالي الوصول إلى نتائج واقتراحات أكثر دقة. لذا نلتمس منكم الإجابة على جميع فقرات هذه الاستبانة بوضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة، علما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا أسمى عبارات الاحترام والتقدير شاكرين لكم مسبقا حسن تعاونكم معنا المعلومات الشخصية:يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

1-الجنس:

ذكر  أنثى

2-العمر:

أقل من 30 سنة  من 30الى 40سنة  من 40 الى أقل من 50سنة  أكثر من 50سنة

2-الوظيفة:

محافظ حسابات  خبير محاسبي  محاسب معتمد  أستاذ جامعي

3-المؤهل العلمي:

شهادة مهنية  ليسانس  ماجستير  دكتوراه

4-الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات  من 5الى 10 سنوات  من 10الى أقل 15سنوات  أكثر من 15سنة

المحور الأول: واقع مهنة المراجعة في الجزائر .

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تتوفر مكاتب المراجعة الخارجية في الجزائر على المتطلبات المهنية من حيث عمليات التوظيف والتعيين والترقية.					
02	تجاوزت الجزائر أغلب الصعوبات والعراقيل التي كانت تواجه ممتهني المراجعة الخارجية.					
03	يوفر المسيرين الاجتماعيين المناخ اللازم للمراجعين الخارجيين أثناء أدائهم مهامهم .					
04	تتضمن معايير المراجعة الجزائرية معايير التخطيط لعملية المراجعة، معايير العمل الميداني، معايير الاعتماد على أعمال الآخرين، معايير إعداد التقرير النهائي، كما هو الحال في معايير المراجعة الدولية.					
05	تتوفر الجزائر على العدد الكافي من مكاتب المراجعة الخارجية ومن الموظفين، ما يسمح لهذه المكاتب من تغطية المؤسسات المراد مراجعة بياناتها المالية.					
06	يخضع المراجعون الخارجيون في الجزائر للتكوين المستمر من خلال ندوات ودورات تكوينية حول مستجدات المهنة، بما يتوافق ومعايير المراجعة الدولية.					
07	تتنافس مكاتب المراجعة الجزائرية على تقديم خدمات مراجعة ذات جودة.					
08	تتوافق القوانين والتشريعات والأنظمة التي تحكم مهنة المراجعة في الجزائر مع المتطلبات الدولية.					
09	تعتبر التقارير التي يقدمها المراجعون الخارجيون في الجزائر تقارير تتميز بالشفافية وتعبّر بصدق عن واقع المؤسسات الخاضعة لعملية المراجعة.					
10	تتماشى معايير المراجعة المعتمدة في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية، وتتماشى مع الواقع الاقتصادي .					

المحور الثاني: مدى اطلاع المراجعين الخارجيين في الجزائر على مضمون معايير المراجعة الدولية.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	لا يمكن للمراجع إحداث تغييرات على رسالة التكليف بالمهمة قبل انتهاء المهمة المكلف بها.					
02	يقوم المراجع بإعادة كتابة رسالة تكليف جديدة لكل فترة بالرغم من الإبقاء على نفس الشروط المنفق عليها في الفترة السابقة.					
03	وجود شكوك حول احتيال يكون ذو تأثير غير جوهري لا يلزم المراجع تبليغ الإدارة.					
04	تضمن الأرصدة الافتتاحية لأخطاء جوهريّة وعدم تسويتها والإفصاح عنها بالشكل الملائم يلزم المراجع ابداء رأي متحفظ أو معاكس حسب الحالة.					
05	يقوم المراجع بإجراءات تدقيق إضافية عند اقتراب مجموع الأخطاء الجوهريّة غير المصححة من مستوى الأهمية النسبية .					
06	كل الأخطاء المكتشفة من تاريخ إقفال السنة المالية إلى غاية تاريخ نشر القوائم المالية تقع تحت مسؤولية المراجع الخارجي.					
07	إذا رفضت الإدارة السماح للمراجع بإرسال طلبات مصادقة خارجية عليه الاتصال بالمكلفين بالحوكمة واختبار أثر الرفض على رأيه حول القوائم المالية.					
08	في حالة عدم تمكن المراجع الخارجي من حضور عملية الجرد الفعلي للمخزون كونه معين أول مرة، يكتفي بالوثائق والبيانات المقدمة من طرف إدارة المنشأة كدليل إثبات.					
09	يلتزم المراجع بإدراج فقرات في تقريره النهائي للفت انتباه مستخدمي القوائم المالية في الأمور التي لم يفصح عنها.					
10	لا يقوم المراجع الخارجي بإدراج البنود المتنازع عليها مع طرف آخر في تقريره إلى غاية صدور الحكم النهائي فيها.					

المحور الثالث: إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع الاقتصادي الجزائري - الواقع والآفاق.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	الإسراع من وتيرة تطبيق معايير المراجعة الدولية يساهم في تطوير مهنة المراجعة بالجزائر.					
02	عدم مواكبة مهنة المراجعة في الجزائر للتطورات الدولية سببه التأخر في تطبيق معايير المراجعة الدولية.					
03	معايير المراجعة الدولية معدة بشكل علمي ومهني متطور يساعد في تقليل التفاوت بين ممارسي المهنة دوليا.					
04	معايير المراجعة الدولية قابلة للتطبيق بالجزائر في ظل الظروف الراهنة.					
05	معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل في أداء المراجع مهمته بشكل أحسن.					
06	يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية كمرجع ودليل مهني في إصدار معايير مراجعة جزائرية.					
07	تساهم معايير المراجعة الدولية في التحسين من جودة التقرير النهائي لمراجع الخارجي ومساعدة مستخدميه على اتخاذ قرارات جيدة.					
08	تطبيق معايير المراجعة الدولية بصورة مثلى يستلزم ضرورة تحديث برامج التكوين من طرف المؤسسات التعليمية في الجزائر.					
09	تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد على استقلالية المهنة في الجزائر.					
10	تطبيق الجزائر لمعايير المراجعة الدولية إلى جنب معايير المحاسبة الدولية سيعزز ثقة مستخدمي التقارير المعدة من قبل مدقق الحسابات.					

الملحق رقم (02-02): مخرجات SPSS المتعلقة بالمعلومات الشخصية.

الجنس					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	40	83,3	83,3	83,3
	أنثى	8	16,7	16,7	100,0
	Total	48	100,0	100,0	

العمر					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	5	10,4	10,4	10,4
	أكبر من 30 سنة الى أصغر من 40 سنة	15	31,3	31,3	41,7
	أكبر من 40 سنة الى أقل من 50 سنة	17	35,4	35,4	77,1
	أكبر من 50 سنة	11	22,9	22,9	100,0
	Total	48	100,0	100,0	

الوظيفة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ حسابات	12	25,0	25,0	25,0
	خبير محاسبي	6	12,5	12,5	37,5
	محاسب معتمد	16	33,3	33,3	70,8
	أستاذ جامعي	14	29,2	29,2	100,0
	Total	48	100,0	100,0	

المؤهل العلمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	شهادة مهنية	4	8,3	8,3	8,3
	شهادة ليسانس	16	33,3	33,3	41,7
	شهادة ماجستير	13	27,1	27,1	68,8
	شهادة دكتوراه	15	31,3	31,3	100,0
	Total	48	100,0	100,0	

الخبرة المهنية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	8	16,7	16,7	16,7
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	9	18,8	18,8	35,4
	أكثر من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	23	47,9	47,9	83,3
	أكثر من 15 سنة	8	16,7	16,7	100,0
	Total	48	100,0	100,0	

الملحق رقم (02-03): مخرجات SPSS المتعلقة بألفا كرونباخ.

المحور الأول	
Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,732	10

المحور الثاني	
Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,739	10



المحور الثالث	
Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,798	10

المحاور الثلاثة	
Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,91	30

الملحق رقم (02-04): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الاستبيان.

Statistiques				
	N		Moyenne	Ecart type
	Valide	Manquant		
1_ العبارة	48	0	2,58	1,736
2_ العبارة	48	0	3,06	1,099
3_ العبارة	48	0	2,27	1,621
4_ العبارة	48	0	1,29	0,683
5_ العبارة	48	0	3,35	1,246
6_ العبارة	48	0	3,31	1,274
7_ العبارة	48	0	2,5	1,444
8_ العبارة	48	0	2,13	1,566
9_ العبارة	48	0	2,04	1,398
10_ العبارة	48	0	2,25	1,605
11_ العبارة	48	0	2,15	1,571
12_ العبارة	48	0	1,9	1,387
13_ العبارة	48	0	3,35	1,101
14_ العبارة	48	0	1,94	1,45
15_ العبارة	48	0	1,85	1,458
16_ العبارة	48	0	2,17	1,616
17_ العبارة	48	0	2,27	1,723
18_ العبارة	48	0	1,33	1,059
19_ العبارة	48	0	2,27	1,723
20_ العبارة	48	0	1,88	1,539
21_ العبارة	48	0	2,29	1,663
22_ العبارة	48	0	1,83	1,389
23_ العبارة	48	0	1,33	0,694
24_ العبارة	48	0	3,06	0,998
25_ العبارة	48	0	2,35	1,451
26_ العبارة	48	0	1,71	1,148
27_ العبارة	48	0	2,04	1,398
28_ العبارة	48	0	2,27	1,673
29_ العبارة	48	0	3,44	1,303
30_ العبارة	48	0	2,17	1,506

الملحق رقم (02-05): قيم معامل بيرسون للمحاور الثلاثة للاستبيان.

Corrélations					
		المحور 1	المحور 2	المحور 3	المحاور الثلاثة
المحور 1	Corrélation de Pearson	1	,806**	,908**	,959**
	Sig. (bilatérale)		0	0	0
	N	48	48	48	48
المحور 2	Corrélation de Pearson	,806**	1	,760**	,920**
	Sig. (bilatérale)	0		0	0
	N	48	48	48	48
المحور 3	Corrélation de Pearson	,908**	,760**	1	,940**
	Sig. (bilatérale)	0	0		0
	N	48	48	48	48
المحاور الثلاثة	Corrélation de Pearson	,959**	,920**	,940**	1
	Sig. (bilatérale)	0	0	0	
	N	48	48	48	48

الملحق رقم (02-06): قيم معادلات الانحدار الخطي البسيط

للمحور الأول			
Coefficients <sup>a</sup>			
		Modèle	
		1	
		(Constante)	المحور 1
	B	-1,641	2,825
	Erreur standard	3,201	0,124
Coefficients standardisés	Bêta		0,959
t		-0,513	22,857
Sig.		0,611	0,000
a. Variable dépendante : tout			

المحور الثاني			
Coefficients <sup>a</sup>			
		Modèle	
		1	
		(Constante)	المحور 2
Coefficients non standardisés	B	19,190	2,332
	Erreur standard	3,339	0,146
Coefficients standardisés	Bêta		0,920
t		5,748	15,945
Sig.		0,000	0,000
a. Variable dépendante : tout			

المحور الثالث			
Coefficients <sup>a</sup>			
		Modèle	
		1	
		(Constante)	المحور 3
Coefficients non standardisés	B	4,609	2,835
	Erreur standard	3,600	0,152
Coefficients standardisés	Bêta		0,940
t		1,280	18,634
Sig.		0,207	0,000
a. Variable dépendante : tout			

# الفهرس

## الفهرس

.....	اهداء
.....	كلمة شكر
.....	ملخص
.....	فهرس المحتويات
.....	قائمة الجداول
.....	قائمة الأشكال
.....	قائمة الملاحق
.....	قائمة المصطلحات
.....	مقدمة عامة
.....	أ-ث
.....	الجانب النظري
23-02.....	الفصل الأول:التأصيل النظري لمراجعة الحسابات وفق معايير المراجعة الجزائرية والدولية
02.....	تمهيد:
19-03.....	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لعملية المراجعة الخارجية وممارسة المهنة في الجزائر
23-20.....	المبحث الثاني:الدراسات السابقة
24.....	خلاصة الفصل الأول
.....	الجانب التطبيقي
60-25.....	الفصل الثاني:الدراسة الميدانية
25.....	تمهيد:
31-26.....	المبحث الأول: الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة
59-32.....	المبحث الثاني: عرض و تحليل نتائج الاستبيان
60.....	خلاصة الفصل الثاني
65-62.....	الخاتمة
69-67.....	المراجع
79-71.....	الملاحق
81.....	الفهرس