

تحسين جودة تبني المعايير الجزائرية للتدقيق - دراسة ميدانية لعينة من المدققين القانونيين -

أ.د. بوزيدة حميد أ. سايح فايز

كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
جامعة بومرداس

ملخص:

تهدف الدراسة الى تحسين جودة تبني المعايير الجزائرية للتدقيق، من خلال ابراز أهميتها، كيفية تحسين تبنيها، استشراف المؤسسات المعنية بتطبيقها واستشراف الوقت المناسب للتبني، ولتحقيق أهداف الدراسة وقصد جمع البيانات اللازمة، تم اعداد استبانة خصيصا لهذا الغرض، حيث تم توزيعها على عينة من المدققين القانونيين، وبعد جمع البيانات وتحليلها تم التوصل الى أن هناك تأييد بضرورة تبني كل المعايير الجزائرية للتدقيق دفعة واحدة، مع تبويبها وفقا لسيرورة عملية التدقيق، حيث استحسّن أفراد العينة أن يكون ذلك في أقرب وقت وخلال هذه السنة، باستخدام المعايير الدولية للتدقيق لتطوير معايير وطنية؛ لتطبق على تدقيق الحسابات المجمعة بالنسبة للمؤسسات المدرجة بالبورصة والمطبقة للنظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية للتدقيق، المعايير الجزائرية للتدقيق، التدقيق القانوني.

Abstract :

Cette étude vise à améliorer la qualité de l'adoption des normes algériennes d'audit, en mettant l'accent sur leur importance, les améliorations à apporter aux normes existantes, les entreprises concernées par l'application et le bon moment pour le faire. Pour cela, nous avons fait un sondage pour avoir les points de vues des auditeurs légaux, et après la collecte et l'analyse des données, nous avons atteint qu'il y a une nécessité d'adoption de toutes les normes algériennes d'audit en même temps et à court terme, à travers l'utilisation des normes internationales d'audit pour l'élaboration des normes locales, afin d'appliquer à l'audit des comptes consolidés des entreprises cotées à la bourse qui utilisent le système comptable financier.

Mots clés: normes Internationales d'audit (ISA), normes algériennes d'audit (NAA), experts comptables.

مقدمة:

منذ سنة 2011، تتجه الجزائر نحو تبني المعايير الدولية للتدقيق، فحسب المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، فإن المجلس الوطني للمحاسبة يقوم بمتابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.

وقد بدأ فعليا تطبيق المعايير الدولية للتدقيق بالجزائر، والمسماة بالمعايير الجزائرية للتدقيق ابتداء من 04 فيفري 2016، حيث اقتصر التطبيق الاولي على أربع معايير جزائرية، وهي:

- المعيار الجزائري للتدقيق -210- اتفاق حول أحكام محام التدقيق؛
- المعيار الجزائري للتدقيق -505- التأكيدات الخارجية؛
- المعيار الجزائري للتدقيق -560- أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والاحداث اللاحقة؛ و
- المعيار الجزائري للتدقيق -580- التصريحات الكتابية.

وقد تم صدور هذه المعايير عن طريق المقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية، والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

وقد صدر أيضا¹ المقرر الوزاري رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 والمتضمن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 300، 500، 510 و700،² يليه بعد ذلك مقرر وزارة المالية رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 والمتضمن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق رقم 520، 570، 610، و620.³

من خلال ما سبق، نلاحظ أن إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق شمل المجموعة الأولى (200-299) بعنوان المبادئ العامة والمسؤوليات، والمجموعة الثانية (300-499) بعنوان تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء، والمجموعة الثالثة (500-599) بعنوان أدلة المراجعة، والمجموعة الرابعة (600-699) بعنوان الاستفادة من عمل الآخرين، والمجموعة الخامسة (700-799) بعنوان نتائج وتقارير المراجعة، ولم يتم صدور أي معيار يخص المجموعة السادسة (800-899) بعنوان المجالات المتخصصة.

ان المتنبع لإصدارات المعايير الدولية للتدقيق الخاصة بتدقيق القوائم المالية، يلاحظ أنها مبوبة تبعا لمراحل عملية التدقيق، بينما يتم اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق وفقا لمبدأ الأهمية النسبية، ونظرا لارتباط مراحل عملية التدقيق من احترام للمبادئ العامة والمسؤوليات الى التخطيط لعملية التدقيق وصولا لإعداد التقرير النهائي مع الأخذ بعين الاعتبار الحالات الخاصة، يلاحظ أنه من الصعب جدا تطبيق بعض المعايير الجزائرية للتدقيق، نظرا لارتباطها بمعايير تدقيق ذات علاقة مازالت لم تصدر بعد.

فاذا كان المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 ضمن فقرته 20، يؤكد على امتثال المدقق لكافة المعايير الدولية ذات العلاقة بالتدقيق، دون الامتثال لمعيار دون الآخر، وبما ان المعايير الجزائرية للتدقيق مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق، وبهدف تبني هذه الاخير بفعالية، فهل هناك ضرورة لإصدار كل المعايير الجزائرية للتدقيق دفعة واحدة؟

فرضية الدراسة:

للإجابة على الاشكالية السابقة، فقد افترضنا ما يلي:

"هناك ضرورة لإصدار كل المعايير الجزائرية للتدقيق خلال هذه السنة، عن طريق صياغة معايير وطنية، لتطبق على كل المؤسسات المدرجة بالبورصة والتي تطبق النظام المحاسبي المالي."

أهمية الدراسة:

تهدف المعايير الدولية للتدقيق الى توحيد الممارسات التدقيقية على المستوى العالمي، وقد عرفت انتشارا واسعا عبر مختلف الدول وبعدة طرق، حيث لا يفرض مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي على الدول تطبيقها بالكامل، وإنما يترك المجال لتلك الدول من أجل اختيار الطريقة المناسبة للتبني واختيار المؤسسات التي يتوجب عليها اعتماد هذه المعايير، وقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين ولجنة الاتحاد الأوروبي بإعداد دراسة قبل تبني المعايير الدولية للتدقيق على مستوى الاتحاد الأوروبي من خلال استبيان، وبذلك فإن هذا البحث يسعى لإسقاط الدراسة التي قام بها الاتحاد الدولي للمحاسبين والاستشارة التي قامت بها لجنة الاتحاد الأوروبي على الجزائر من خلال اسقاط أحد أسئلة الاستبيان على عينة من المدققين القانونيين الجزائريين المحتمين بالموضوع.

منهجية الدراسة:

للإجابة على إشكالية البحث، وقصد تحقيق أهدافه المرجوة، فقد تم استخدام المنهج الاستنباطي باتباع الأسلوب الوصفي والأسلوب التحليلي. بالنسبة للدراسة الميدانية، فقد تم استخدام الاحصاء الوصفي المعتمد على حساب التكرارات والنسب المئوية لكل تكرار، حيث يتم الأخذ بعين الاعتبار إجمالي الاجابات الأكثر تكرارا، والتي تمثل المدى، وهي القيمة الأكثر انتشارا.

حدود الدراسة: للدراسة حدود موضوعية، بشرية، زمنية ومكانية، حيث:

الحدود الموضوعية: تتعلق الدراسة بالمعايير الجزائرية للتدقيق الخارجي الصادرة عن وزارة المالية، والمعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي.

الحدود البشرية، المكانية والزمنية: تم توزيع الاستبيان على خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات المتدخلين في الملتقى الخامس لمحافظي الحسابات بعنوان: محافظ الحسابات: مدقق مستقل، والمنظم من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالاشتراك مع جامعة بجاية خلال يوم 08 ماي 2016.

كما تم توزيع باقي الاستمارات يوم 11 فيفري 2017 بفندق قادري KT hôtel بالبليدة، في اطار فعاليات البورة التكوينية حول الخبرة القضائية ومحافطة الحسابات: مخاطر المهنة.⁵

ونظرا لتوالي صدور المعايير الجزائرية للتدقيق، فإننا نقتصر على المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة حتى تاريخ 15 مارس 2017.

الدراسات السابقة:

دراسة (Annette G. Köhler⁶, 2009) فبقصد تبني المعايير الدولية للتدقيق في الاتحاد الاوروي، قامت جامعة دويسبورغ-إيسن Duisburg-Essen بألمانيا تحت اشراف اللجنة العامة للاتحاد الأوروبي، بإعداد دراسة حول امكانية تبني المعايير الدولية للتدقيق على مستوى الاتحاد الأوروبي، بإشراف الدكتور أيت كولر⁷، حيث تم اصدار التقرير النهائي للدراسة في 12 جوان 2009 ليتم تبني المعايير الدولية للتدقيق، لتدقيق القوائم المالية للفترة التي تبدأ بعد تاريخ 15 ديسمبر 2009، وقد خلصت الدراسة الى أن تبني المعايير الدولية للتدقيق سيؤدي الى تحسين نوعية القوائم المالية وتحسين التدقيق، كما أن تقارير التدقيق ستصبح أكثر قابلية للقراءة من طرف

المستعملين الاوروبيين وحتى المستعملين خارج أوروبا، كما أنه وفي حالة الانتقال للمعايير الدولية للتدقيق، فإن المنافع ستكون أكبر من تكاليف الانتقال.

دراسة (Alain Mikol⁸, 2009) بعنوان دراسة حول تبني المعايير الدولية للتدقيق في أوروبا،⁹ حيث يدور المقال حول عرض الدراسة التي قامت بها اللجنة الأوروبية عن طريق التعلية الثامنة في 17 ماي 2006، رقم CE/2006/43 من خلال المادة 26-1 التي تنص على أنه لا بد من الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي أن يفرضوا على المدققين المعتمدين للحسابات ومكاتب التدقيق؛ تطبيق التدقيق القانوني وفقا للمعايير الدولية للتدقيق التي تبنتها لجنة الاتحاد الأوروبي، كما تطرق المقال الى الدراسة التي قامت بها جامعة دويسبورغ- إيسن حول التكاليف والمنافع المتوقعة من تبني المعايير الدولية للتدقيق في الاتحاد الأوروبي.

دراسة (Francine Bobet & Catherine Flageul¹⁰, 2009) بعنوان المعايير التطبيقية المهنية أو المعايير الدولية للتدقيق المتبعة في الاتحاد الأوروبي،¹¹ وقد تطرقت الدراسة الى مشروع الاتحاد الدولي للمحاسبين في اصدار المعايير الدولية للتدقيق والاستشارة التي قامت بها اللجنة الأوروبية فيما يتعلق بتبني المعايير الدولية للتدقيق في أوروبا، وكيفية الانتقال نحو المعايير الدولية للتدقيق في فرنسا، وأثر ذلك على معايير التدقيق الفرنسية وأخلاقيات المهنة، من خلال مقارنة بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الفرنسية الخاصة بتقرير المدقق. دراسة (عبد الله أحمد عمر مامشوس¹², 2010) بعنوان تطبيق معايير التدقيق الدولية¹³، حيث تطرق المقال الى أساليب تبني المعايير الدولية للتدقيق، وتجارب بعض الدول في تبني المعايير الدولية للتدقيق مع التركيز على الدول العربية.

دراسة (فوزي زيتوني¹⁴, 2011) بعنوان تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر¹⁵، حيث تضمن المقال الاشارة لأهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق بالجزائر بعدما تم تبني النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وقد تضمن المقال مجهودات الاتحاد الدولي للمحاسبين في اصدار مختلف المعايير المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة، وكذلك وضع اقتراحات لتبني المعايير الدولية للتدقيق بالجزائر.

دراسة (فايز ساجح¹⁶, 2015)، بعنوان أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي -دراسة حالة الجزائر-، وقد تضمنت نتائج الدراسة الاشارة لأعمال اللجنة المكلفة بإعداد المعايير الجزائرية للتدقيق والاجندة التاريخية لطحها.

القيمة المضافة:

في حدود علمنا، يعد هذا المقال أول دراسة سلطت الضوء على تحسين جودة تبني المعايير الجزائرية للتدقيق، ومن الدراسات القليلة محليا؛ التي أسقطت أحد أسئلة استبيان الاستشارة التي قامت بها لجنة الاتحاد الأوروبي بخصوص تبني المعايير الدولية للتدقيق على الجزائر.

1- كيفية تبني المعايير الدولية للتدقيق:

ان تبني وتطبيق المعايير الدولية سيكون، بالضرورة، مختلفا بالنسبة لكل دولة، وربما تتفاوت الحالات، فعلى سبيل المثال، من حالة انتقالية الى معايير المحاسبة والتدقيق الدولية من قامت بتطويرها الدولة ذاتها، الى تبني المعايير

الدولية بالنسبة لأساس محدود لمعايير تم تطويرها سابقا، وفي كافة الحالات نجد أن ذلك يعد مشروعا مما يتطلب الالتزام والتخطيط بعناية مع الاهتمام بدرجة مساوية بعملية التبنّي والتطبيق المستدام للمعايير (التدريب، فهم واستيعاب المعايير، والبرامج اللازمة للتأكد من التطبيق).¹⁷

1-1- الأساليب العامة لتبني المعايير الدولية للتدقيق:

هناك عدة أساليب تستخدم لتبني المعايير الدولية للتدقيق، وهي:¹⁸

1-1-1- التبنّي الكامل للمعايير:

تقوم بعض المؤسسات بتبني المعايير الدولية للتدقيق كليا بنسبة 100% وإضافة أي متطلبات تشريعية أو وطنية لها، وتنتهج بعض الدول هذا الأسلوب نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير، وهذا ينطبق على كثير من الدول النامية والتي ترغب في دخول الأسواق العالمية.

1-1-2- استخدام المعايير الدولية للتدقيق في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات

هامة:

من الدول من لا تقبل تبني المعايير الدولية للتدقيق دون مراجعة دقيقة للاختلافات ما بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية للتدقيق، وفي هذه الحالة فإنها تقوم بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية يوضح الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية سوف يكون بمثابة التزام بمعايير التدقيق الدولية ولا داعي لإجراءات تدقيقية أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن التدقيق قد تم وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.

1-1-3- استخدام المعايير الدولية للتدقيق في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة:

في حالة وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير لهذا الاختلاف، وأن الهدف من ذلك هو تنبيه المدقق إلى الاختلافات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد تقريره والذي يوضح فيه أن التدقيق الذي قام به قد تم وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ففي حالة تطلب المعيار الدولي إجراءات تدقيقية إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي، فإنه يجب على المدقق أن يقوم بهذه الإجراءات إذا كان يريد الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.

2-2- طرق تبني المعايير الدولية للتدقيق وفقا للاتحاد الدولي للمحاسبين:

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين، بإعداد دراسة حول الطرق المستخدمة في تبني المعايير الدولية للتدقيق، حيث يتم استخدام أحد الأسس التالية:¹⁹

1-2-2- استخدام المعايير الدولية للتدقيق بموجب قانون أو تشريع:

حيث يتم تبني المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية في تدقيق القوائم المالية ذات الغرض العام، بموجب قانون يطبق مباشرة.

2-1-2- تنبي المعايير الدولية للتدقيق:

يتم استخدام المعايير الدولية للتدقيق في تطوير معايير وطنية (لا توجد معايير تدقيق محلية منفصلة).

2-1-3- وجود معايير محلية تنسجم مع المعايير الدولية للتدقيق:

حيث يتم اعتماد المعايير الدولية للتدقيق بالموازاة مع المعايير المحلية، وربما تكون هناك تعديلات وطنية عليها، ولكن هذه التغييرات، حتى وإن وجدت، فيجب أن تكون مسيرة لسياسة التعديلات التي ينتهجها مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية.

2-1-4- حالات أخرى:

ففي بعض الحالات، فإنه ما يتوفر من معلومات، غير كافية لتقييم عملية التبنّي المحلي، خاصة في ترجمة المعايير الدولية للتدقيق إلى المعايير المحلية، إذ يمكن أن لا تساهم الترجمة في الزمن نتيجة للتحديثات، وبالتالي فهي تشير إلى أن معايير التدقيق المحلية المقبولة عموماً "تتألف من" أو "مشابهة" للمعايير الدولية للتدقيق، وبالتالي فإنه ليس من الواضح ما إذا كانت التعديلات أو الاختلافات الموجودة مع المعايير الدولية للتدقيق تلي متطلبات سياسة التعديلات التي ينادي بها مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي، وفي هذه الحالة يتم الاعلان عن التقارب مع المعايير الدولية للتدقيق كهدف، والسعي لتحقيقه مستقبلاً.

2- تحليل نتائج الاستبيان:

لقد تم الاستفادة في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة من أدوات الاحصاء الوصفي، وهذا لحساب مجموع التكرارات ونسبها المئوية، لأجل ذلك، تم الاستعانة في تحليل البيانات التي تم جمعها من برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية* الإصدار الثالث والعشرون.

2-1- التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة:

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق قبل توزيع استمارات الاستبيان، حيث تم توزيع 43 استمارة استبيان على محافظي الحسابات المعتمدين والممارسين للمهنة، وتم استرجاع كل الاستمارات، والتي تمثل عدد محافظي الحسابات الذين شاركوا ضمن فعاليات ملتقى بجاية والدورة التكوينية بالبلدة،²⁰ والذين قرروا التعاون معنا.

حيث تم توزيع 28 استمارة في فعاليات ملتقى بجاية، ونظراً لكون العينة لم تتجاوز 30 مفردة، وهو شرط الاختبارات المعلمية المعتمدة على التوزيع الطبيعي، فقد تم توزيع 15 استمارة إضافية ضمن فعاليات الدورة التكوينية بالبلدة، لتصل حجم العينة العرضية إلى 43 مفردة.

ولقد تم إسقاط المعلومات الشخصية من أسئلة الاستمارة، كونها غير مهمة، وأيضاً لتخفيف أسئلة الاستبيان تشييعاً للمستجوبين، فالمؤهل العلمي لا يخدم مثل هذه الدراسة، بما أن كل المستجوبين حاصلون على الاعتماد ومزاولون لنشاطهم كخبراء محاسبة أو محافظي حسابات، كما أن كل المشاركين على دراية تامة بمستجدات المعايير الجزائرية للتدقيق، بدليل مشاركتهم ضمن فعاليات اليوم التكويني والملتقى الوطني، وبذلك تعتبر أن العينة المدروسة مؤهلة ليطمعم نتائج إجاباتها على المجتمع ككل.

2-2- أهمية تبني المعايير الجزائرية للتدقيق:

فما يلي، سيتم الاجابة على السؤال الأول من الاستبيان، المتمثل في أهمية تبني المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث يبين لنا الجدول رقم 01، رأي المستجوبين حول ذلك.

جدول رقم 01: معلومات وصفية لدرجة التأيد على أهمية تبني كل المعايير الجزائرية للتدقيق

المتغير	المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	نعم	لا	الاتجاه العام للإجابة
تري ان هناك ضرورة لتبني كل المعايير	41	2	95,3%	0	0,0%	نعم
اثريية للتدقيق؟	41	2	95,3%	0	0,0%	نعم

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS.

من خلال الجدول، نلاحظ أن 95.3% من عينة الدراسة ترى بأهمية تبني كل المعايير الجزائرية للتدقيق، بينما 4.7% كانت دون جواب، كما يلاحظ انه، ولا اجابة تؤكد على عدم أهمية تبني كل المعايير الجزائرية للتدقيق. تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق، "أحدى المرتكزات الأساسية لعمل المدقق سواء أكان داخليا أو خارجيا، وتساهم تلك المعايير على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة أو التدقيق،" ²¹ كما "تعتبر بمثابة مقياس الأداء المهني، فالمعايير تعتبر بمثابة النموذج (أو النمط) الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات، وتحدد معايير التدقيق المسؤولية التي يتحملها المدقق نتيجة قيامه بالفحص، فمن الضروري أن يتم الفحص وفق معايير متعارف عليها وذلك حتى لا يتحمل المدقق مسؤولية في حالة ظهور أي غش أو تلاعب بعد ذلك." ²²

وبالتالي، فان المدققين القانونيين بالجزائر يدركون الهدف الحقيقي من وراء المعايير الجزائرية للتدقيق، والذي يتمثل في زيادة فعالية عمل المدقق، كما أن نطاقها واسع، فهو يشمل كل الخدمات التي يقوم بها المدقق، ومن ذلك عمليات الفحص والتأكد والخدمات ذات العلاقة.

3-2- _أساليب تبني المعايير الجزائرية للتدقيق:

ان الاجابة على السؤال الثاني من الاستبيان، والمتعلق بالأسلوب المناسب لتبني المعايير الجزائرية للتدقيق من وجهة رأي عينة من المدققين القانونيين، ملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم 02: معلومات وصفية متعلقة برأي أفراد العينة حول الأسلوب المناسب لتبني المعايير الجزائرية للتدقيق

المتغير	المتوسط	النسبة المئوية
لكامل للمعايير الدولية للتدقيق بموجب قانون	10	23,3%
ام المعايير الدولية للتدقيق لتطوير معايير جزائرية	21	48,8%

16,3%	7	ن عن التقارب مع المعايير الدولية للتدقيق كهدف، وتحقيقه عبر مراحل
11,6%	5	د على المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية في نفس الوقت
100,0%	43	
استخدام المعايير الدولية للتدقيق معايير جزائرية		العام للإجابة

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول نلاحظ أن 48.8% من أفراد العينة يقرون بضرورة استخدام المعايير الدولية للتدقيق لتطوير معايير جزائرية، بينما نجد نسب متقاربة بين اختيار التبنّي الكامل للمعايير الدولية للتدقيق بموجب قانون، وإعلان عن التقارب مع المعايير الدولية للتدقيق وتحقيقه عبر مراحل، وأيضا الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية في نفس الوقت.

ان ملاحظة الاجابات السابقة، يؤكد على تأييد أفراد العينة لأعمال المجلس الوطني للمحاسبة في صياغة معايير تدقيق جزائرية، فالانتشار في تبني المعايير الدولية للتدقيق، ناتج عن المرونة التي تتكسبها هذه الأخيرة في التطبيق، فهي "لا تعطي الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الأنظمة المحلية، والخاصة بتدقيق المعلومات المالية لأي بلد، هذا ويؤدي الالتزام بالأنظمة المحلية المتعلقة بتدقيق المعلومات المالية الى الالتزام التلقائي بمعايير التدقيق الدولية في الحالات التي تتفق فيها هذه الأنظمة مع المعايير الدولية، أما في حالة اختلاف أو تعارض الأنظمة المحلية مع المعايير الدولية للتدقيق، فعلى المنظمات الأعضاء أن تعمل بموجب دستور الاتحاد لتنفيذ أدلة اللجنة كلما أمكن ذلك".²³

وفي حالة "تعذر وجود المعايير المحلية الوطنية - كما هو موجود عادة في الدول النامية - فإنه ليس هناك ما يمنع من تطبيق المعايير الدولية،"²⁴ ويتم توضيح نطاق وتاريخ نفاذ وأي أوجه قصور محددة لتطبيق المعيار الدولي المحددة في ذلك المعيار، وما لم يرد خلاف ذلك، يسمح للمدقق تطبيق أحد المعايير الدولية قبل تاريخ النفاذ الوارد فيه"²⁵، كما يمكن للمدقق الخروج عن المعايير الدولية للتدقيق في مجالات وظروف معينة، ما دام أن الغرض هو الحرص على تحقيق أهداف التدقيق.

4-2- المؤسسات المعنية بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق:

تم اعداد هذا العنصر من المقال، بناء على الاستشارة التي قامت بها المديرية العامة للسوق الداخلي والخدمات التابعة للجنة الاتحاد الاوروي، والتي تتعلق بإمكانية تبني المعايير الدولية للتدقيق بالاتحاد الاوروي، حيث شملت الدراسة آراء الجمهور (معدّي القوائم المالية، مستخدمي القوائم المالية، المدققون القانونيون، الهيئات الوطنية كالوزارات والباحثين الجامعيين)، وامتدت الدراسة من 22 جوان الى 15 أكتوبر 2009، وقد قدرة نسبة المساهمة في الدراسة بـ 89 اجابة، "حيث أنه ومنذ سنة 2006، فإن اللجنة الأوروبية كانت تحضر بصفة منتظمة الاجتماعات التي كان ينظمها مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي بصفتها ملاحظ، كما قامت بإعداد حوالي 30

رسالة فقد تتعلق بالبحوث والاستبيانات المتعلقة بالمعايير الدولية للتدقيق،²⁶ وقد تم اقتباس السؤال التاسع من الاستبيان الخاص باختيار الطريقة المناسبة لتبني المعايير الدولية للتدقيق بعد قبولها،²⁷ الصادر عن لجنة الاتحاد الأوروبي واسقاطه على حالة الجزائر، حيث كانت الاجابات ملخصة في الجدول الموالي:

جدول رقم 03: معلومات وصفية تتعلق برأي أفراد العينة حول المؤسسات المعنية بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

العبارة	التكرار	النسبة المئوية
تطبق على تدقيق الحسابات المجمعة بالنسبة للمؤسسات المدرجة بالبورصة والتي تطبق النظام المحاسبي المالي	26	60,5%
تطبق على كل المؤسسات الخاضعة للتدقيق القانوني، ما عدا المؤسسات الصغيرة والتي يكون لها حرية الاختيار	14	32,6%
تطبق على كل المؤسسات الخاضعة للتدقيق القانوني، ومنها المؤسسات الصغيرة الحجم	3	7,0%
المجموع	43	100,0%
الاتجاه العام للإجابة	تطبق على تدقيق الحسابات المجمعة بالنسبة للمؤسسات المدرجة بالبورصة والتي تطبق النظام المحاسبي المالي.	

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS .

لقد خلصت نتائج الدراسة في الاتحاد الأوروبي الى امكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق على كل المؤسسات الخاضعة للتدقيق القانوني، ومنها المؤسسات الصغيرة الحجم، وهذا لكي لا تخصص المعايير الدولية للتدقيق لفئة معينة دون الفئة الأخرى، مما قد يؤدي بمكاتب التدقيق الى اختيار زبائنها.

وفي الجزائر، فان 60.5% من عينة الدراسة يفضلون تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على تدقيق الحسابات المجمعة بالنسبة للمؤسسات المدرجة بالبورصة والتي تطبق النظام المحاسبي المالي، بينما يرى 32.6% من عينة الدراسة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على كل المؤسسات الخاضعة للتدقيق القانوني، ما عدا المؤسسات الصغيرة والتي يكون لها حرية الاختيار، بينما هناك نسبة 7% تفضل أن تطبق المعايير الجزائرية للتدقيق على كل المؤسسات الخاضعة للتدقيق القانوني، ومنها المؤسسات الصغيرة الحجم.

وبالمقارنة مع النتائج التي سجلتها الدراسة الأوروبية في 2009، نلاحظ أن هناك وعي من طرف المدققين القانونيين الجزائريين بضرورة فصل المؤسسات الصغيرة الحجم عن المؤسسات الكبيرة الحجم، حيث يلاحظ من خلال نسب الإجابات بالجزائر، أن هناك بعض التردد في تعميم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، بالرغم من الاقرار بأهمية هذه الأخيرة وفقا لما جاء في السؤال الأول من الاستبيان، وهذا ما يفسر أيضا الاجابة عن السؤال الثاني والمتعلق بتفضيل عينة الدراسة استخدام المعايير الدولية للتدقيق لتطوير معايير جزائرية.

ان نسبة الاجابة المرتفعة فيما يخص تفضيل المدققين القانونيين تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على كل المؤسسات التي تطبق النظام المحاسبي المالي، يفسر في كون أن المعايير الجزائرية للتدقيق يجب ان تُطبق عندما يُطبق النظام المحاسبي المالي المشتق من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وهذا ما حدث فعلا في الاتحاد الأوروبي، فباشرة "بعد انشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973 والتي كان دورها اصدار معايير محاسبية تطبق عند اعداد الحسابات وتشجيع قبولها على المستوى الدولي، تم انشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين في 07 أكتوبر 1977 عبر 63 منظمة محنية تمثل 49 دولة مختلفة"²⁸، "وزاد من نجاح تلك الجامع، الاتفاق الذي تم بين الاتحاد الدولي للمحاسبين وبين لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1981 والذي يقوم بإصدار ارشادات التدقيق الدولية على أن يقتصر اصدار معايير المحاسبة الدولية على اللجنة، وقد تطور الاتفاق فأصبح اعتبارا من أول يناير 1984 العضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين عضوا في اللجنة، كما أصبح مجلس اللجنة يضم 17 عضوا يتم تعيين 13 منهم بواسطة الاتحاد الدولي للمحاسبين والأربعة الباقون يتم اختيارهم من قبل المجلس من هيئات تهتم بالتقارير المالية."²⁹

ان هذا السؤال، يفصل بين زبائن المدققين الى المؤسسات الصغيرة الحجم والمؤسسات الأخرى، أين تكون تكاليف التدقيق في المؤسسات الصغيرة الحجم قليلة بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى، الا ان رأي المدقق لن يتغير حسب نوع الزبون، فالهدف يبقى ثابتا، وهو التأكد من صدق وشرعية الحسابات السنوية للمؤسسات، ولكن حجم العمل يتغير من مؤسسة الى أخرى، وعليه، تبرز أهمية تبني المعايير الجزائرية للتدقيق على كل المؤسسات الخاضعة للتدقيق القانوني، حيث قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بفصل المعايير الدولية للتدقيق، والمعايير الدولية للتدقيق الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، وهذا مع انشاء لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة، والتي هي احد لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث تمثل مصالح المحاسبين المهنيين الذين يعملون في الممارسات الصغيرة، وتعمل "اللجنة على ايجاد علاقات وتنسيق ما بين المحاسبين العاملين في مكاتب المحاسبة والمحاسبين العاملين في المؤسسات والقطاعات الصغيرة والمتوسطة،"³⁰ بالإضافة الى ذلك، ومنذ سنة 2007، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار دليل تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، الموازية مع اصدارات المعايير الدولية للتدقيق.

فما يلي، سيتم الاجابة على السؤال الرابع من الاستبيان، والمتعلق بالوقت المناسب لتبني المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث يمكن تبني كل المعايير الجزائرية للتدقيق خلال هذه السنة، أو خلال السنوات المقبلة، والجدول رقم 04 يبين النتائج:

الجدول رقم 04: معلومات وصفية تتعلق برأي أفراد العينة حول الوقت المناسب لتبني كل المعايير الجزائرية للتدقيق

العبارة	التكرار	النسبة المئوية
خلال هذه السنة	29	67,4%
خلال السنوات المقبلة	14	32,6%
المجموع	43	100,0%
الاتجاه العام للإجابة	خلال هذه السنة	

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS .

نلاحظ ان معظم أفراد العينة، ونسبة 67,4% يرون بضرورة تبني كل المعايير الجزائرية للتدقيق في أقرب وقت ممكن وخلال هذه السنة، إلا ان هناك نسبة 32,6% ترى بضرورة تطبيقها على خلال السنوات المقبلة. ان طرح هذا السؤال بالرغم من أن المعايير الجزائرية للتدقيق في طور الاصدار، كان بغرض معرفة مدى تقبل عينة الدراسة؛ للتطبيق الفوري لكل المعايير الجزائرية للتدقيق، اذا تم اصدارها دفعة واحدة، ومن نسب الاجابات المتفاوتة، نلاحظ أن مكاتب التدقيق بالجزائر بحاجة الى بعض الوقت لتكييف مناهجها وبرامج المعلوماتية الخاصة بالتدقيق، وأيضاً لتنظيم أيام دراسية وملتقيات للمدققين القانونيين.

خلاصة:

من خلال ما تم التوصل اليه في الدراسة الميدانية، نلاحظ ان هناك أهمية لتبني كل المعايير الجزائرية للتدقيق حسب مراحل عملية التدقيق، وليس حسب الأهمية النسبية، كما لاحظنا ان معظم عينة الدراسة يفضلون صياغة معايير وطنية، لتطبق على كل المؤسسات المدرجة بالبورصة والتي تطبق النظام المحاسبي المالي، كما لاحظنا ان هناك تأييد على تطبيق كل المعايير الجزائرية للتدقيق على المدى القريب خلال هذه السنة، وبالتالي فقد تم قبول الفرضية التالية:

"هناك ضرورة لإصدار كل المعايير الجزائرية للتدقيق خلال هذه السنة، عن طريق صياغة معايير وطنية، لتطبق على كل المؤسسات المدرجة بالبورصة والتي تطبق النظام المحاسبي المالي."

ان تبني كل المعايير الجزائرية للتدقيق دفعة واحدة؛ سيساهم في تحسين نوعية القوائم المالية المدققة، وايضا قبول تقارير التدقيق القانونية خارج وداخل الجزائر، كون أن المعايير المطبقة بالجزائر تكون نفسها التي تطبق خارج

الجزائر، وبناء على ما تم بيانه في الفقرات السابقة من تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضيتها، فإنه يمكن الخروج بالنتائج التالية:

- هناك تأييد كبير لتطبيق كل المعايير الجزائرية للتدقيق من قبل عينة الدراسة؛
- هناك ارتياح فيما يخص عمل المجلس الوطني للمحاسبة فيما يخص تطوير معايير تدقيق محلية؛
- بعد تطوير كل المعايير الدولية للتدقيق محليا، يستحسن تطبيقها على تدقيق الحسابات المجمعة بالنسبة للمؤسسات المدرجة بالبورصة والتي تطبق النظام المحاسبي المالي؛
- يستحسن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في أقرب وقت ممكن وخلال هذه السنة، إلا أن مكاتب التدقيق بالجزائر بحاجة الى بعض الوقت لتتكيف مع المعايير الجزائرية للتدقيق.
- بما أن المعايير الجزائرية للتدقيق مستمدة من المعايير الدولية، فإننا نوصي بما أكدته الفقرات 18-19-20 من المعيار الدولي للتدقيق 200، على كيفية امتثال المدقق للمعايير الدولية للتدقيق عند تبنيها، وذلك:
- أن يمثل لكافة معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالتدقيق، ويكون معيار تدقيق دولي معين مرتبطا بعملية التدقيق عندما يكون نافذ المفعول وتكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة؛
- ينبغي أن يحصل المدقق على فهم حول كامل نص معيار تدقيق دولي معين، بما في ذلك التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى، وذلك في سبيل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الملائم؛
- لا ينبغي أن يعرض المدقق امتثاله لمعايير التدقيق الدولية في تقرير المدقق إلا في حال امتثاله لمتطلبات هذا المعيار وكافة معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالتدقيق؛
- تحقيق التقارب بين المعايير الوطنية أو الاصدارات الأخرى ذات العلاقة والمعايير الدولية التي يصدرها مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد.
- توفير ترجمة دقيقة ومكتملة وفي الوقت المناسب للمعايير الدولية للتدقيق ونشر تلك الترجمات في وقتها

الاحالات والمراجع:

- ¹ في اطار حدود الدراسة الزمنية.
- ² المعيار الجزائري للتدقيق 300 بعنوان تخطيط تدقيق القوائم المالية، ويوسم المعيار الجزائري 500 بالعناصر المنقعة، كما يعنون المعيار 510 بمهام التدقيق الاولى -الأرصدة الافتتاحية، أما المعيار الجزائري للتدقيق 700 فيتعلق بتأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشف المالية.
- ³ المعيار الجزائري للتدقيق 520 بعنوان الاجراءات التحليلية، أما عنوان المعيار 570 فهو استمرارية الاستغلال، ويعنون المعيار 610 باستخدام أعمال المدققين الداخليين، وبخصوص المعيار 620 فيتعلق باستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

⁴ تضمنت الدورة عرض لمراحل اعداد المعايير الجزائرية للتدقيق من تقديم لجنة اعداد المعايير الجزائرية للتدقيق، وقد حضر ضمن الدورة بعض محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين مع حضور لوزير المالية السابق السيد عبد الرحمان بن خلفه، كما تم تنظيم ورشتين تكوينيتين من طرف بعض محافظي الحسابات حول المعايير الجزائرية للتدقيق .

⁵ تم تنظيم الدورة التكوينية من طرف محافظ الحسابات السيد حميد قوفة، وقد حضر عدد معتبر من محافظي الحسابات، مما يمكننا من استرجاع كل الاستشارات الموزعة.

⁶ أستاذة محاضرة بجامعة دويسبورغ-إسن ، في مدرسة الادارة ميركاتور Mercator School of Management .

⁷ Annette G. Köhler, «Evaluation of the Possible Adoption of International Standards on Auditing (ISAs) in the EU - Executive Summary-», Contractor: University of Duisburg-Essen, 12/06/2009, p04, available on the website on 2017/05/01

http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/study2009/summary_en.pdf

⁸ أستاذ بالمدرسة العليا للتجارة بباريس ESCP Europe .

⁹ Alain Mikol, «étude sur l'adoption des ISA en Europe», revue française de comptabilité (France), N° 424, septembre 2009, p 19.

¹⁰ محميين في المديرية التقنية Ernst & Young Audit .

¹¹ Catherine Flageul, «des "NEP" aux "ISA" adoptées dans l'union européenne», revue française de comptabilité (France), N° 426, Novembre 2009, p 05.

¹² أستاذ مساعد كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء.

¹³ عبد الله أحمد عمر بامشوش، «تطبيق معايير التدقيق الدولية»، مجلة المحاسب القانوني، دورية مهنية متخصصة تصدر عن جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، العدد 09، مارس 2010، ص ص 08-09.

¹⁴ محافظ حسابات معتمد في الجزائر.

¹⁵ Zitouni Faouzi, «l'adoption des normes d'audit internationales (ISA) dans le référentiel algérien», El Watan économie (Algérie), supplément hebdomadaire n°284, du 11 au 17 avril 2011, p11.

¹⁶ فايز سايح، «أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي -دراسة حالة الجزائر-»، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم التدقيق تخصص علوم التدقيق، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التدقيق، قسم علوم التدقيق، 2014-2015.

¹⁷ الفقرة 145 من دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين بعنوان، «تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية»، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، يناير 2011، ص 111.

¹⁸ عبد الله أحمد عمر بامشوش، مرجع سبق ذكره، ص 08.

¹⁹ International Federation of Accountants, «Basis of ISA Adoption», consulted on: 7/20105/01

<http://www.ifac.org/about-ifac/membership/compliance-program/basis-isa-adoption>

* SPSS: statistical package for social sciences.

²⁰ تم التطرق لتاريخ انعقاد الملتقى والدورة التكوينية، ضمن حدود الدراسة.

²¹ عطالله أحمد الحسبان، «مدى تعامل مدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير التدقيق الدولية الخاصة ببيئة أنظمة المعلومات للمحافظة على أمن وسرية المعلومات في البنوك التجارية الأردنية»، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثالث بعنوان الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات

- البول -التحديات والاتفاق المستقبلية-، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الاسراء الخاصة وبالإشتراك مع كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 28-29 أبريل 2009، بتصرف، ص 02.
- ²² خالد راغب الخطيب، «التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية»، دار البداية ناشرون وموزعون، عاب، 2009، ص 40.
- ²³ اتحاد المحاسبين الدولي، ترجمة عصام مرعي، «أدلة التدقيق الدولية»، دار العلم للملايين، بيروت، 1987، ص 18.
- ²⁴ سامي الواد وخالد الخطيب، «موقف مدققي الحسابات الأردنيين من التطورات المهنية بشأن تقرير المدقق عند تدقيق البيانات المالية»، بحث مقدم الى المنتدى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 13-14 ديسمبر 2011، ص 05.
- ²⁵ Paragraph 18 of preface to the international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements, «2012 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements», by IFAC, part I, New York, 2012, p 12.
- ²⁶ Direction générale du marché intérieur et des services, «consultation sur l'adoption des normes internationales d'audit», Juin 2009, p05, consulté le 01/05/2017.
- http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2009/isa/consultation_ISAs_fr.doc
- ²⁷ يمكن تحميل الاستبيان باللغة الفرنسية من الموقع التالي - مع العلم ان السؤال المتعلق بالطريقة المناسبة لتبني المعايير الدولية للتدقيق بعد قبولها موجود بالصفحة 12.
- http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2009/isa/consultation_ISAs_fr.doc
- ²⁸ Robert Obert, «pratique des normes IAS/IFRS», Dunod, Paris, 2003, p 35-36.
- ²⁹ محمود محمد عبد السلام البيومي، «المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية»، منشأة المعارف بالإسكندرية وشركة الجلال للطباعة، القاهرة، 2003، ص 11.
- ³⁰ مسامح مختار، «توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية»، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه، فرع علوم التسيير، شعبة تسيير المؤسسات، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010/2011، ص 133.

ملحق 01: نموذج للاستبيان الموزع على عينة الدراسة

Questionnaire en vue de la rédaction d'une étude scientifique sur: l'amélioration de la qualité de l'adoption des normes algériennes d'audit

Ce questionnaire vise à recueillir les contributions des commissaires aux comptes

Veuillez accepter nos salutations distinguées.

1- Voyez-vous qu'il y'a une importance de l'adoption des normes NAA?

oui

☐

sans réponse

☐

non

☐

2- Quelle est la façon appropriée d'adopter les normes NAA?

☐

L'adoption complète des normes NAA par une loi ou un règlement.

☐

L'utilisation des normes ISA pour l'élaboration des normes NAA.

☐

L'annonce d'un rapprochement avec les normes ISA comme un objectif, et a obtenu à travers des étapes.

☐

Compter sur les normes ISA et les normes NAA en même temps.

3- À votre avis, à qui vous choisissez d'adopter les normes NAA?

☐

Appliqué à l'audit des comptes consolidés des entreprises cotées à la Bourse qui utilisent le SCF.

☐

Appliquer à tous les entreprises soumises à l'audit légal, sauf les petites entreprises qui ont une liberté de choix.

☐

Appliquer à tous les entreprises soumises à l'audit légal, y compris les petites entreprises.

4- Quel est le bon moment pour adopter tous les normes NAA?

☐

Au court de cette année.

☐

Au court des prochaines années.

ملحق 02: مخرجات البرنامج الاحصائي spss.

أهمية تبني المعايير الجزائرية للتدقيق

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide oui	41	95,3	95,3	95,3

sans réponse	2	4,7	4,7	100,0
Total	43	100,0	100,0	

الأسلوب المناسب لتبني المعايير الجزائرية للتدقيق

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
y1	10	23,3	23,3	23,3
y2.	21	48,8	48,8	72,1
Valide y3	7	16,3	16,3	88,4
y4	5	11,6	11,6	100,0
Total	43	100,0	100,0	

المؤسسات المعنية بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
z1	26	60,5	60,5	60,5
z2	14	32,6	32,6	93,0
Valide z3	3	7,0	7,0	100,0
Total	43	100,0	100,0	

الوقت المناسب لتبني كل المعايير الجزائرية للتدقيق

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Cette année	29	67,4	67,4	67,4
Valide prochaines années	14	32,6	32,6	100,0
Total	43	100,0	100,0	

