أثر إدراك مكاتب التدقيق الجزائرية لأهمية معايير التدقيق الدولية على تطبيق متطلبات تدقيق القوائم المالية المجمعة- دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-

The impact of Algerian auditing firms' awareness of the importance of international auditing standards on the application of the requirements for auditing consolidated financial statements - a field study on a sample of auditors and accounting experts.

عماد الدين راهف* [1]، عبد القادر بكيحل [2] ، سفيان قمومية [3]

[1] مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية، جامعة الشلف (الجزائر)، i.rahef94@univ-chlef.dz

[2] مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية، جامعة الشلف (الجزائر)، a.bekihal@univ-chlef.dz

[3] خبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية، جامعة الشلف (الجزائر)، s.kamoumia@univ-chlef.dz

تاريخ الإرسال: 2024/09/21 تاريخ القبول: 2024/10/20 تاريخ النشر: 2025/01/01

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر إدراك مكاتب التدقيق الجزائرية للأهمية الكبيرة لمعايير التدقيق الدولية على تطبيق متطلبات تدقيق القوائم المالية المجمعة، حيث تم تقسيم هذه المتطلبات إلى متطلبات عامة وهي تلك المتعلقة بالمدقق والمتمثلة في التأهيل العلمي والاستقلالية وبذل العناية المهنية، ومن جانب أخر متطلبات خاصة وهي تلك التي نص عليها معيار التدقيق الدولي رقم 600 الخاص بتدقيق مجمع شركات، حيث تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة عشوائية من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وقد تم تحليل ومعالجة البيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS، وتوصلت الدراسة إلى أن مكاتب التدقيق في الجزائر تتمتع بمستوى إدراك مرتفع لأهمية معايير التدقيق الدولية، وأن هذا الإدراك له أثر إيجابي على تطبيق متطلبات تدقيق القوائم المالية المجمعة غير أن هذا الأثر ضعيف ولا يعتبر العامل الرئيسي في تطبيق هذه المتطلبات.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، القوائم المالية المجمعة، مجمع شركات، معايير التدقيق الدولية، محافظ حسابات.

تصنيف JEL: M40، G34، M42، M48، M49.

Abstract:

This study aimed to measure the impact of Algerian audit offices' awareness of the great importance of international auditing standards on the application of consolidated financial statement audit requirements, where these requirements were divided into general requirements, which are those related to the auditor and represented in academic qualification, independence and professional care, and on the other hand, special requirements, which are those stipulated in International Auditing Standard No. 600 for auditing a group of companies, where a questionnaire was designed and distributed to a random sample of auditors and accounting experts, and the data was analyzed and processed using the SPSS statistical package program, and the study concluded that audit offices in Algeria enjoy a high level of awareness of the importance of international auditing standards, and that this awareness has a positive impact on the application of consolidated financial statement audit requirements - however, this impact is weak and is not considered the main factor in the application of these requirements.

Keywords: *Auditing, Consolidated Financial Statements, Group of companies, International Auditing Standards, External Auditor.*

Jel Classification Codes : M40, G34, M42, M48, M49

* المؤلف المرسل

توطئة (مقدّمة):

يعتبر النمو المتسارع للأسواق العالمية وتوسع التجارة الدولية، وتزايد الأهمية الكبيرة للشركات الدولية متعددة الجنسيات عاملا أساسيا في وجوب تطوير مهنة التدقيق على المستوى الدولي، الأمر الذي دفع الهيئات الدولية المتعلقة بالمهنة إلى محاولة صياغة معايير من شأنها التقليل من مستوى التفاوت في الأداء بين ممارسي المهنة على المستوى الدولي، وقد تكلل هذا السعي بإصدار معايير التدقيق الدولية من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

إن توسع التجارة الدولية من جانب أخر فتح الباب أمام حدة المنافسة بين الشركات، ما سمح بظهور المجمعات كأحد مظاهر التركيز الاقتصادي، حيث تعتبر مجموعة من الشركات المستقلة قانونيا والمرتبطة فيما بينها ماليا واقتصاديا، والتي تخضع لرقابة وسلطة الشركة الأم، حيث يعتبر الهدف من تشكيلها تحقيق أهداف اقتصادية وإدارية تسمح بالبقاء والمنافسة في السوق، ونظرا للتوجه الاقتصادي للشركات نحو إنشاء المجمعات كان من المنطقي أن تحظى بعناية خاصة من الجانب المحاسبي، حيث أصدرت الهيئة الأولى للمحاسبة على المستوى الدولي المتمثلة في مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB عدة معايير تعالج موضوع المجمعات، وباعتبار التدقيق مهنة مكملة ومصاحبة للمحاسبة كان من الواجب إصدار معيار يعالج الموضوع، وهو ما كان من خلال إصدار معيار التدقيق الدولي ISA 600 "اعتبارات خاصة –عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مدققي مكونات المجموعة)" لمساعدة المدقق وإرشاده عند تدقيق القوائم المالية لمجمع شركات.

سعت الجزائر إلى مواكبة التغيرات والتطورات على المستوى الدولي في ميدان المحاسبة والتدقيق، حيث شهدت عدة إصلاحات سواء على المستوى المحاسبي من خلال إصدار النظام المحاسبي المالي ، أو من ناحية مهنة التدقيق من خلال إصدار القانون 10-01، صاحب ذلك إصدار معايير التدقيق الجزائرية المتبناة من معاير التدقيق الدولية، إلا أنها لم تصدر معيارا خاصا مفصلا يتعلق بتدقيق القوائم المالية لمجمع الشركات، ليبقى الخيار المتاح أمام ممارسي المهنة في الجزائر هو الاعتماد على معايير التدقيق الدولية لتدقيق القوائم المالية المجمعة، غير أن هذا الاعتماد لن يكون واردا في حالة عدم الوعي والإدراك لأهمية هذه المعايير ومزايا تطبيقها نظرا لعدم وجود إلزامية العمل بها.

بناءً على ما تم ذكره تبرز معالم إشكالية الدراسة والتي يمكن بلورتها في السؤال الجوهري التالي:

ما مدى تأثير إدراك مكاتب التدقيق الجزائرية لأهمية معايير التدقيق الدولية على تطبيق متطلبات تدقيق القوائم المالية المجمعة؟

ويتفرع عن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك إدراك لأهمية معايير التدقيق الدولية من قبل مكاتب التدقيق الجزائرية؟
- هل يوجد أثر لإدراك مكاتب التدقيق الجزائرية لأهمية معايير التدقيق الدولية على الالتزام بالمتطلبات العامة لتدقيق القوائم المالية المجمعة؟
- هل يوجد أثر لإدراك مكاتب التدقيق الجزائرية لأهمية معايير التدقيق الدولية على تطبيق متطلبات معيار ISA 600؟

فرضيات الدراسة: وللإجابة عن الأسئلة السابقة تم وضع الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: هناك أثر إيجابي قوي لإدراك مكاتب التدقيق الجزائرية لأهمية معايير التدقيق الدولية على تطبيق متطلبات تدقيق القوائم المالية المجمعة.

الفرضيات الفرعية:

- لدى مكاتب التدقيق الجزائرية إدراك جيد لأهمية معايير التدقيق الدولية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك مكاتب التدقيق الجزائرية لأهمية معايير التدقيق الدولية على الالتزام بالمتطلبات العامة لتدقيق القوائم المالية المجمعة.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك مكاتب التدقيق الجزائرية لأهمية معايير التدقيق الدولية على تطبيق متطلبات المعيار ISA 600 .

أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في معالجة أحد العوامل المهمة في جذب الاستثمار الأجنبي واستقطاب الشركات المتعددة الجنسيات التي تسعى للعمل في بيئات تعتمد معايير تدقيق ذات صيغة دولية، حيث تركز الدراسة على أهمية الوعي والإدراك المهني لمكاتب التدقيق في الجزائر كعامل في الاعتماد على معايير التدقيق الدولية بالأخص فيما يتعلق بمجمع الشركات الذي يعتبر أحد مظاهر التركيز الاقتصادي المنتهجة من قبل الشركات المتعددة الجنسيات.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- بيان المتطلبات الأساسية لتدقيق القوائم المالية لمجمع الشركات وفق معايير التدقيق الدولية.
- معرفة موقف ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر من أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA.
- التعرف على مدى تطبيق مكاتب التدقيق في الجزائر لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ISA 600.

الدراسات السابقة

تعتبر هذ الدراسة مكملة لدراسات سبقتها تناولت أحد متغيرات الدراسة أو جانب من موضوعنا، ولعل أقرب وأهم هذه الدراسات ما يلي:

دراسة (زيادي وسعيدي، 2017): هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية الاعتماد على معاير التدقيق الدولية (ISA) لتطوير وإصلاح مهنة التدقيق في الجزائر، حيث شملت الدراسة عينة من 35 مشترك بين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وقد أوضحت الدراسة من خلال تحليل المتوسطات الحسابية لمحاور الاستبيان أن الاعتماد على هذه المعايير يعتبر حل لإصلاح مهنة التدقيق وسيساهم بشكل كبير في الارتقاء بالأداء المهني لممارسي المهنة في الجزائر.

دراسة (نشمة و نعيجي، 2020): هدفت هذه الدراسة لإبراز مكانة محاسبة مجمع الشركات في الجزائر لما لها من مزايا، و على هذا الأساس تم قياس مدى مصداقية وشفافية القوائم المالية المجمعة وفقا للنظام المحاسبي المالي، حيث شملت العينة 254 فردا تتوزع بين المحاسبين الذين لديهم خبرة في إعداد القوائم المالية المجمعة وكذا أعوان الإدارة الجبائية الذين سبق لهم فحص محاسبة الشركات الأم والفروع التابعة لها، وقد استخدم الباحثين تحليل المتوسطات للمحاور وكذا تحليل التباين لاختبار الفرضيات، وقد خلصت الدراسة إلى أن القوائم المالية المجمعة حسب النظام المحاسبي المالي لا تحقق الغرض الأساسي من إعدادها والمتمثل في تقديم الوضعية المالية بشكل صادق وشفاف لمجمع الشركات كما لو كان الأمر يتعلق بكيان واحد.

دراسة (كحلوش، 2021): هذه الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه تحت عنوان: تدقيق القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي، وقد هدفت الدراسة إلى معرفة كيفية تدقيق القوائم المالية المجمعة في ظل الإصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق في الجزائر، حيث تناولت الدراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية، وتوصلت الدراسة إلى أن تدقيق القوائم المالية المجمعة يتبع نفس منهج تدقيق القوائم المالية الفردية مع تميزه ببعض الخصوصية والتي تبرز في اعتماد محافظ حسابات المجمع على نتائج تدقيق الشركات التابعة للمجمع.

بعد التطرق للدراسات السابقة حول الموضوع نرى أن هذه الدراسات تناولت كل منها جانبا أو جزءً من موضوع الدراسة الحالية، بحيث جمعت هذه الأخيرة بين موضوع تدقيق القوائم المالية المجمعة وأهمية معايير التدقيق الدولية، من خلال التركيز على إدراك ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر لأهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية ومدى أثره في الالتزام بالإجراءات الازمة عند تدقيق القوائم المالية المجمعة حسب ما تنص عليه هذه المعايير.

1.الإطار النظري للدراسة.

تقتضي أدبيات الدراسة عرض المفاهيم المتعلقة بالموضوع كما يلي:

1.1. مهنة التدقيق في الجزائر: تطورت مهنة التدقيق في الجزائر تدريجيا حيث عايشت عدة مراحل، تخللها سن عدة قوانين وتشريعات تصب في مجال محاولة مسايرة التطورات الاقتصادية على المستوى الدولي، ومن أهم القوانين والتشريعات التي صدرت لتنظيم المهنة ما سنعرضه في الجدول التالي:

جدول رقم (01): أهم القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

القوانين والتشريعات	مضمونها
القانون 91-08.	إنشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
مرسوم 92-02.	تحديد عمل وتشكيلة النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
القانون 07-11	تعديل النظام المحاسبي.
القانون 10-01.	تنظيم مهنة التدقيق الخارجي.
المراسيم 11-24، 11-25، 11-26.	تتعلق بتحديد تشكيلة الهيات المهنية للتدقيق مع إيضاح قواعد سيرها.
مرسوم 11-32.	كيفية تعيين محافظ الحسابات.
مرسوم 11-202.	معايير تقارير محافظ الحسابات
القرار المؤرخ في 24 جوان 2013.	محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
القرار المؤرخ في 12 جانفي 2014.	تحديد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

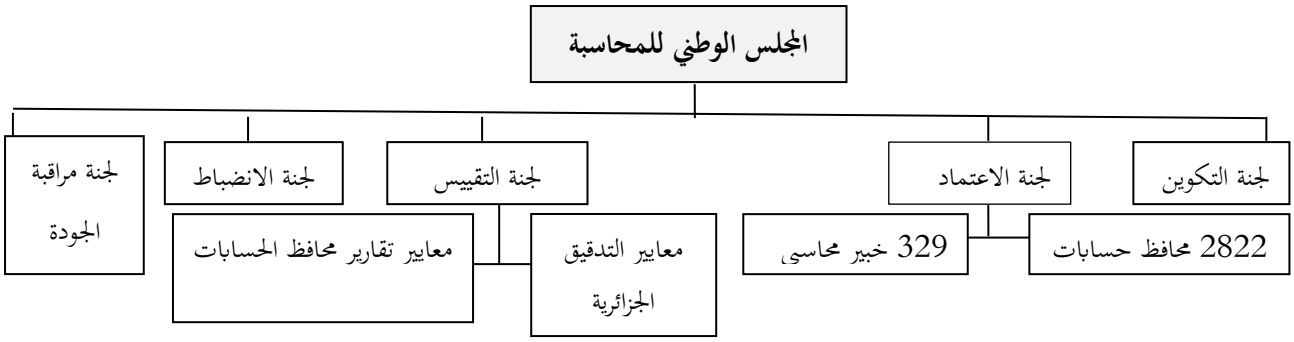
إن المتحدث عن مهنة التدقيق في الجزائر لا يمكنه عدم التطرق إلى القانون 10-01 المتعلقة بمهن الخبير محاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر بتاريخ 29 جوان 2010، والذي جاء بهدف تنظيم المهن الثلاثة خصوصا بعد فشل مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تداخل الصلاحيات بين محافظ الحسابات والخبراء المحاسبين، والذي كان راجعا إلى ضعف تسير شؤون المهنة من طرف المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ومع تزايد مخاطر التدقيق التي تواجه المؤسسات كان لا بد من إصلاح المهنة من خلال إصدار هذا القانون، الذي وضح من له صلاحية ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر:

1.1.1. محافظ الحسابات: "كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس لحسابه وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به (10-01، 2010، صفحة 7)، وهو الشخص المخول لممارسة مهنة التدقيق الخارجي القانوني.

2.1.1. الخبير المحاسبي: يعد خبيرا محاسبا، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، وللتنويه فإن أي خبير محاسبي له أهلية ممارسة وظيفة محافظ حسابات" (10-01، 2010، صفحة 6)، وهو من له صلاحية ممارسة مهنة التدقيق الخارجي التعاقدي.

3.1.1. المجلس الوطني للمحاسبة: يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة المسيرة للمهنة في الجزائر، حيث أنشأ بموجب مرسوم تنفيذي 96-318، ليتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية بموجب القانون 10-01، ليتم بعدها تحديد تنظيمه وقواعد سيره من خلال المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، حيث يتشكل المجلس من خمس لجان، نوضحها من خلال الشكل التالي:

الشكل (1): اللجان المكونة للمجلس الوطني للمحاسبة.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الموقع الالكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة: www-cnc-dz تاريخ الاطلاع:2024/08/15.

4.1.1. شروط ممارسة مهنة التدقيق: يشترط لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر أن يتمتع الشخص بالجنسية الجزائرية مع وجوب حصوله على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة أخرى تعادلها، مع التمتع بكافة الحقوق المدنية والسياسية، مع عدم صدور في حقه حكم يتعلق بجناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة، إضافة إلى نيل الاعتماد من قبل الوزير المكلف بالمالية مع وجوب التسجيل في المصف الوطني للخبراء المحاسبيين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في القانون مع تأدية اليمين المنصوص عليها. (10-01، 2010، صفحة 5)

5.1.1. مهام محافظ الحسابات: يقوم محافظ الحسابات بمجموعة من المهام وفق التشريع القانوني نوضحها في الجدول التالي:

جدول رقم (2): مهام محافظ الحسابات وفق التشريع الجزائري

القانون 10-01	القانون التجاري
✓ المصادقة على انتظام وصحة الحسابات السنوية ومطابقتها لنتائج عمليات السنة المنصرمة والوضعية المالية وممتلكات الشركة. ✓ فحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابتها لتقارير التسيير. ✓ تقديم رأيه في شكل تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة من قبل الإدارة. ✓ تقدير شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة المدققة والهيئات التابعة لها أو الهيئات التي يكون فيها للقائمين بالتسيير للشركة المعنية مصالح مباشر أو غير مباشرة. ✓ يعلم الجمعية العامة للمساهمين أو هيئة المداولة المؤهلة عن أي نقص يكتشفه قد يؤثر على استمرارية استغلال الشركة.	✓ التدقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة. ✓ التحقق من صحة ما تحتويه تقارير مجلس الإدارة من معلومات حول الوضعية للمالية وحسابات الشركة. ✓ المصادقة على انتظام الجرد وميزانية الشركة. ✓ التحقق من تطبيق المساواة بين المساهمين.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القانون 10-01 والمادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن القانون 10-01 أكثر توضيحا لمهام محافظ الحسابات بحيث يحقق الأهداف الحديثة للتدقيق.

1.6.1. معايير التدقيق الجزائرية (NAA): بهدف تغطية الاحتياجات في مهنة التدقيق نظرا لعدم وجود معاير محلية يسترشد بها المدقق، أصدر المجلس الوطني للمحاسبة المعايير الجزائرية للتدقيق الموافقة بدرجة كبيرة لمعايير التدقيق الدولية وفي نفس الوقت تتماشى مع البيئة الجزائرية، تضم معايير التدقيق الجزائرية (17) معيارا أصدرت على خمس فترات، الهدف من منها إرشاد المدققين وتحسين أدائهم، ويمكن عرض هذه المعايير في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)

المقرر 002 المؤرخ في 2016/02/24	المقرر 150 المؤرخ في 2016/10/11	المقرر 23 المؤرخ في 2017/03/15	المقرر 77 المؤرخ في 2018/09/24	المقرر 121 المؤرخ في 2024/06/01
المعيار 210 " اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"	**المعيار 300** " تخطيط تدقيق الكشوف المالية"	**المعيار 520** "الإجراءات التحليلية"	**المعيار 230** " وثائق التدقيق"	**المعيار 220** "إدارة الجودة لتدقيق الكشوف المالية"
المعيار 505 " التأكيدات الخارجية"	**المعيار 500** " العناصر المقنعة"	**المعيار 570** " استمرارية الاستغلال"	**المعيار 501** " العناصر المقنعة" اعتبارات خاصة	/
المعيار 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"	**المعيار 510** " مهام التدقيق الأولية"	**المعيار 610** " استخدام أعمال المدققين الداخليين"	**المعيار 530** "السبر في التدقيق"	/
المعيار 580 " التصريحات الكتابية"	**المعيار 700** " تأسيس الرأي وتقرير على الكشوف المالية"	**المعيار 620** " استخدام أعمال خبير معين من قبل المدقق"	**المعيار 540** " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة فيها	/

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقررات وزارة المالية.

2.1. معايير التدقيق الدولية

تعرف معايير التدقيق الدولية على أنها مستويات للأداء المهني، تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط لعملية التدقيق، وتحديد نوع الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه، كما تقدم مستوى معين من الثقة بعمل المدقق، فهي تشكل إطار عاما يستند إلى معايير محددة، تساهم في تنظيم عملية التدقيق وبيان الإجراءات المتعلقة به، ولا شك أن وجودها سيساهم بشكل كبير في تحسين جودة الأداء، ومن زاوية أخرى الحكم عليه. (دشلة، 2019، صفحة 269)

تصدر معايير التدقيق الدولية من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)، وهو "منظمة عالمية لخدمة مهنة المحاسبة، تأسس سنة 1977، يضم أكثر من (2.5) مليون محاسب في عضويته" (عبد العزيز، 2023، صفحة 116)، تعد الغاية الأساسية للاتحاد الدولي للمحاسبين تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق بغية تقديم أجود الخدمات لمستخدمي البيانات المالية، ولهذا السبب شكل الاتحاد مجلس معايير التدقيق ومعايير خدمات التأكيد الأخرى (IAASB) كهيئة مختصة في إصدار وتطوير المعايير، والذي أصدر(37) معيارا دوليا للتدقيق بالتشارك مع اللجنة الدولية لممارسة التدقيق التي حل مكانها ابتداء من سنة 2002، تقسم معايير التدقيق الدولية إلى ثمان مجموعات، يمكن الاطلاع علي مضمونها وإيضاحاتها من خلال تصفح موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين.

1.2.1. أهمية معايير التدقيق الدولية: تسعى معايير التدقيق الدولية إلى تقديم الإرشادات لتنظيم العمل وتوجيه المدققين للالتزام بأخلاقيات المهنة، الأمر الذي يسمح بتحسن جودة التدقيق وتضيق فجوة التوقعات، ما يعزز من ثقة المستثمرين ومستخدمي البيانات المالية للشركة كما يرجع أهمية هذه المعايير للاعتبارات التالية: (Cahan & Sun, 2015, p. 85)

- تغطية النقص الحاصل في المعايير الوطنية والمساعدة على تطويرها.
- تساعد على تسهيل التعاون وتبادل الخبرات بين مكاتب التدقيق المحلية ونظيرتها الدولية.

- حتمية الحاجة إلى توحيد معايير التدقيق في ظل تحرر التجارة الدولية وانتشار تكنولوجيا المعلومات.
- يمكن اعتبار معايير التدقيق الدولية أكثر اتساقا وتجانسا بين الدول مقارنة بالمعايير الوطنية.

2.2.1. أهداف معايير التدقيق الدولية: تهدف معايير التدقيق الدولية إلى خدمة العديد من الأطراف والمتمثلة في:

- **الشركات المتعددة الجنسيات:** تعمل على تعزيز موثوقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات متعددة الجنسيات في إطار الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي التي تضمنتها معايير المحاسبة الدولية، مع التطبيق المناسب لإجراءات وقواعد التدقيق المنصوص عليها من قبل معايير التدقيق الدولية. (زيادي و سعيدي، 2017، صفحة 117)

– الدول النامية: إن اعتماد الدول النامية على معايير التدقيق الدولية سيجنبها تكاليف إنشاء معايير محلية، في ضوء ضعف منظومتها المهنية وقلة الموارد الاقتصادية، ومن جانب أخر المساعدة في دعم الاستثمار بتدفق رؤوس الأموال الأجنبية، في ظل اعتمادها على معايير دولية للتدقيق تسعى لتقديم معلومات ذات مصداقية لاتخاذ قراراتهم.

– ممارسو المهنة: تعتبر إطار يضبط المهنيين ويوجههم في أداء عملهم بالشكل المناسب، ما يسمح بالارتقاء بالمستوى وتطويره. (حميداتو، 2023، صفحة 53)

3.2.1. أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة الجزائرية: يعد إصدار الجزائر لمعايير تدقيق محلية (NAA) والمستوحاة من معايير التدقيق الدولية خطوة إيجابية تعبر عن محاولة الاندماج في البيئة الدولية للتدقيق، إلا أن المؤشرات الحالية تلمح إلى عدم التوجه إلى التبني الكلي لمعايير التدقيق الدولية و الاكتفاء ب: (17) معيار فقط مكيف وفق البيئة المحلية، الأمر الملاحظ من خلال الجمود المشاهد خلال الست سنوات الأخيرة والتي شهدت إصدار معيارا واحدا فقط من قبل مجلس المحاسبة الوطني رغم الأهمية الكبيرة لهذه المعايير في تحسين جودة خدمات التدقيق، ويمكن إرجاع أهمية تبني معايير التدقيق الدولية في البيئة الجزائرية للاعتبارات التالية:

1.3.2.1. الحاجة إلى تعزيز الثقة والشفافية في القوائم المالية: يسمح تطبيق معايير التدقيق الدولية في توفير معلومات ذات جودة وأكثر شفافية تسمح بتوفير ضمانات لمستخدمي القوائم المالية حول موثوقيتها وصحتها باعتبار أن هاته المعايير تم إصدارها من قبل هيئات مهنية في أعلى مستوى ومعتمدة من قبل دول ذات اقتصاديات متطورة.

2.3.2.1. توجه الجزائر إلى الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية: سعت الجزائر إلى الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية منذ سنة 1987، وإلى يومنا هذا لم يتكلل الانضمام بنجاح رغم إجراء العديد من المفاوضات، إلا أنه هناك بوادر إيجابية خلال السنوات الأخيرة، ومما لا شك فيه فإن هذا الانضمام له أثر على مهنة التدقيق في الجزائر والمتمثل في: (بونعجة و بوفليح، 2018، الصفحات 91-92)

– سيسمح الانضمام بفتح باب المنافسة من خلال تطبيق مبدأ المعاملة الوطنية الذي يسمح بمعاملة موردي الخدمات الأجانب نفس المعاملة المقدمة لنظائرهم المحليين، الأمر الذي يقلل من فرص مكاتب التدقيق المحلية في البروز أمام مكاتب التدقيق الأجنبية العملاقة التي لها انسجام مع المتغيرات الجديدة، في ظل عدم وجود دعم مميز للمكاتب المحلية وافتقارها للاعتماد على معايير عالمية تسمح لها بكسب ثقة المتعاملين في جودة خدماتها.

– تهدف منظمة التجارة العالمية إلى توحيد المؤهل العلمي لمهنة المحاسبة والتدقيق بغية تسهيل عملية الاعتراف المتبادل للمؤهلات المهنية التي تسمح بممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق على النطاق الدولي، حيث يشير واقع المهنة في الجزائر إلى شبه تجرده من هذه المؤهلات الدولية الصادر أغلبها من قبل دول أنغلوسكسونية، إلا أن التوجه نحو تبني متطلبات المرجعية المحاسبية، من خلال معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، ومعايير التدقيق الدولية (ISA)، سيسمح بتوفير بيئة تسمح بضرورة الاعتراف بالإجازات والشهادات المحلية وكذا نظيرتها الدولية في إطار الاعتراف المتبادل بين الدول الأعضاء.

3.3.2.1. تشجيع الاستثمار الأجنبي: يستلزم توسع المؤسسات توفير موارد مالية كافية في إطار التفتح الاقتصادي إذ لم يقتصر بحث المؤسسات عن مصادر مالية محلية بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية، والتي تشترط للاستفادة من خدماتها الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية وتوفر بيئة لمهنة التدقيق ترتكز على معايير دولية معترف بها لذلك يعتبر تطبيق معايير التدقيق الدولة في الجزائر بالشكل اللازم عاملا مهما يعزز من جاذبية الشركات المحلية للاستثمار الأجنبي وللدولة بصفة عامة، مما يساهم في تعزيز فرص النمو.

4.3.2.1. مراقبة الشركات متعددة الجنسيات: إن انتشار فروع هذه الشركات في دول عديدة جعلها تعمل في بيئات محلية مختلفة، الأمر الذي شكل صعوبات في تدقيق تقاريرها المالية المعدة بموجب المعايير والقوانين التنظيمية لتلك البلدان، لذا فإن المصلحة تقتضي تطبيق معايير تدقيق موحدة على مستوى الدول تسهل عملية تدقيق فروع هذه الشركات وتوفر عنها الجهد والتكلفة، لذا فإن تطبيق معايير التدقيق الدولية سيساهم في خدمة الشركات متعددة الجنسيات لكن في نفس الوقت ستكون الدولة على دراية بالمعايير والطرق والإجراءات التي تعمل في ظلها هذه الشركات وفروعها العاملة على المستوى المحلي، ما يسهل من عملية مراقبتها. (لقليطي و دردوري، 2019، صفحة 256)

5.3.2.1. الحد من المحاسبة الإبداعية: تعتبر المحاسبة الإبداعية مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المحاسب لتحقيق مصالح المسيرين عن طريق استغلال الثغرات والقوانين والمفاضلة بين البدائل المحاسبية التي تسمح بها المعايير المحاسبة المعتمدة، لذلك يحتاج المساهمين وجود طرف مؤهل ومحايد يضمن صحة المعلومات المقدمة لهم في التقارير السنوية من قبل المسيرين، والمتمثل في المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)، والذي يقدم رأيه حول القوائم المالية وفق ما تقره معايير التدقيق المعتمدة في البلد، ولا يمكن إخفاء أن تطبيق معايير التدقيق الدولية سيؤثر بشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ذلك بسبب تركيز هذه المعايير على كافة الجوانب المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية لاسيما المعيارين (240) و(315) غير المتبنيين في الجزائر، فعلى سبيل المثال فإن المعيار (315) المتعلق بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، يوجب على المدقق فهم كيفية قيام المؤسسة باختيار الممارسات والسياسات المحاسبية وتطبيقها، من خلال استفسار المسيرين عن دوافع اختيار طريقة محاسبية على حساب أخرى مع تحصيل التبريرات اللازمة، الأمر الذي يحد من تحيز وعدم نزاهة المسيرين في اختيار الطريقة المناسبة. (بكيحل، 2018، صفحة 130)

حدد معيار التدقيق الدولي (240) الخاص بمسؤوليات المدقق في الكشف ومنع الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية، أن على المدقق اكتشاف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ أو الغش والارتباطات غير القانونية ويدخل ضمن ذلك أساليب المحاسبة الإبداعية، ذلك من خلال وجوب قيامه بالمسؤوليات التالية: (غالم و برياطي، 2023، الصفحات 262-263)

- يلتزم المدقق بتحصيل إقرار من طرف الإدارة يتضمن مسؤولياتها عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية غرض اكتشاف ومنع الأخطاء والغش.
- بذل العناية المهنية الواجبة من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراء الاختبارات المناسبة.
- تقدير المخاطر الممكن حدوثها والتي قد تكون ذات أهمية نسبية.
- الإبلاغ عن التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش للمستوى الإداري المطلوب.

3.1. متطلبات تدقيق القوائم المالية المجمعة.

1.3.1. القوائم المالية المجمعة :وفقا لمعيار التقارير المالية الدولية (IFRS 10) يعرف المجمع على أنه منشأة أم و منشأت تابعة لها، أما بالنسبة للقوائم المالية المجمعة فقد تطرق إليها المشرع الجزائري من خلال القانون 99-05 المحدد لكيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع، حيث جاء في نص المادة الأولى: "إن حسابات الشركة القابضة التي تم تجميعها مع حسابات الشركات المعنية التي هي تحت رقابتها تشكل الحسابات المجمعة للمجمع" (05-99، 1999، صفحة 11)، نرى من التعريف السابق أن القانون الجزائري سمى القوائم المالية المجمعة بالحسابات المجمعة، غير أنه أطلق عليها تسمية الحسابات المدمجة ضمن صلب النظام المحاسبي حيث حدد أن الهدف منها هو" تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموع الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد" (156-08، 2008، صفحة 15).

يعرف معيار التدقيق الدولي (ISA 600) القوائم المالية المجمعة على أنها قوائم مالية تشتمل على المعلومات المالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال ألية التجميع. (الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2023، صفحة 702)

2.3.1. تعريف المتطلبات: توحي كلمة متطلبات عن مقتضى الشيء وحاجياته، حيث يعرف (Oxford) المتطلب أنه" الشيء المشترط توافره أو الذي يحتاج إليه أو شرط مطلوب". (Oxford Dictionary, 1993, p. 732)

3.3.1. المتطلبات وفق معايير التدقيق الدولية (ISA): تعليمات منصوص عليها بوضوح تدعم الأهداف التي يرمي إليها المدقق وكذا المسؤوليات الواقعة على عاتقه، تأتي في شكل عبارات تشير إلى الالتزام على شكل" على المدقق"، "ينبغي على المدقق" و"يجب على المدقق". (بهلولي، 2018، صفحة 249)

4.3.1. المتطلبات العامة لممارسة مهنة التدقيق من منظور معايير التدقيق الدولية: يرتبط هذا النوع من المتطلبات بالصفات الشخصية التي يجب أن تتوفر في المدقق والتي على أساسها تبنى فعالية باقي المتطلبات سواء المتعلقة بالعمل الميداني أو المتعلقة بالأغراض التي يسعى المدقق لتحقيقها أو تلك المرتبطة بتقريره، ويعتبر أول من تطرق إلى هذه الصفات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، حيث بينها في شكل معايير ضمن معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، أما بالنسبة لمعايير التدقيق الدولية فلم تخصص هذه الصفات في شكل معايير مستقلة بل أوضحتها في مضمون الكثير من معاييرها، وتتمثل هذه المتطلبات في:

1.4.3.1. التأهيل العلمي والعملي للمدقق: يجب على المدقق أن يستوفي المؤهلات العلمية والخبرات العملية في ميدان المحاسبة والتدقيق الأمر الذي يسمح له بتأدية الالتزامات الموكلة إليه (الذنيبات، 2015، صفحة 53)، وبغرض تحصيل التأهيل العلمي في أي مجال يستلزم الممارسة المهنية لفترة معينة، ومهنة التدقيق كغيرها من المهن يحتاج من يمارسها قضاء فترة تدريبية لدى أحد مزاولي المهنة تحظى بعناية وإشراف وتقديم كافة سبل العون للمتدرب (Jnicshwietz, 2000, p. 190) ، وفي هذا السياق قامت معايير التدقيق الدولية بتنظيم التأهيل العلمي ضمن فقرات متعددة أوضحت القواعد المتعلقة به دون أن تخصصه بمعيار مستقل، ومن الفقرات التي نصت عليه مايلي:

نصت الفقرة (14) من معيار التدقيق الدولي (ISA 220) " رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية" على: أنه يجب على المسؤول المكلف بمهمة التدقيق التأكد من تمتع كافة أعضاء فريق التدقيق بالكفاءة والمؤهلات المناسبة، الأمر الذي يسمح لهم بالقيام بمهام التدقيق وفق ما تنص عليه المعايير المهنية والنصوص القانونية و التنظيمية (IAASB, 2021, p. 85)، حيث أوضح المعيار من خلال المواد التفسيرية أن المؤهلات والكفاءة ترتبط بوجود خلفية علمية بالإضافة إلى خبرة عملية تكتسب من خلال التدريب المناسب، كما حدد معيار التدقيق الدولي (ISA 610) " استخدام عمل المدققين الداخليين" أنه يمنع على المدقق الاستعانة بوظيفة التدقيق الداخلي في حالة تدني مستوى كفاءتها أو عدم تطبيقها لنهج منضبط ومنتظم (الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2023، صفحة 757)، أما بالنسبة لمعيار التدقيق الدولي (ISA 200) الذي يعتبر بمثابة الإطار التصوري لهذه المعايير، فقد نص على أنه " يجب أن يتوفر لدى المدقق مهارات متخصصة وكفاءة يمكن اكتسابها عن طريق التعليم العام والمعرفة الفنية التي يكتسبها من خلال دورات دراسية رسمية تنعقد بموجب اختبار تأهيلي ومن خلال الخبرة العملية التي يكتسبها تحت إشراف سليم". (زيادي و سعيدي، 2021، صفحة 221)

2.4.3.1. الاستقلال والحياد: يعتبر استقلال المدقق مبدأً أساسياً في مهنة التدقيق، حيث ارتبط مفهوم الاستقلال بالمهنة منذ نشأتها، فلطالما كان هناك ارتباط وثيق بين درجة الاعتماد على رأي المدقق ومدى استقلاله وموضوعيته، ويشير مصطلح الاستقلال في هذا المجال إلى عدم وجود مصالح للمدقق في المؤسسة محل التدقيق، كما يجب أن يتمتع بالاستقلال الذهني وهو أن يتم عمله دون أي ضغوطات أو تدخلات خارج عن نطاق القانون تؤثر عليه، ويتضمن استقلال المدقق ثلاثة أبعاد تتمثل في: (أحمد قايد، 2015، الصفحات 23-24)

- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق: يعني أن يتم إعداده وفق النظرة الشخصية للمدقق في ظل تمتعه بالحرية المطلقة.
- الاستقلال في مجال الفحص: يعني تمتع المدقق بالحرية التامة في اختيار السجلات والمفردات التي ستخضع لعملية التدقيق.
- الاستقلال في مجال إعداد التقرير: يعني خلو التقرير من أي تدخل أو تأثيرات من شأنها التأثير على موضوعية وصدق المعلومات الواردة فيه.

تم الإشارة إلى وجوب استقلالية المدقق في الكثير من فقرات معايير التدقيق الدولية نذكر البعض منها:

نصت الفقرة (14) من معيار التدقيق الدولي (ISA 200) على وجوب التزام المدقق بقواعد السلوك المهني الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين عند تدقيق القوائم المالية، ويندرج ضمن ذلك استقلال المدقق عن المؤسسة محل التدقيق، ويشمل الاستقلال الظاهري والاستقلال الذهني بحيث يحفظ الاستقلال قدرة المدقق على تأسيس رأي موضوعي والعمل بكل نزاهة والتحلي بنزعة الشك المهني.

ينص معيار التدقيق الدولي (ISA 210) " الاتفاق على شروط ارتباطات التدقيق" على وجوب تحقق المدقق قبل قبول مهمة التدقيق من تمكنه مما يلي: (IAASB, 2021, p. 69)

- قدرته الوصول إلى كافة المعلومات التي تدرك الإدارة أن لها صلة بإعداد القوائم المالية مثل: السجلات والوثائق وغيرها من الأمور.
- الوصول غير المقيد للأشخاص داخل المؤسسة والذي يعتقد أنه يتوجب عليه الحصول على أدلة تدقيق من طرفهم.

نلاحظ أن المعيار 210 لم يحمل في طياته مصطلح الاستقلال إنما أشار ضمنيا إلى أحد أبعاده وهو الاستقلال في مجال الفحص، حيث اشترط قبول المهمة بالحرية المطلقة للمدقق في وصوله إلى كافة الوثائق والأفراد داخل المؤسسة ما يسمح له بتحصيل أدلة تدقيق كافية يستند عليها لإبداء رأيه المهني، كما تناول معيار التدقيق الدولي (ISA 610) " استخدام عمل المدققين الداخليين" متطلب استقلال وظيفة التدقيق الداخلي كشرط لاستخدامها لأغراض عملية التدقيق، حيث ركز على مصطلح الموضوعية الذي يشير في صلب المعيار على أنه "تنفيذ المهام دون التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوغ له من جانب الأخرين بالغلبة على الأحكام المهنية" (IAASB, 2021, p. 467)، ويمكن تقييم استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعها في الهيكل التنظيمي والتأكد من عدم وجود قيود مفروضة عليها.

3.4.3.1. بذل العناية المهنية: هي مستوى معين من الأداء يلتزم به المدقق عند ممارسته للمهنة، يتحدد هذا المستوى من خلال عدة محددات كالقوانين والتشريعات التي يترتب عنها المسؤولية القانونية للمدقق حيث تمثل الحد الأدنى المطلوب للعناية المهنية، بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير الصادرة عن الهيئات المهنية الساعية لتحقيق مستويات مميزة لممارسي المهنة. (الصبان و نصر علي، 2002، صفحة 46) تمثل العناية المهنية أساسا مهما في تعزيز الثقة في تقرير المدقق والمهنة بصفة عامة، حيث تم تحديدها من قبل معايير التدقيق الدولية من خلال مجموعة من القواعد المنصوص عليها نذكرها في الأتي:

نص معيار التدقيق الدولي (ISA 220) من خلال الفقرة العاشرة على أنه " يجب أن يتم أي توكيل للعمل إلى المساعدين بطريقة معينة تضمن توفير تأكيد معقول أن مثل ذلك العمل سيتم تأديته بعناية واجبة من قبل شخص لديه درجة التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة" (لقليطي و قاسم، 2021، صفحة 271)، كما نصت المادة (14) من معيار التدقيق الدولي (ISA 200) على وجوب التحلي بقواعد السلوك المهني والتي يندرج ضمنها بذل العناية المهنية، إضافة إلى الكفاءة المهنية والتحلي بالنزاهة والموضوعية، والحفاظ على السرية والالتزام بالسلوك المهني المطلوب.

4.3.1. متطلبات تدقيق القوائم المالية المجمعة حسب معيار التدقيق الدولي (ISA 600).

نشر مجلس معايير التدقيق ومعايير خدمات التأكيد الأخرى (IAASB) معيار التدقيق الدولي رقم (600) "اعتبارات خاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعات (بما في ذلك عمل مدققي مكونات المجموعة) في 7 أفريل 2022 بنسخته المعدلة، يتناول المعيار الاعتبارات الخاصة التي على المدقق أخذها بعين الاعتبار عند تدقيق القوائم المالية لمجموعة (مجمع شركات)، ويوضح المعيار أن القوائم المالية للمجمع تعد إما عن طريق ألية التوحيد في حال كون الشركة الأم تسيطر على كافة الشركات التابعة لها، وإما عن طريق ألية التجميع التي يتسع فيها نطاق التجميع الذي يضم الشركات التابعة والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة، ويطلق على الشركات الداخلة في نطاق التجميع "المكونات" أي الشركات المكونة للمجمع والتي تدرج المعلومات المالية الخاصة بها في صلب القوائم المالية المجمعة، وحسب المعيار فإنه يمكن للمدقق المسؤول عن تدقيق المجمع إشراك مدققي المكونات في عمله ضمن شروط محددة، ولتدقيق مجمع شركات حسب هذا المعيار يجب على المدقق تطبيق المتطلبات التالية: (IAASB, 2022, pp. 518-524)

– مسؤوليات المدقق لإدارة الجودة: يتحمل المدقق المسئول عن تدقيق القوائم المالية المجمعة مسؤولية إدارة وتحقيق الجودة، من خلال الإشراف والتوجيه لأعضاء فريق التدقيق، كما يجب عليه صنع بيئة تدقيق تتوافق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية، وينبغي عليه المشاركة بصورة كافية في تدقيق المجمع ما يسمح بتوفير أساس مناسب لإبداء رأيه في القوائم المالية المجمعة.

–القبول والاستمرار: يجب على المدقق تقييم مدى قدرته على تحصيل أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بعملية التجميع والمعلومات المالية للمكونات لتأسيس رأيه قبل قبول مهمة تدقيق القوائم المالية لمجمع شركات أو الاستمرار فيها، لذا يجب على المدقق المسئول عن تدقيق هذه القوائم فهم المجمع ومكوناته وبيئته بالشكل المناسب مما يسمح له بتحديد المكونات المهمة، وفي حال توصله إلى عدم قدرته على تحصيل أدلة تدقيق كافية بسبب قيود تفرضها الإدارة، وأن هذا سيؤدي إلى احتمال عدم القدرة لإبداء الرأي، فعليه عدم قبول الارتباط أو الانسحاب في حالة ارتباط مستمر، وفي حال عدم قدرته على فك الارتباط لأسباب قانونية يمتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية المجمعة.

– **استراتيجية التدقيق العامة وخطة التدقيق:** يجب على المدقق وضع استراتيجية عامة للتدقيق وخطة لعملية تدقيق المجمع، مع مراعاة تطويرها عند الحاجة لذلك، وفي هذا السياق ينبغي عليه تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ أعمال التدقيق وتقدير الموارد اللازمة لأداء المهمة بما في

ذلك طبيعة مشاركة مدققي المكونات في حال إشراكهم وذلك بعد التحقق من توفرهم على الكفاءة واستيعابهم لقواعد السلوك المهني الواجب التحلي بها، وتقع مسؤولية توجيه وفحص أعمال مدققي المكونات على عاتق مدقق المجمع بالأخص في المجالات التي تحتوي على مخاطر التحريف الجوهري، ويساعد وجود خطة للتدقيق في تحديد الجوانب المهمة لعملية التدقيق، كما يسهل عملية توجيه أعضاء الفريق وتنسيق الأعمال المنجزة من طرف مدققي مكونات المجمع أو أي خبراء تم الاستعانة بهم.

-فهم المجمع ومكوناته وبيئته: يجب على المدقق التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها ولا يمكنه ذلك إلا بعد فهمه للمجمع وبيئته على سبيل المثال: معرفة الهيكل التنظيمي للمجمع، أنشطة وعمليات المجمع، المواقع التي يزاول فيها أنشطته، العوامل التنظيمية لمكونات المجمع، كما عليه أيضا أن يفهم الإطار المحاسبي المعتمد في إعداد القوائم المالية المجمعة ومعرفة مدى اتساق السياسات والممارسات المحاسبية على مستوى المجمع بما في ذلك ألية التجميع، وينبغي أيضا أن يحصل على فهم كافي لنظام الرقابة الداخلية من خلال طبيعة أدوات الرقابة ومدى وجود أنشطة تتعلق بإعداد القوائم المالية تطبق بشكل مركزي.

-الأهمية النسبية: يشير هذا المصطلح إلى مقدار الحذف أو التحريف في المعلومات المالية الذي ينتج عنه التأثير على القرارات الاقتصادية لمستخدمي هذه المعلومات، لذا يجب على المدقق تحديد الأهمية النسبية للمجمع عند وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، مع التركيز على الفئات من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي يحتمل أن يكون التحريف فيها ذو أهمية نسبية، وفي حال كون هذه الفئات من المعاملات، وأرصدة الحسابات والإفصاحات مقسمة عبر مكونات مختلفة فيجب تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في المكونات على أن لا تتجاوز الأهمية النسبية للتنفيذ للمجمع ككل، لذا يجب تحديد الحد الذي لا يمكن أن تعتبر الأخطاء التي تتجاوزه تافهة والتي ينبغي الإبلاغ عنها إلى مدقق المجمع.

-الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيمة: يعني اتخاذ الإجراءات المناسبة لإدارة المخاطر المؤدية إلى تحريفات ذات أهمية في المعلومات المالية، لذا يتعين على مدقق المجمع تصميم إجراءات مناسبة لمعالجة المخاطر المقيمة مع تحديد نوع العمل الموكل لكل من فريق التدقيق التابع لمدقق المجمع، والعمل الموكل إلى مدققي المكونات، مع تحديده لطبيعة ومدى مشاركته في الأعمال الموكلة إليهم، كما يتم تحديد المكونات التي ستشهد تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية استجابة لمخاطر التحريف، ويتعين على مدقق المجمع تصميم إجراءات معينة للمكونات المهمة والمرجح أن تتضمن مخاطر كبيرة للتحريف الجوهري في القوائم المالية المجمعة، وفي إطار مشاركة مدقق المجمع في العمل لمدققي المكونات ذات الأهمية النسبية يجب عليه مناقشة مدقق المكون بخصوص الأنشطة المهمة بالنسبة للمكون، ومناقشته حول قابلية المكون لاحتمال وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، كما يجب مراجعة وثائق مدقق المكون للمخاطر الكبيرة المحددة للتحريف الجوهري في القوائم المالية المجمعة، وفي حال استنتاج وجود مخاطر كبيرة تحتمل وجود تحريف جوهري في القوائم المالية المجمعة في أحد المكونات التي يقوم مدقق المكون بالعمل عليها فيجب تقييم مدى ملاءمة إجراءات التدقيق الإضافية التي تتخذ استجابة لهذا لتحريف في القوائم المالية المجمعة، من خلال الاطلاع على عمل مدقق المكون و تقييم إمكانية أداءه لإجراءات التدقيق الإضافية لوحده أم يتوجب مشاركة مدقق المجمع في تنفيذ هذه الإجراءات.

-الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري الناشئة عن عملية التجميع: يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية استجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تنشأ عن عملية التجميع، وفي هذا الإطار يتأكد مدقق المجمع من سلامة محيط التجميع وفقا للإطار المحاسبي المطبق، كما يجب أن يتحقق من مناسبة ودقة التعديلات وعملية إعادة التصنيف لعملية التجميع، كما عليه أن يقيم احتمالية وجود أي غش أو تحيز للإدارة.

-الأحداث اللاحقة: يتحمل مدقق المجمع مسؤولية تنفيذ إجراءات تدقيق تسعى للتعرف على أي أحداث تقع بين تاريخ القوائم المالية للمكونات وتاريخ تقريره حول القوائم المالية المجمعة تتطلب تعديلا أو إفصاحا في هذه الأخيرة، كم يجب عليه إخطار مدققي المكونات عند إشراكهم في مهمة تدقيقه بإبلاغه عن أي أحداث لاحقة يكتشفونها تستلزم تعديلا أو إفصاحا في القوائم المالية المجمعة.

-التواصل مع مدققي المكونات: يتعين على مدقق المجمع أن يكون دقيقا في تواصله مع مدققي المكونات حيث يجب أن يحدد العمل المتعين القيام به والاستخدام الذي يتعين القيام به لهذا العمل، حيث يجب أن يتضمن هذا التواصل الوضوح التام بالنسبة لقبول مدققي المكونات المساعدة في عملية تدقيق المجمع مع التزامهم بقواعد السلوك المهني، إضافة إلى وجوب تحديد العتبة التي لا تعتبر التحريفات التي تتجاوزها تافهة بالنسبة للقوائم المالية المجمعة، كما يجب أن يبلغ مدقق المجمع مدققي المكونات بضرورة تبليغه في الوقت المناسب عن أي مخاطر لوجود تحريفات

جوهرية في القوائم المالية المجمعة، وعلى العموم يطلب من مدققي المكونات بإبلاغه بجميع الأمور التي لها علاقة باستنتاجاته بخصوص تدقيق المجمع.

– تقييم أدلة التدقيق المحصل عليها: يقيم مدقق المجمع كفاية وملاءمة الأدلة التي تحصل عليها من إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها، بما فيها الأعمال التي نفذت من قبل مدققي المكونات والتبليغات الواردة من قبلهم، لتوفير أساس يستند عليه لإبداء رأيه في القوائم المالية المجمعة.

يجب على مدقق المجمع أن يقيم أثر الأخطاء غير المصححة على رأيه في القوائم المالية المجمعة وأي حالات تعذر عليه تحصيل أدلة تدقيق مناسبة.

–التواصل مع إدارة المجموعة والمسؤولين عن حوكمة المجموعة: يجب على المدقق أن يقدم لإدارة المجمع نظرة عامة عن نطاق عملية التدقيق وتوقيتها مع الإشارة إلى الأعمال التي ستتم في المكونات، وفي حال اكتشاف وجود غش يجب عليه إبلاغ المستوى الإداري المناسب.

يجب على مدقق المجمع التواصل مع المكلفين بالحوكمة وإبلاغهم عن الأعمال المخطط تنفيذها في المكونات وطبيعة الأعمال المسندة إلى مدققي المكونات، ومن أهم النقاط التي ينبغي عليه إبلاغهم عنها حالات الغش التي تتورط فيها الإدارة سواء الخاصة بالمجمع أو أحد المكونات والتي تؤدي إلى تحريف جوهري، كما يبلغهم أيضا عن القيود التي قلصت نطاق تدقيقه للمجمع، ويضاف إلى النقاط سالفة الذكر أي حالات فحص لعمل مدقق مكون ما أثار مخاوف لدى مدقق المجمع بخصوص جودة عمله.

يتعين على مدقق المجمع تحديد أوجه القصور في الرقابة الداخلية لإبلاغ المسؤولين عن الحوكمة وإدارة المجمع عنها حسبا لمعيار التدقيق الدولي (265).

–التوثيق: يجب أن تتضمن وثائق التدقيق الأمور الأتية:

- تحليل للمكونات مع الإشارة إلى المكونات المهمة وأساس تحديد هذه الأهمية، وطبيعة العمل الذي جرى على المعلومات المالية للمكونات.
- طبيعة وتوقيت ومدى مشاركة مدقق المجمع في الأعمال التي قام بها مدققو المكونات على المكونات ذات الأهمية النسبية.
- الاتصالات والتبليغات المكتوبة بين مدقق المجمع ومدققي المكونات.

2. الدراسة الميدانية

تم الاعتماد في الجانب التطبيقي على أداة الاستبيان لجمع البيانات الأولية.

1.2. مجتمع وعينة الدراسة

يتشكل مجتمع الدراسة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين لدى المجلس الوطني للمحاسبة، ولمعالجة موضوع الدراسة تم توزيع (60) استبانة على عينة عشوائية، من خلال مراسلتهم إلكترونيا عن طريق البريد المهني أو تسليمها يدويا من خلال التنقل إلى مكاتبهم بالنسبة للمكاتب المتواجدة على مستوى ولاية الشلف، حيث تم استرجاع (33) استبانة من أصل (60)، وبعد فحصها تم استبعاد استبانة واحدة لعدم استيفائها لشروط الإجابة، حيث قدرت الاستبانات الخاضعة للدراسة ب (32) استبانة أي ما يعادل نسبة 53% من عينة الدراسة.

2.2. نموذج الدراسة

قمنا بافتراض المتغير المستقل هو المحور الأول للاستبيان، والمحور الثاني والثالث هي متغيرات تابعة، وهي كما يلي:

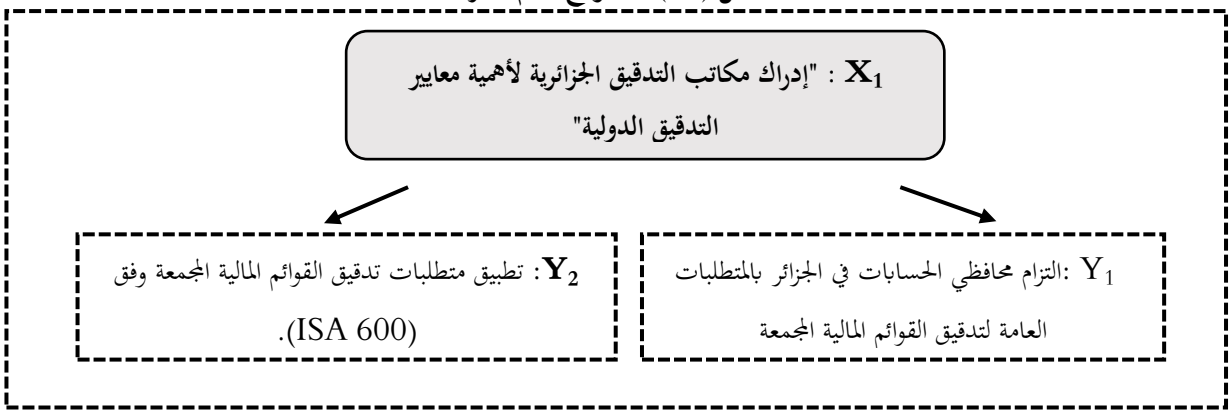
المتغير المستقل "X_1": "إدراك مكاتب التدقيق الجزائرية لأهمية معايير التدقيق الدولية".

المتغير التابع الأول "Y_1": "التزام محافظي الحسابات في الجزائر بالمتطلبات العامة لتدقيق القوائم المالية المجمعة "، ويقصد به مدى التزامهم بمتطلبات التأهيل العلمي والاستقلالية وبذل العناية المهنية.

المتغير التابع الثاني "Y_2": " تطبيق متطلبات تدقيق القوائم المالية المجمعة وفق ISA 600".

وبناءً على الطرح السابق يمكن تمثيل نموذج الدراسة في الشكل التالي:

الشكل (02): النموذج العام للدراسة.



المصدر: من إعداد الباحثين.

1.2.2. فرضيات الدراسة والصيغة الرياضية للنموذجين: قمنا بصياغة فرضيتين حتى يتم الإجابة عنهما بعد صياغة النموذج العام الذي ينقسم لنموذجين كل نموذج يضم المتغير المستقل ومتغير تابع، وتعتبر الفرضيتين ضروريتين لمثل هذا النوع من الدراسات وهي على النحو التالي:

الفرضية الأولى: H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك مكاتب التدقيق الجزائرية لأهمية معايير التدقيق الدولية في الالتزام بالمتطلبات العامة لتدقيق القوائم المالية المجمعة.

الفرضية الثانية: H_0 :. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك مكاتب التدقيق الجزائرية لأهمية معايير التدقيق الدولية على تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي ISA 600.

وتعتبر الفرضية " H_1 " هي الفرضية البديلة للفرضيتين أعلاه على حسب حالة كل فرضية.

وسيتم الإجابة على هاتين الفرضيتين التي تمس كل واحدة منها متغير النموذج بعد صياغته وتحليله، والذي يأخذ الصيغة الرياضية الموالية والتي توافق شكل الانحدار الخطي البسيط:

النموذج الأول: $$Y_1 = \alpha_1 + \beta_1 . X_1 + \varepsilon_i$$ **النموذج الثاني:** $$Y_2 = \alpha_2 + \beta_2 . X_1 + \varepsilon_i$$

حيث تمثل رموز المعادلة ما يلي:

$\mathbf{X_1}$: إدراك مكاتب التدقيق الجزائرية لأهمية معايير التدقيق الدولية.

$\mathbf{Y_1}$: الالتزام بالمتطلبات العامة لتدقيق القوائم المالية المجمعة.

$\mathbf{Y_2}$: تطبيق متطلبات تدقيق القوائم المالية المجمعة وفق (ISA 600).

α_1 : الثابت للنموذج الأول.

α_2 : الثابت للنموذج الأول .

β_2 : قيمة ميل المتغير المستقل في النموذج الثاني.

β_1 : قيمة ميل المتغير المستقل في النموذج الاول.

3.2. اختبار صدق وثبات أداة الاستبيان

للتأكد من صدق وثبات الاستبيان سنقوم باختباره عن طريق المقاييس التالية:

1.3.2. اختبار ثبات الاستبيان

يشير مقياس الثبات إلى مدى ثبات الأداة المستخدمة في القياس وهي الاستبيان، ويكون مقبولا إحصائياً إذا كانت قيمة ألفا كرونباخ "*Cronbach Alpha*" أكبر من (0.60) (Sekaran, 2010, p. 311) وكلما اقتربت من الواحد الصحيح (1) دلَّ ذلك على درجة ثبات قوية لأداة الاستبيان، وبالنظر إلى البيانات الواردة في الجدول الموالي نلاحظ أن قيمة ألفا كرونباخ لجميع العبارات تراوحت بين (0.751) و(0.801) و(0.885) أما قيمة ثبات الاستبيان ككل فقد بلغت (0.886) وهي قيمة عالية، لذا يمكن القول أن الاستبيان المستخدم يتصف بالثبات ويمكن الاعتماد عليه في تكرار الدراسة عدة مرات.

جدول رقم (04): معاملات الثبات ألفا كرونباخ للاستبيان المستخدم.

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرومباخ
المحور الأول"X1"	09	0.751
المحور الثاني"Y1"	09	0.801
المحور الثالث"Y2"	15	0.885
الاستبيان ككل	33	0.886

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

2.3.2. اختبارات صدق الاستبيان

لقد تم اختبار صدق أداة الدراسة (الاستبيان) من خلال اختبارين هما:

1.2.3.2. الصدق الظاهري: لقد قمنا بتصميم الاستبيان في شكله الأولي، ليتم بعدها عرضه على عدد من المحكمين ذوي الخبرة، لغرض تقديم أراءهم حول ملاءمة عباراته وتقويم السلامة اللغوية، ومدى ملاءمته لأهداف الدراسة، ليتم بعدها الأخذ بتصحيحاتهم وتوجيهاتهم بعين الاعتبار في التصميم النهائي للاستبيان الموزع على عينة الدراسة.

2.2.3.2. الصدق البنائي: لقياس الصدق البنائي لأداة الدراسة اعتمدنا على مدى الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان وذلك بحساب معاملات الارتباط "بيرسون" بين كل عبارة من عبارات محاور الاستبيان وجميع عبارات المحور الذي تنتمي إليه، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (05): نتائج قياس الصدق البنائي للاستبيان.

محـــــــــاور الاستبيان							
المحور الأول "X_1"		المحور الثاني "Y_1"		المحور الثالث "Y_2"			
رقم العبارة	P	رقم العبارة	P	رقم العبارة	P	رقم العبارة	P
01	**0.500	01	**0.535	01	**0.662	10	**0.805
02	*0.417	02	**0.630	02	**0.746	11	**0.757
03	**0.675	03	**0.679	03	**0.591	12	**0.737
04	**0.704	04	**0.659	04	**0.751	13	**0.728
05	**0.713	05	**0.490	05	**0.552	14	0.19
06	**0.458	06	**0.776	06	**0.302	15	0.22
07	**0.696	07	**0.658	07	**0.834		
08	**0.660	08	**0.702	08	**0.801		
09	**0.481	09	**0.575	09	**0.590		

* عند مستوى معنوية (0.05) / ** عند مستوى معنوية (0.01). / ***P***: معامل الارتباط بيرسون.

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط لعبارات المحور الأول والثاني دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01) باستثناء العبارة (02) من المحور الأول فمعامل الارتباط الخاص بها دال إحصائيا عن مستوى المعنوية (0.05)، أما بالنسبة للمحور الثالث فجميع عباراته دالة احصائيا عن مستوى المعنوية (0.01) باستثناء العبارتين الأخيرتين، ويشير ذلك إلى وجود اتساق داخلي بين كل عبارة من عبارات المحاور والمحور الذي تنتمي إليه ل (31) عبارة من أصل (33) عبارة في المجمل، ومنه نستنتج أن أداة القياس المستعملة في الدراسة ذات صدق بنائي. ويمكن اعتمادها في القياس.

4.2. تحليل نتائج الدراسة

1.4.2. خصائص عينة الدراسة: يمكن إيجاز الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة في الجدول التالي:

جدول رقم (06): خصائص عينة الدراسة "المؤهل العلمي والمهنة والخبرة المهنية".

المؤهل العلمي	العدد	النسبة %	المهنة	العدد	النسبة %	سنوات الخبرة	العدد	النسبة %
ليسانس	12	%37.5	محافظ حسابات	27	% 84.4	أقل من 5 سنوات	02	%6.3
ماستر	12	% 37.5	خبير محاسبي	05	% 15.6	من 05 إلى 10 سنوات	11	% 34.4
دراسات عليا	08	% 25.0	/	/	/	أكثر من 10 سنوات	19	% 59.4
المجموع	32	% 100	المجموع	32	% 100	المجموع	32	% 100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن النسبة الأكبر في المؤهلات العلمية كانت لحملة شهادة الليسانس مناصفة مع حملة شهادة الماستر، إذ شكلت ما نسبته 37.5 % لكل واحدة منهما، أما بالنسبة لحملة الشهادات العليا فقد شكلت ربع العينة، وهي نسبة جيدة تدل على اهتمام عينة الدراسة بالجانب الأكاديمي رغم أن شهادة الليسانس تعتبر كافية لهم لممارسة المهنة، كما يتضح من الجدول السابق أن نسبة محافظي الحسابات هي الغالبة من ناحية المهنة حيث بلغت 87.4 % وهذا شيء طبيعي نظرا لقلة الخبراء المحاسبين مقارنة بمحافظي المحاسبين المسجلين ضمن جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما بالنسبة للخبرة العملية فيلاحظ أن أغلبية أفراد العينة لديهم خبرة تفوق 05 سنوات، وهذا يدل على أن غالبية المستجوبين لديهم معرفة وخبرة كافية بخصوص المهنة.

2.4.2. نتائج التحليل الإحصائي لمحاور الاستبيان

تم الاعتماد على الوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل محاور الاستبيان، إذ اعتمد الباحثان ميزان تقديري لمقياس ليكرت الخماسي لأسئلة المحاور، حيث تم حساب طول الفئة وذلك من خلال تقسيم المدى (5-1=4) على عدد الفئات أي (4÷5 = 0.80)، وللتوضيح أكثر وضعنا الجدول التالي:

جدول رقم (07): ميزان تقديري حسب مقياس سلم ليكرت.

الوصف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
فئة المتوسط الحسابي	من 1 إلى 1.8	من 1.81 إلى 2.6	من 2.61 إلى 3.4	من 3.41 إلى 4.2	من 4.21 إلى 5
الدرجة	ضعيفة جدا	ضعيفة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جدا

المصدر: من إعداد الباحثين.

أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي لعبارات المحور الأول ككل والمعنون بأهمية معايير التدقيق الدولية بلغ (3.64) الأمر الذي يدل على أنه حقق مستوى موافقة بدرجة مرتفعة، مما يدل على أن أفراد العينة يؤكدون أهمية معايير التدقيق الدولية وهو ما يشير إلى ارتفاع مستوى الإدراك لديهم لأهميتها، كما بلغ الانحراف المعياري لعبارة المحور ككل (0.53) ما يدل على اتساق وانسجام إجابات أفراد العينة.

أما بخصوص المحور الثاني: "التزام محافظي الحسابات في الجزائر بالمتطلبات العامة لتدقيق القوائم لمالية المجمعة" فقد بلغ المتوسط الحسابي لمجموع عباراته (4.12) ما يدل على تحقيق مستوى موافقة بدرجة مرتفعة، ما يشير إلى أن هناك اتفاق لأفراد العينة حول وجود التزام لممارسي مهنة التدقيق في الجزائر بالتأهيل العلمي والاستقلالية وبذل العناية المهنية، كما يشير الانحراف المعياري الذي بلغ (0.41) إلى اتساق إجابات أفراد العينة وعدم تشتتها.

أما فيما يخص المحور الثالث: " تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمتطلبات معيار التدقيق الدولي (ISA 600)"، فقد كان المتوسط الحسابي لمجموع عباراته (3.95) إذ حقق مستوى موافقة بدرجة مرتفعة، ما يشير إلى أن أفراد العينة يرون أن هنالك تطبيق لمتطلبات هذا المعيار في الجزائر، كما نلاحظ من خلال الانحراف المعياري الذي كان (0.51) أنه هناك اتساق لإجابات أفراد العينة.

3.4.2. نتائج اختبار صحة وملاءمة نموذج الدراسة

لاختبار ملاءمة وصحة النموذج تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي واختبار مشكلة الارتباط الذاتي.

1.3.4.2اختبار التوزيع الطبيعي: بغية التأكد من كون البيانات المجمعة موزعة طبيعيا، تم الاستعانة باختبار كولمجروف-سميرنوف "*Kolmogrove-Smirnove*" من أجل التحقق من ذلك، وكانت النتائج على النحو التالي:

جدول رقم (08): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي.

المتغيرات	إحصائية K-S	Sig –K-S	التوزيع
X1	0.170	0.020	غير طبيعي
Y1	0.129	0.193	طبيعي
Y2	0.143	0.093	طبيعي

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS

نرى من الجدول السابق أن المعنوية الإحصائية لمعاملات K-S للتوزيع الطبيعي كانت أكبر من 5% بالنسبة للمتغيرات التابعة مما يمكننا القول أن البينات للمحورين التابعين تتبع التوزيع الطبيعي، أما بالنسبة للمتغير المستقل فقد كانت المعنوية الإحصائية لمعاملات K-S أقل من 5% يعني ذلك أن البيانات لا تقترب من التوزيع الطبيعي، وللإشارة فإن القاعدة الإحصائية تنص على أنه "كلما كان حجم العينة كبيرا (أكبر من 30 مشاهدة) كلما اقتربت البيانات من التوزيع الطبيعي تلقائيا حتى ولو كشف الاختبار عكس ذلك" (سيكاران، 2006، صفحة 390).

2.3.4.2 اختبار مشكلة الارتباط الذاتي: تتجلى مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج إذا كانت المشاهدات المتجاورة مرتبطة، إذ سينتج أثر المتغير المستقل على المتغير التابع بدرجة كبيرة جراء ذلك الارتباط، ولفحص هذه المشكلة تم استخدام اختبار *Durben-Watson* ويتراوح مجال قيمة هذه الإحصائية بين " 0 – 4" بحيث كلما اقتربت النتيجة من الصفر دلت على وجود ارتباط موجب قوي بين البواقي المتعاقبة، أما النتيجة القريبة من (4) فتشير إلى وجود ارتباط سالب قوي، وتعتبر النتيجة المثالية تلك التي تتراوح بين (1.5) و (2.5) والتي تعني عدم وجود ارتباط ذاتي بين القيم المتجاورة للمتغيرات، وبعد إجراء اختبار الارتباط الذاتي لمتغيرات نموذج الدراسة تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (09): نتائج اختبار الارتباط الذاتي

النموذج	المتغيرات		إحصائية D-W
الأول	X_1	المحور الأول	2.11
	Y_1	المحور الثاني	
الثاني	X_1	المحور الأول	2.41
	Y_2	المحور الثالث	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن القيم الإحصائية D-W لجميع المتغيرات وقعت ضمن المجال المثالي، بالتالي نستنتج أنه ليس هناك ارتباط ذاتي بين المتغيرات يؤثر على صحة النموذج.

4.4.2. اختبار الفرضيات: بعد تصميم النموذج العام وإعداد الفرضيات والقيام باختبار سلامة وملاءمة النموذج، سنقوم باختبار الفرضيات من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل على المتغيرين التابعين كل على حدا، حيث أسفرت النتائج على ما يلي:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك مكاتب التدقيق الجزائرية لأهمية معايير التدقيق الدولية على الالتزام بالمتطلبات العامة لتديق القوائم المالية المجمعة.

جدول رقم (10): نتائج اختبار أثر إدراك مكاتب التدقيق الجزائرية لأهمية معايير التدقيق الدولية في الالتزام بالمتطلبات العامة لتدقيق القوام المالية المجمعة.

المتغير التابع	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة فيشر	الثابت	معامل الانحدار	المعنوية الاحصائية
Y1	0.373	0.139	4.84	1.645	0.484	0.036

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تشير النتائج في الجدول السابق أن معامل الارتباط بلغ (0.373) ما يدل إحصائيا على وجود ارتباط طردي قريب من المتوسط بين المتغير التابع والمتغير المستقل، كما بلغ معامل التحديد (0.139) والتي تفسر على أن إدراك مكاتب التدقيق في الجزائر لأهمية معايير التدقيق الدولية يساهم ب 13 % من الالتزام بالمتطلبات العامة لتدقيق القوائم المالية المجمعة وهي التأهيل العلمي والاستقلالية وبذل العناية المهنية، أما 87 % المتبقية فتعود لمتغيرات وعوامل أخرى، من اختبار فيشر نجد أن قيمة (F=4.84) بمعنوية إحصائية أقل من 5% (0.036)< (0.05) وهذا ما يجعلنا نرفض الفرض الصفري H_0 ونقبل الفرض البديل H_1 التي تنص على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك مكاتب التدقيق الجزائرية لأهمية معايير التدقيق الدولية في الالتزام بالمتطلبات العامة لتديق القوائم المالية المجمعة.

من خلال النتائج السابقة يمكن كتابة الصيغة الرياضية للعلاقة الانحدارية بين للمتغير المستقل والمتغير التابع للنموذج الأول على النحو التالي:

$$Y_1 = 1.64 + 0.48.X_1 + \varepsilon_t$$

الفرضية الفرعية الثانية: الفرضية الثانية: H_0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك مكاتب التدقيق الجزائرية لأهمية معايير التدقيق الدولية على تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي (ISA 600).

جدول رقم (11): نتائج اختبار أثر إدراك مكاتب التدقيق الجزائرية لأهمية معايير التدقيق الدولية على تطبيق متطلبات معيار ISA 600.

المتغير التابع	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة فيشر	الثابت	معامل الانحدار	المعنوية الاحصائية
Y2	0.413	0.171	6.175	1.83	0.019	0.019

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تشير النتائج في الجدول السابق أن معامل الارتباط بلغ (0.413) ما يدل إحصائيا على وجود ارتباط طردي قريب من المتوسط بين المتغير التابع والمتغير المستقل، كما بلغ معامل التحديد (0.171) والتي تفسر على أن إدراك مكاتب التدقيق في الجزائر لأهمية معايير التدقيق الدولية يساهم ب 17 % في تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي (ISA 600)، أما 83 % المتبقية فتعود لمتغيرات وعوامل أخرى، من اختبار فيشر نجد أن قيمة (F=6.1) بمعنوية إحصائية أقل من 5% (0.019)< (0.05) وهذا ما يدفعنا إلى رفض الفرض الصفري H_0 وقبول الفرض البديلH_1 التي تنص على أنه: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك مكاتب الجزائرية لأهمية معايير التدقيق الدولية على تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي (ISA 600).

من خلال النتائج المتحصل عليها يمكن كتابة الصيغة الرياضية للعلاقة الانحدارية بين للمتغير المستقل والمتغير التابع للنموذج الثاني كما يلي:

$$Y_2 = 1.83 + 0.51.X_1 + \varepsilon_t$$

الخلاصة:

بناءً على ما تم ذكره من أدبيات نظرية وتحليل لبيانات الدراسة الميدانية توصلنا إلى النتائج الأتية:

- إن تطبيق معايير التدقيق في الجزائر سيساهم في جذب رؤوس الأموال الأجنبية ويساعد الدولة على مراقبة نشاط الشركات متعددة الجنسيات على المستوى المحلي، كما يعمل على ضمان معلومات ذات مصداقية وشفافية، إضافة إلى ذلك فتح السبيل للاعتراف على المستوى الدولي بالشهادات المهنية لمزاولي مهنة التدقيق في الجزائر.
- يعتبر معيار التدقيق الدولي ISA 600 مرشدا للمدقق لتدقيق مجمع شركات من خلال إيضاحه لكافة الإجراءات والمتطلبات التي على المدقق اتباعها في إطار مهمته.
- هناك مستوى إدراك مرتفع لممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لأهمية معايير التدقيق الدولية.
- ترى عينة الدراسة أن مزاولي المهنة في الجزائر يتمتعون بالتأهيل العلمي والعملي، والاستقلالية، مع بذلهم للعناية المهنية الواجبة.
- ترى عينة الدراسة أن متطلبات تدقيق القوائم المالية المجمعة الواردة في نص المعيار ISA 600 مطبقة في الجزائر.
- وفقا للنتائج الإحصائية سالفة الذكر فإن لإدراك مكاتب التدقيق في الجزائر لأهمية معايير التدقيق الدولية أثر إيجابي على تطبيق متطلبات تدقيق القوائم المالية المجمعة غير أنه أثر يتصف بالضعف، مما يمكن القول أن إدراك أهمية هذه المعايير وحده ليس كافي لتطبيق متطلبات تدقيق القوائم المالية المجمعة.

بناءً على النتائج السابقة نقدم الاقتراحات التالية:

- إصدار معيار جزائري للتدقيق يتعلق بتدقيق المجمعات من خلال تبني معيار التدقيق الدولي ISA 600.
- الرفع من دينامكية إصدار معايير التدقيق الجزائرية مع إجراء التحيين الدوري للمعايير الصادرة بما يتوافق مع معايير التدقيق الدولية.
- التشجيع على الاهتمام بالعمل بمعايير التدقيق الدولية في الوسط المهني الجزائري، من خلال تنظيم الملتقيات والدورات التكوينية للمدققين والتي تسعى لبيان كيفية العمل بهذه المعايير.
- على مكاتب التدقيق في الجزائر العمل بمعايير التدقيق الدولية غير المتبناة بهدف رفع المستوى المهني المحلي لنيل فرصة الاعتراف الدولي.

الإحالات والمراجع:

1. Cahan, S., & Sun, J. (2015). the effect of audit experience on audit fees and audit quality. journal of Accounting & Auditinig & Financee, 30(01)
2. IAASB. (2021). handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements (Vol. 01). New York: International Federation of Accountants (IFAC).
3. IAASB. (2022). handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements (Vol. 01). New York: International Federation of Accountants (IFAC).
4. Jnicshwietz, R. (2000). Empirical research external auditors detection of financial statements fraud. journal of accounting literature, 19.
5. Oxford Dictionary. (1993). Clarendon press.
6. Sekaran, U. (2010). Research Methods Business : A skill building Approach. New York.
7. الإتحاد الدولي للمحاسبين. (2023). المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية بللمراجعين والمحاسبين. (الهيئة السعودية للمراجعين و المحاسبين، المترجمون) السعودية.
8. الأخضر لقليطي، ولحسن دردوري. (2019). التأهيل العلمي والعملي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية: دراسة تحليلية. مجلة دفاتر اقتصادية، 10(01).
9. الأخضر لقليطي، ووديع قاسم. (2021). معيار العناية المهنية اللازمة للمراجعة في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية- دراسة تحليلية-. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية.
10. القانون 05-99. (09 أكتوبر, 1999). المحدد لكيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع. الجريدة الرسمية العدد 87.
11. القانون 10-01. (11 جويلية, 2010). المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية رقم 42.
12. القانون 156-08. (26 جويلية, 2008). المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة و محتو الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها. الجريدة الرسمية العدد 19.
13. أوما سيكاران. (2006). طرق البحث في الإدارة-مدخل لبناء المهارات البحثية-. (إسماعيل بسيوني، المترجمون) الرياض: دار المريخ للنشر.
14. حسين عبد الله دشلة. (2019). دليل التدقيق الداخلي (إجراءات تفصيلية لمعايير التدقيق الدذولية و معايير الانتوساي). عمان: دار أمجد للنشر و التوزيع.
15. سامي زيادي، ويحي سعيدي. (2017). أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية (ISA) لإصلاح و تطوير مهنة التدقيق في الجزائر. مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية.
16. سامي زيادي، ويحي سعيدي.(2021). متطلبات ممارسة مهنة التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، 06(01).
17. سحنون بونعجة، ونبيل بوفليح. (2018). أثر الانضمام لمنظمة التجارة العالمية (omc) على سوق الخدمات المحاسبية في ظل سياسات إصلاح المهن المحاسبية في الجزائر. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، 04(02).
18. صالح حميداتو. (2023). معايير التدقيق الدولية و البيئة الجزائرية. مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، 08(01).
19. عبد القادر بكيحل. (2018). أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA في البيئة الاقتصادية الجزائرية . مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، 14(18).
20. علي عبد القادر الذنيبات. (2015). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية (الطبعة الخامسة). الأردن: دار وائل.
21. فؤاد عبد العزيز. (2023). صعوبات و تحديات تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و المراجعة في الجزائر. أطروحة دكتوراه شعبة المالية و المحاسبة ، تخصص محاسبة و تدقيق. كلية العلوم الاقتصادية: جامعة الجزائر 3.

22. مُحَمَّد صبير الصبان، و عبد الوهاب نصر علي. (2002). المراجعة الخارجية-المفاهيم الأساسية و اليات التطبيق وفقا لمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية. الإسكندرية: الدار الجامعية.

23. نور الهدى بهلولي. (2018). أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي. مجلة أبحاث إقاصادية وإدارية(24).

24. نادية غالم، و حسين برياطي. (2023). مساهمة المدقق الخارجي في الحد من أثار ممارسات المحاسبة الابداعية على جودة القوائم المالية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق .ISA240 مجلة الاستراتيجية و التنمية، 13(01).

25. نور الدين أحمد قايد. (2015). التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية (المجلد الطبعة الأولى). الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.