

مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية (200-299) في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة تقييمية من منظور محافظي الحسابات في الجزائر

Contribution of the International Auditing Standards (200-299) in the promotion of general principles and responsibilities for the practice of accounting auditing profession - An evaluation study from the perspective of the accountants in Algeria

د. بهلولي نور الهدى

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة برج بوعريريج

mmebahlouli@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2018/12/31

تاريخ القبول: 2018/12/06

تاريخ الإرسال: 2017/12/12

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى تحديد مدى مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية (200-299) في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، وذلك من خلال إجراء دراسة استقصائية لمجموعة من محافظي الحسابات في الجزائر، بصفهم ممارسين للمهنة بشكل قانوني.

وقد توصل البحث أن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لا تكفي لضمان تغطية كل المبادئ والمسؤوليات، في حين أن العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) من شأنه أن يرفع من مستوى أداء المدقق بتعزيزها ل المبادئ التي يخضع لها، ومساعدته في تحمل المسؤوليات المكلف بها.

• الكلمات الدالة: معايير التدقيق الدولية، المبادئ والمسؤوليات العامة، مهنة التدقيق المحاسبي، محافظ الحسابات.

• تصنيف JEL : M41، M42، F550

Abstract:

The aim of this study was to determine the impact of the adoption of "International Standards on Auditing" (ISA) (200-299) contributes to the promotion of general principles and responsibilities for the practice of accounting auditing, by conducting a survey of a group of account governors in Algeria.

the study findings are as follows: firstly, the local current legislations are not sufficient to ensure good practice of the profession of auditing. Secondly, this study found out that the International Standards on Auditing (ISA) would develop the profession of accounting audit in Algeria, by strengthening the general principles and responsibilities.

- **Keywords:** International Standards Auditing (ISA), General principles and responsibilities, accounting audit, Account Governors.
- **Jel classification:** M41, M42, F550.

أ- مقدمة:

تسعى معايير التدقيق الدولية وراء توحيد والرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي، وبهدف تحديد المبادئ والمسؤوليات التي يجب على المدقق الالتزام بها أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية مجموعة المعايير (200-299) "المبادئ والمسؤوليات العامة"، والتي تلزم المدقق بالخضوع لمتطلبات السلوك الأخلاقي لضمان إبداء رأي فني ومحايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية، وكذا توفر له الحد الأدنى من الإرشادات التي تساعد على تحميله للمسؤوليات المكلف بها خلال عملية التدقيق.

وممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر تأخذ شكلين، تعاقدية باسم "خبير المحاسب" أو قانونية باسم "محافظ الحسابات"، وكلا الشكلان يعانيان من غياب إطار مرجعي موحد على شكل معايير محلية أو دولية تحكم ممارسة مهنتهم، إذ تحكم هذه المهنة بعض التشريعات والتي لا ترقى إلى مستوى المعايير، ولعلها لا تكفي لتعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة التي يتعين على المدقق الالتزام بها، لذا يتعين التفكير في إنشاء معايير سواء بتبني معايير التدقيق الدولية أو بالاستناد عليها.

ب- إشكالية البحث:

انطلاقاً من عدم وجود معايير تدقيق محلية أو دولية يلجأ إليها المدقق في الجزائر لتحديد المبادئ والمسؤوليات العامة التي يتعين عليه الالتزام بها، فعمل خطوة التقارب نحو معايير التدقيق الدولية باتت واقعا حتميا، ولعل إدراج معايير التدقيق الدولية (200-299) ضمن التشريعات المحلية التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر أصبح أمرا ضروريا، وذلك لتطوير ممارسة مهنة التدقيق والرفع من أداء مستوى المدقق بها، وعليه يمكن صياغة الإشكالية التي تعترى هذا البحث في السؤال التالي: *ما مدى مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية (200-299) في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي من وجهة نظر محافظي الحسابات بالجزائر؟*

ج- فرضيات البحث:

يقوم هذا البحث على الفرضية الرئيسة التالية:

"يساهم تبني معايير التدقيق الدولية (200-299) في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق

المحاسبي بالجزائر"

ومن الفرضية الرئيسية هذه تنبثق الفرضيتين الفرعيتين التاليتين، والتي من شأنها أن تساعد في الإجابة على الإشكالية المطروحة:

- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لا تكفي لتعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة المهنة؛

- العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن يعزز من المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

د- أهداف البحث:

إن الهدف من هذا البحث هو تحديد مدى مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية (200-299) في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة للتدقيق في ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وكذا الوصول إلى الأهداف التالية:

- تحديد مدى كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق؛

- قياس أثر تبني معايير التدقيق الدولية (200-299) على تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق بالجزائر؛

- ترتيب معايير التدقيق الدولية (200-299) حسب حاجة ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

هـ- أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا البحث من جهة في الاهتمام بمعايير التدقيق الدولية إذ هي معايير مقبولة ومتعارف عليها، ويعاد النظر فيها باستمرار بغرض مسايرة الظروف المستجدة ومعالجة القصور والثغرات التي قد تظهر خلال تطبيقها، ومن جهة أخرى تكمن أهمية هذا البحث في اهتمامه بالمبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، حيث أن هذه المهنة تعاني من خضوعها لبعض التشريعات فقط والتي لا ترقى إلا مستوى المعايير، وإضافة لذلك فتتجلى أهمية هذا البحث في تحديد مدى المساهمة تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر من خلال تبني معايير التدقيق الدولية (200-299).

و- خطة البحث:

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة والوصول إلى الأهداف المرجوة يتطرق هذا البحث إلى التعرف على ماهية معايير التدقيق الدولية بصفة عامة، والمجموعة الثانية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات العامة" بصفة خاصة، ومن ثم إجراء تحليل للدراسة الاستقصائية التي أجريت على مجموعة من محافظي الحسابات بالجزائر، وذلك بغرض تحديد درجة موافقتهم من جهة على مدى كفاية التشريعات الحالية المحلية في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة للممارسة المهنية، ومن جهة أخرى على مدى مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية في تعزيز تلك المبادئ والمسؤوليات، وأخيرا مناقشة النتائج التي توصل إليها البحث واقتراح التوصيات الهامة المرتبطة به.

أولا: ماهية معايير التدقيق الدولية

بدأ الاهتمام بمعايير التدقيق الدولية انطلاقا من إدراك أهمية تقليل التفاوت بين مختلف ممارسات الدول مهنة التدقيق المحاسبي، فظهور الحاجة الملحة لوضع قواعد موحدة تحكم ممارسة هذه المهنة جعل الهيئات المهنية تحاول وضع معايير يستند إليها المدقق بغض النظر عن مكان تواجده، فتم تطوير معايير التدقيق الدولية والتي لقت قبول واستخدام من طرف العديد من الدول.

1-1 مفهوم معايير التدقيق الدولية:

تعتبر معايير التدقيق الدولية¹ (ISA) من بين أهم إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية² (IAASB)، والتابع للاتحاد الدولي للمحاسبين³ (IFAC)، وهي عبارة عن "إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرّة مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم أية دولة إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها"⁴، كما أنها تمثل "معايير خاصة بالعمل الأكثر تكرارا للمدققين"⁵، حيث تتضمن هذه المعايير "كل المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية مع الإرشادات المرتبطة في صورة إيضاحات"⁶، وبالي هي إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمية توفر قدر كاف من المرونة لترك المجال مفتوحا أمام الهيئات المهنية في دول العالم للاسترشاد بها وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة، إذ تعتبر مجموعة من التوجيهات التي يجب على المدقق أن يتبعها في أداء مهمته، وكذا يمكن الاعتماد عليها للحكم على ذلك الأداء.

2-1 أهمية معايير التدقيق الدولية:

رغم أن معايير التدقيق الدولية غير إجبارية التطبيق إلا أن العديد من الدول سعت لتبنيها سواء بشكل كلي أو جزئي أو استخدامها في تطوير معايير محلية، فهي تعتبر التمثيل الدولي الأعلى والأفضل كمعايير تدقيق متعارف عليها، وذلك لأهمية استخدامها وتطبيقها والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:⁷

- تُعتبر بمثابة مكمل للمعايير المحلية؛
- تُشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛
- تُعدهي أساس التوحيد الذي فُرضت الحاجة إليه نتيجة العولمة، تحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات؛

- تُعتبر أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛
- يُعتبر الاعتماد عليها مُلزم بانتشار الشركات متعددة الجنسيات.

1-3- عوائد معايير التدقيق الدولية:

- تسعى معايير التدقيق الدولية إلى الرفع من جودة تدقيق القوائم المالية على المستوى الدولي، ويعتقد الكثير أن تطبيقها من شأنه يحقق جملة من العوائد، وقد حددها Moonitz فيما يلي:⁸
- تعطي مستخدم القوائم المالية مهما كان مكان تواجد ثقة برأي المدقق في المصادقية تلك القوائم؛
 - توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية؛
 - تفرض التمسك والالتزام بالمعايير لمحاسبة الدولية؛
 - تساعد مستخدم تقرير المدقق القيام بمقارنات مالية دولية؛
 - تساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولا سيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية؛
 - تسهل إنتاج معايير تدقيق محلية؛
 - تعتبر أكثر المعايير ملائمة في الشركات التي تكون فيها الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية المستخدمة للقوائم المالية، خاصة منها الشركات المتعددة الجنسية.

ثانيا: عرض للمعايير التدقيق الدولية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات العامة"

سعت معايير التدقيق الدولية إلى توفير الحد الأدنى من المبادئ التي على ممارس المهنة اتباعها، وكذا توفير إرشادات عامة تساعد على تنفيذ المسؤوليات المكلف بها، وذلك من خلال إصدار المجموعة (200-299) الموسومة بعنوان "المبادئ والمسؤوليات العامة"، والموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01): معايير التدقيق الدولية (200-299) "المبادئ والمسؤوليات العامة"

رقم المعيار	عنوان المعيار
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية
210	الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق
220	الرقابة على الجودة لتدقيق القوائم المالية
230	وثائق التدقيق
240	مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية
260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة
265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

المصدر: ما إعداد الباحث بالاعتماد على إصدار 2014 لمعايير التدقيق الدولية

يبين الجدول السابق قائمة المجموعة الثانية من معايير التدقيق الدولية، وتشمل هذه المجموعة على ثمانية معايير والتي تغطي الحد الأدنى من المواصفات الواجب توافرها في المدقق وكذا تقدم المسؤوليات التي تقع على عاتقه، وفيما يلي عرض موجز لأهم ما جاءت به هذه المعايير من مبادئ ومسؤوليات:

1- المبادئ العامة:

يجب على المدقق وفقا لمعايير التدقيق الدولية أن يتمتع بالاستقلالية وأن يخضع لمتطلبات السلوك الأخلاقي والمتمثلة في المبادئ العامة الصادرة من مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين، والمتمثلة في: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني، وفيما يلي عرض لأهم هذه المبادئ:

1-1- الكفاءة المهنية:

تتطلب الكفاءة المهنية المعرفة العلمية والعملية المناسبتين لحل المشاكل في مجال المهنة، إضافة إلى التحسين المستمر لتلك المعرفة من خلال الاطلاع على كل التطورات المحيطة بالمهنة والمجالات المرتبطة بها، وذلك لتمكين من الحفاظ على مستوى الأداء وتحسينه، ومعايير التدقيق الدولية حاولت تغطية هذا المبدأ في العديد من الفقرات في أكثر من معيار على رأسها المعيار 200، فمثلاً أكدت الفقرة 7 على أن "تقتضي معايير التدقيق الدولية من المدقق ممارسة الحكم المهني والالتزام بالتشكك المهني أثناء التخطيط وإجراء عملية التدقيق..."⁹، حيث أن الحكم المهني هو توظيف التدريب والمعرفة والخبرة ذات العلاقة عند ممارسة المهنة. كما أن فقرة 3 من نفس المعيار تنص أن "الهدف من إجراء عملية التدقيق هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية، ويتم تحقيق ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقاً للإطار المعمول بها"¹⁰، وبالتالي فعلى المدقق أن يكون على دراية كافية بإطار إعداد القوائم المالية، كما أن هذا المعيار وضع ما يمكن أن يشتمل عليه ذلك الإطار من مصادر، على رأسها المعايير الموضوعة من قبل الهيئات معترف بها والمتطلبات التشريعية والتنظيمية، بالإضافة إلى مصادر أخرى تتمثل في:¹¹

- البيئة القانونية والأخلاقية، بما في ذلك القوانين والأنظمة وقرارات المحكمة والتزامات السلوك الأخلاقي المهني فيما يتعلق بالمسائل المحاسبية؛
- التفسيرات المحاسبية المنشورة التي تتمتع بسلطة متفاوتة والصادرة عن هيئة وضع معايير أو هيئة مهنية أو تنظيمية؛
- وجهات النظر المنشورة التي تتمتع بسلطة متفاوتة حول القضايا المحاسبية الناشئة والصادرة عن هيئة وضع معايير أو هيئة مهنية أو تنظيمية؛
- الممارسات العامة وممارسات القطاع المعترف بها على نطاق واسع؛
- المراجع المحاسبية.

2-1- الاستقلالية:

استقلالية المدقق تعني حياده في ممارسته للمهنة وعدم تحيزه في إبداء رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية محل التدقيق، ومعايير التدقيق الدولية تؤكد باستمرار على ضرورة امتثال المدقق لمتطلبات الاستقلالية، فعلى سبيل المثال أوجبت الفقرة 14 من المعيار 200 "أن يمثل المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي، بما في ذلك الاستقلالية"¹²، وفي الفقرة A₁₆ من نفس المعيار تقرر على أن الاستقلالية "تتألف من استقلالية الذهن الاستقلالية المظهر"¹³، وذلك لأن الاستقلالية المادية فقط لا تكفي لحماية قدرة المدقق على تكوين رأياً حيادياً وموضوعياً.

3-1- العناية المهنية والسرية المهنية:

يدور مفهوم العناية المهنية حول العمل الانتقاد الذي يقوم به المدقق عند كل مستوى مستويات عمله، أما السر المهني يعني عدم إفشاء الأمور التي يطلع عليها بحكم وظيفته إذا كانت سرية بطبيعتها أو بموجب التعليمات، ومعايير التدقيق الدولية تطرقت إلى ضرورة التزام المدقق بالعناية المهنية والسرية المهنية عند مزاولته لنشاطه وعلى سبيل المثال فالفقرتين A₁₄ و A₁₅ من المعيار 200 تقرر على أن المبادئ الأساسية التي يتعين على المدقق الالتزام بها بموجب مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين هي: "النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني"¹⁴.

2- المسؤوليات العامة:

بعد توفر المدقق على الشروط التي تؤهله لممارسة المهنة عليه تحمل مجموعة من المسؤوليات عند إجراء عملية التدقيق، ومعايير التدقيق الدولية وضعت الحد الأدنى من تلك المسؤوليات، وفيما يأتي عرض لأهمها:

1-2- مسؤولية الموافقة على الشروط التكاليف بالتدقيق:

من أهم المسؤوليات التي تقع على المدقق الاتفاق حول شروط التكاليف بالتدقيق مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، ومعايير التدقيق الدولية خصصت لذلك معيار التدقيق الدولي 210، فحسب هذا المعيار فإنه على المدقق قبل قبول عملية التدقيق الاتفاق على الشروط المسبقة لهذه العملية التدقيق، لذا فالفقرة 6 من نفس المعيار تحدد ما ينبغي أن يقوم به المدقق في سبيل التأكد من توفر الشروط المسبقة لعملية التدقيق كما يلي:¹⁵

- تحديد ما إذا كان إطار إعداد القوائم المالية الذي سيتم تطبيقه مقبول أو لا؛
 - الحصول على موافقة من الإدارة تقرر وتدرك بالمسؤوليات الملقاة على عاتقها والمتمثلة في:
 - إعداد القوائم المالية وفقا للإطار المعمول به؛
 - وضع رقابة داخلية تمكن من إعداد قوائم مالية خالية من الأخطاء الجوهرية؛
 - تزويد المدقق بالمعلومات التي يطلبها ويحتاجها لهدف الحصول على أدلة التدقيق والتمكن من القيام بعملية التدقيق.
- كما أنه ينبغي على المدقق أن يتفق مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على شروط عملية التدقيق، وفي حال عدم وجود قانون أو نظام يفصل في تلك الشروط فعلى المدقق أن يقوم بتدوينها في شكل اتفاقية خطية، والفقرة 10 من نفس المعيار حددت ما ينبغي أن تشتمل عليه تلك الاتفاقية كما يلي:¹⁶

- هدف ونطاق عملية تدقيق القوائم المالية؛
 - مسؤوليات المدقق؛
 - مسؤوليات الإدارة؛
 - تحديد إطار إعداد القوائم المالية المعمول به؛
 - الإشارة إلى شكل ومضمون التقارير المتوقع صدورها من قبل المدقق مع وجود احتمالية لتغيير تلك التقارير في وجود ظروف مختلفة.
- وفي حال طلب الإدارة من المدقق تغيير الشروط المتفق عليها عليه التأكد من سبب الطلب، وفي حالة قيامه بتغييرها عليه تدوين ذلك في اتفاقية جديدة، أما في حالة رفضه للتغيير وإصرار الإدارة على عدم استمرار في عملية التدقيق الأصلية، على المدقق الانسحاب من عملية التدقيق وإبلاغ المكلفين بالحوكمة في حال وجود التزام لذلك.

2-2- مسؤولية الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية:

تعد أنظمة الرقابة وسياسات إجراءات رقابة على جودة عملية التدقيق من مسؤولية المدقق، إذ هو ملزم بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليقدم ضمان معقول بأنها تمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وأن التقارير الصادرة من قبله مقبولة حسب الظروف، ومعيار التدقيق الدولي 220 يحدد في مختلف فقراته مسؤوليات المدقق المتعلقة بإجراءات رقابة على الجودة عملية تدقيق القوائم المالية، ومن أهمها ما يلي:

- توفير الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق عين لأجلها؛
- الحرص على امتثال فريق عمله إلى المتطلبات الأخلاقية؛
- تقييم علاقته مع العملاء بشكل مستمر ومدى حفاظ هذه العلاقة على استقلاليته؛
- التأكد من أن فريق عمله يمتلك الكفاءة اللازمة والخبرة المناسبة لأداء عملية التدقيق؛
- التوجيه والإشراف على أداء عملية التدقيق؛
- مراجعة السياسات وإجراءات ووثائق عملية التدقيق؛

- التشاور مع فريق عمله حول الأمور الصعبة والمستمرة، وتحديد الاستنتاجات الناتجة عن تلك المشاورات.

2-3- مسؤولية إعداد وثائق التدقيق:

تمثل وثائق التدقيق كل المستندات، البيانات، الأدلة والمعلومات التي يحصل عليها المدقق من المؤسسة محل التدقيق ومن الأطراف الأخرى ذات العلاقة، والتي تمثل له السند الرئيسي الذي يعتمد عليه في إبداء رأيه المهني، ومعايير التدقيق الدولية حملت مسؤولية إعداد وثائق التدقيق من خلال معيار التدقيق الدولي 230، والذي يُدرج أهداف هذه الوثائق في الفقرة 2 و3 منه كالآتي:¹⁷

- الأهداف الرئيسية:

• أدلة تُستخدمه للوصول إلى استنتاج حول تحقيق الأهداف الكلية للمدقق؛

• أدلة على تخطيط واداء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

- أهداف أخرى:

• المساعدة في التخطيط والأداء؛

• المساعدة في الإشراف والتوجيه؛

• تمكين تحديد مسؤوليات فريق العمل؛

• تمكين الاحتفاظ بالمسائل الهامة ذات علاقة بعمليات التدقيق المستقبلية؛

• التمكين من إجراء مراجعات رقابة الجودة؛

• التمكين من إجراء فحوصات خارجية وفقا للمتطلبات القانونية والتنظيمية والمتطلبات الأخرى المعمول بها.

وقد فصل هذا المعيار في طبيعة وشكل هذه الوثائق، وكذا في المتطلبات التي يجب ان تمتثل لها، كما انه أشار على المدقق مراعاة المتطلبات الإضافية بموجب القوانين أو الأنظمة التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق في دولة معينة إن وُجدت، ومن أهم ما يلزم به هذا المعيار كذلك المدقق إعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد، توثيق إجراءات التدقيق التي تم أدائها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليه، وكذا تجميعها في ملف نهائي.

2-4- مسؤولية كشف الاحتيال في القوائم المالية:

إن الفرق بين الاحتيال والخطأ في أن الأول يكون مقصودا أما الثاني فيكون غير مقصود، ومسؤولية منع وكشف الاحتيال تقع على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة، في حين أنه على المدقق حسب معيار التدقيق الدولي 240 الحصول إلى تأكيد معقول على خلو القوائم المالية من أخطاء جوهرية سواء كانت ناجمة عن الخطأ أو الاحتيال، لكن هذا لا يعني أن هناك مخاطرة عدم اكتشاف الأخطاء، لأنه رغم التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق فيوجد احتمال عدم اكتشاف الخطأ من طرف المدقق، وفي سبيل كشف عن الأخطاء على المدقق ما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية بسبب الاحتيال؛

- الحصول على ما يكفي من أدلة مناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال من خلال تصميم استجابات مناسبة؛

- الاستجابة بشكل مناسب للاحتيال أو الاحتيال المحتمل المحدد خلال عملية التدقيق.

2-5- مسؤولية مراعاة القوانين والأنظمة:

ينبغي على المدقق التعبير عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة وفقا للإطار إعداد المعمول بها، ومن بين هذه النواحي القوانين والأنظمة التي تخضع لها المؤسسة محل التدقيق، والفقرة 5 من المعيار 250 تؤكد على المدقق "عند إجراء عملية تدقيق القوائم المالية أن يأخذ بعين الاعتبار الإطار القانوني والتنظيمي المطبق"¹⁸، وبالتالي تقع على الإدارة مسؤولية الالتزام

بالقوانين والأنظمة، وعلى المدقق مسؤولية التأكد من ذلك الالتزام عند تدقيقه للقوائم المالية، وفي حال اكتشاف عدم الالتزام للقوانين والأنظمة عليه إبلاغ ذلك للمكلفين بالحوكمة والسلطات التنظيمية والتنفيذية، وكذا عليه الإفصاح عن ذلك في تقريره، يمكن للمدقق الانسحاب من مهمة التدقيق نتيجة عدم تعاون الإدارة باتخاذ الإجراءات التي يطلبها منها حيال تقييم أثر عدم الالتزام بالإطار إعداد القوائم المالية المعمول به.

2-6- مسؤولية الإبلاغ عن القوائم المالية:

لقد زاد في السنوات الأخيرة الاهتمام بالحوكمة وما تحتاجه من آليات ووسائل لضمان تطبيق جيد لها، وتعد معايير التدقيق الدولية من بين أهم الأدوات التي تسعى إلى تحقيق حوكمة المؤسسة، لذا فإنها تؤكد في كل مرة وفي كل معيار تقريبا أنه على المدقق الاتصال بالمكلفين بالحوكمة لإبلاغهم بالاستنتاجات المتوصل إليها من خلال فهم المؤسسة وبيئتها وجمع أدلة التدقيق، ولكن معيار التدقيق الدولي 260 يحمل بشكل واضح المدقق الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، وتشير الفقرة 4 من المعيار أن الإبلاغ المتبادل بين الطرفين من شأنه أن يساعد على¹⁹:

- فهم المسائل المتعلقة بعملية التدقيق من طرف المدقق والمكلفين بالحوكمة وتطوير علاقة عمل متينة وتبينها مع الحفاظ على استقلالية وموضوعية المدقق؛
- حصول المدقق على معلومات متعلقة بالتدقيق بمساعدة المكلفين بالحوكمة (مثل فهم المنشأة وبيئتها، تحديد مصادر أدلة التدقيق المناسبة، توفير معلومات حول المعاملات والأحداث)؛
- وفاء المسؤولين عن الحوكمة بمسئولياتهم في مراقبة عملية إعداد التقارير المالية وبالتالي تقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية.

ونظرا لأهمية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من جهة وأهمية الإفصاح على الاستنتاجات المتوصل إليها من فهم هذا النظام فإن معايير التدقيق الدولية خصصت لذلك معيار التدقيق الدولي 265 والذي أكد في الكثير من فقراته على ضرورة إبلاغ المدقق للمكلفين بالحوكمة وللإدارة بنقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة والتي حددها المدقق أثناء التدقيق، ويرى بأنها ذات أهمية كافية وتستحق العناية.

ثالثا: دراسة استقصائية لمجموعة من محافظي الحسابات بالجزائر

يُعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 بأنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"²⁰، وبالتالي محافظ الحسابات هو شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة عن طريق فحص السجلات والدفاتر المحاسبية محل التدقيق بهدف التأكد من مصداقية الحسابات، ومدى التزام بالقوانين والقواعد المعمول بها، لذا بغرض الوصول إلى أهداف البحث تم الاعتماد على أسلوب الاستقصاء، من خلال تصميم استبيان لمحافظي الحسابات بصفتهم ممارسين لمهنة التدقيق المحاسبي بشكل قانوني في الجزائر، حيث يتكون الاستبيان من قسمين رئيسيين:

القسم الأول: يتعلق بتحديد لخصائص العينة وهي عبارة عن معلومات عامة تتعلق بمحافظي الحسابات؛

القسم الثاني: خاص بتحديد رأي محافظي الحسابات بمدى مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية (200-299) في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

قام الباحث بتوزيع حوالي 65 استبيان على مجتمع الدراسة في مختلف مناطق الوطن من شرق، غرب، وسط وجنوب، وكان عدد الاستبيانات المسترجعة 50 استبيان أي بنسبة استرداد 76,92%، منها 47 استبياناً صالحاً ومعتمداً في التحليل إحصائي أي بنسبة 72,3%، وبعد تفريغ الاستبيان وادخالها بتشغيل برنامج SPSS²¹، تمت الاستعانة ببعض الأدوات والاختبارات الإحصائية تتمثل في:

- التكرارات؛
- النسب المئوية؛
- المتوسطات الحسابية؛
- الانحرافات المعيارية؛
- معامل ألفا كرونباخ؛
- معاملات الارتباط بيرسون؛
- اختبار T pour échantillon unique.

1- وصف الخصائص الديمغرافية لوحدات البحث:

تناول القسم الأول من الاستبيان البيانات العامة لوحدات البحث، والمتمثلة في الدرجة العلمية، الخبرة المهنية، التخصص ومحل ممارسة النشاط، ويهدف وصف خصائص الديمغرافية تم عرض النسب المئوية والتكرارات لكل خاصية كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): توزيع وحدات البحث حسب خصائصها

خاصية العينة		التكرار	النسبة	خاصية العينة		التكرار	النسبة
الدرجة العلمية	ليسانس	34	72,4%	الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	6	12,8%
	ماستر	2	4,3%		من 6 سنوات إلى 10 سنوات	16	34%
	ماجستير	5	10,6%		من 11 سنة إلى 15 سنة	7	14,9%
	دكتوراه	5	10,6%		من 16 سنة إلى 20 سنة	3	6,4%
	شهادة أخرى	1	2,1%		أكثر من 20 سنة	9	19,1%
					عدم الإجابة	6	12,8%
المجموع		47	100%	المجموع		47	100%
التخصص	تدقيق محاسبي	10	21,3%	محل ممارسة النشاط	الشرق	15	31,9%
	محاسبة	17	36,2%		الغرب	3	6,4%
	مالية	19	40,4%		الوسط	18	38,3%
	تخصص آخر	1	2,1%		الجنوب	11	23,4%
المجموع		47	100%	المجموع		47	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبيان

يبين الجدول السابق وصف لبيانات وحدات البحث، حيث شملت على مجموعة من محافظتي الحسابات تتصف بما يلي:

- تحمل مختلف الدرجات العلمية، ليسانس، ماستر، ماجستير، دكتوراه وشهادات أخرى، لكن شهادة ليسانس احتلت أكبر نسبة 72,4%، ثم تليها باقي الشهادات ماجستير، دكتوراه، ماستر وشهادات أخرى بالنسب 10,6%، 10,6%، 4,3% و 2,1% على الترتيب، وهذا راجع لأحكام ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر والتي تشترط الحصول على شهادة ليسانس فقط، ولا تولي أي اهتمام للشهادات الأخرى؛
- لهم سنوات خبرة متفاوتة من أقل 5 سنوات إلى أكثر من 20 سنة، من بينهم نسبة 12,8% من مفردات العينة خبرتهم غير معلومة، لكن الفئة التي حصلت على أكبر نسبة 34% هي التي تتراوح سنوات خبرتهم بين 6 و 10 سنوات، ثم تليها على التوالي الأكثر من 20 سنة (بنسبة 19,1%)، الأقل من 5 سنوات (بنسبة 12,8%)، من 16 سنة إلى 20 سنة (بنسبة 6,4%)، وما يمكن

ملاحظته هو تنوع سنوات الخبرة في عينة الدراسة والذي من شأنه أن يقدم آراء مختلفة ووجهات نظر متفاوتة في الموضوع محل الدراسة:

- لهم تخصصات مختلفة، تدقيق محاسبي، محاسبة، مالية وغير ذلك، حيث أن تخصص "مالية" يتصدر مفردات العينة بنسبة 40,4%، ثم يليه تخصص "محاسبة" بنسبة 36,2%، وتخصص "تدقيق محاسبي" بنسبة 21,3% رغم أنه التخصص الأقرب للممارسة مهنة محافظة الحسابات، كما أنه يوجد محافظ حسابات واحد من بين مفردات العينة يحمل تخصص آخر غير التخصصات المذكورة:
- يمارسون نشاطهم عبر مختلف مناطق الوطن، في الوسط بنسبة 38,3% والشرق بنسبة 31,9%، وهما أعلى نسبتي بحكم ان الباحث سُهّل عليه التنقل إلى ولايات الوسط (الجزائر، مسيلة، بليدة، بويرة)، ولايات الشرق (سطيف وبرج بوعريج)، أما الجنوب فقد تم توزيع واسترجاع 23,4% في ولاية بسكرة من مجمل الاستبيانات الموزعة، في حين أن أدنى نسبة تتمثل 6,4% موزعة في الغرب وبالضبط في ولاية معسكر.

2- اختبار ثبات وصدق أداة البحث:

يهدف التمكن من الوثوق بنتائج ودقة هذا البحث، يجب التأكد من جودة أداة البحث -الاستبيان- وقدرتها على قياس مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية (200-299) في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وذلك من خلال التحقق من صدقها وثباتها، فثبات الاستبيان يعني أنه يعطي نفس النتيجة لو تمت إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أما صدق الاستبيان يعني مدى اتساق كل عبارة من عباراته مع الجزء الذي تنتهي اليه، ولتحقق من ثبات الاستبيان وصدقه تم استعمال معامل ألفا كرونباخ وحساب معاملات الارتباط بيرسون، كما هو موضح في الجدولين التاليين:

الجدول رقم (04): معامل الارتباط بيرسون بين كل الجزء والمحور الذي ينتهي

الجدول رقم (03): قيم ألفا كرونباخ

اليه وبين كل محور والاستبيان ككل

المحور الأول		المحور الثاني		الاستبيان ككل	
الجزء	معامل الارتباط	الجزء	معامل الارتباط	المحور	معامل الارتباط
1	0,882	1	0,709	1	0,889
2	0,851	2	0,947	2	0,781

0,000 = sig

$\alpha=0,05$

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبيان

الجزء الأول	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
الجزء الأول	14	0,708
الجزء الثاني	6	0,821
المحور الأول	20	0,793
الجزء الأول	4	0,767
الجزء الثاني	7	0,817
المحور الثاني	11	0,813
الاستبيان ككل	31	0,792

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبيان

من الجدول رقم (03) يتضح أن معامل ألفا كرونباخ للاستبيان ككل جاء بقيمة 0,792 وهي قيمة مقبولة إذ تعد أكبر من الحد الأدنى 60%، كما أن قيم هذا المعامل بالنسبة للمحاور والأجزاء الفرعية المكونة للاستبيان والموضحة في نفس الجدول هي جد مقبولة، حيث تتراوح قيمها بين 70% و80%، وهذا ما يُثبت أن الاستبيان يتميز بالثبات.

أما الجدول رقم (04) يبين وجود ارتباط إيجابي وقوي بين كل الجزء والمحور الذي ينتهي اليه وبين كل محور والاستبيان ككل، وذلك لأن معامل الارتباط بيرسون موجب وأكبر من 0,5، وذلك عند مستوى الدلالة sig=0,00 وهو أقل من قيمة خطأ المعاينة ($\alpha=0,05$)، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وبالتالي تُرفض فرضيات العدم H_0 والمتمثلة في عدم وجود علاقة

ارتباط بين الأجزاء المكونة للاستبيان، وتقبل الفرضيات البديلة H_1 ، أي وجود علاقة ارتباط بين كل الفرضيات الفرعية والفرضية الإجمالية، وهذا ما يُثبت صدق الاستبيان.

3- اختبار فرضيات البحث:

يتكون الاستبيان من 31 عبارة مبنية في محورين رئيسيين وكل محور مقسم إلى جزأين، وقد تم استعمال سلم ليكارت الخماسي للخيارات المتاحة في الأجوبة والمتمثلة في (موافق بشدة:5، موافق:4، إلى حد ما:3، غير موافق:2، غير موافق بشدة:1)، وبالتالي تم الحصول على خمس فئات للأجوبة، والتي تم حساب مجال كل فئة كالآتي: طول الفئة= المدى\عدد الفئات، حيث أن المدى=قيمة أكبر قيمة-قيمة أصغر قيمة، أي أن المدى هو 5-1 ويساوي 4، وبالتالي فإن طول الفئة يساوي 5\4 أي 0,8، والجدول الموالي يبين مدى كل فئة:

الجدول رقم (05): مدى كل فئة من فئات الأجوبة

التصنيف	موافق بشدة	موافق	إلا حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	5	4	3	2	1
المدى	5-4,2	4,2-3,4	3,4-2,6	2,6-1,8	1,8-1

المصدر: من إعداد الباحث

يهدف تحليل بيانات هذا الاستبيان فسيتم التطرق إلى ما يلي:

3-1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى والفرضيتين الجزئيتين التابعة لها:

تتجسد الفرضية الفرعية الأولى في المحور الأول من الاستبيان، والذي يشمل 20 عبارة تعبر عن عدم كفاية التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، العبارات 14 الأولى منها تعبر عن عدم كفاية هذه التشريعات في تعزيز المبادئ العامة والتي تجسد الفرضية الجزئية الأولى، و 6 عبارات الباقية تعبر عن عدم كفاية تلك التشريعات في تعزيز المسؤوليات العامة، والتي تجسد الفرضية الجزئية الثانية، وفيما يلي جدول يبين اختبار هذه الفرضيات:

الجدول رقم (06): اختبار الفرضية الفرعية الأولى والفرضيتين الجزئيتين التابعة لها

عبارات المحور الأول		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة t	مستوى الدلالة Sig	القرار الخاص بالفرضية	
						H_1	H_0
1- الشهادة الجامعية الجزائرية لا تعد مؤهل علمي يسمح بتكوين المدقق من الناحية النظرية		3,62	0,990	4,272	0,000	مقبولة	مرفوضة
2- فترة التكوين النظري لا تسمح بإدراك نقائص تكوين المدقق من الناحية النظرية		4,00	0,780	8,787	0,000	مقبولة	مرفوضة
3- فترة التريض سنتين لا تكفي لتكوين المدقق من الناحية العملية		3,81	0,970	5,715	0,000	مقبولة	مرفوضة
4- الامتحان النهائي بعد التريض لا يكفي للحكم على تأهيل المدقق		4,04	0,932	7,673	0,000	مقبولة	مرفوضة
5- تحميل المجلس الوطني للمحاسبة مهمة متابعة مهنة التدقيق المحاسبي لا يسمح بتطوير الكفاءة المهنية للمدقق بشكل مستمر		3,40	1,228	2,258	0,029	مقبولة	مرفوضة
6- علاقات المدقق بالإدارة والتي تمنع تعيينه والمنصوص عليها وفقا للمادة 715 مكرر6 من القانون التجاري لا تكفي لضمان استقلاليته المادية		3,24	0,957	1,713	0,094	مقبولة	مرفوضة
7- موانع قيام المدقق ببعض المهام المنصوص عليها وفقا للمادة 65 من القانون 01-10 لا يضمن استقلاليته من الناحية المادية		3,31	1,145	1,823	0,075	مقبولة	مرفوضة
8- النشاطات المنصوص عليها وفقا للمادة 64 من القانون 01-10 والتي تعتبر منافية لاستقلالية المدقق لا تكفي لضمان استقلاليته الفكرية		3,46	1,026	3,016	0,004	مقبولة	مرفوضة

9-تبعية المدقق لوزارة المالية لا يضمن استقلاليته	3,74	1,093	4,672	0,000	مرفوضة	مقبولة
10-مهام المجلس الوطني للمحاسبة لا تكفي لضمان بذل المدقق العناية المهنية	3,57	0,958	4,001	0,000	مرفوضة	مقبولة
11-المسؤولية المدنية التي يتحملها المدقق لا تكفي لضمان بذله للعناية المهنية	3,11	1,088	0,670	0,506	مقبولة	مرفوضة
12-المسؤولية الجزائية التي يتحملها المدقق لا تكفي لضمان بذله للعناية المهنية	2,98	1,277	0,114-	0,910	مقبولة	مرفوضة
13-المسؤولية التأديبية التي يتحملها المدقق لا تكفي لضمان بذله للعناية المهنية	2,98	1,260	0,116-	0,908	مقبولة	مرفوضة
14-العقوبات التي يتحملها المدقق لا تكفي لضمان عدم إفشاء سر المهنة	3,02	1,225	0,119	0,906	مقبولة	مرفوضة
الفرضية الجزئية الأولى: التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لا تكفي لتعزيز المبادئ العامة لممارسة المهنة	3,45	1,066	3,178	0,000	مرفوضة	مقبولة
1-إجراءات قبول التوكيل تدقيق الحسابات المنصوص عليها في التوصية رقم 01 من المقرر 103/SPM/94 لا تضمن الاتفاق بشكل سليم على عملية التدقيق	3,44	0,967	3,084	0,004	مرفوضة	مقبولة
2-مهام لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة المنصوص عليها وفقا للمادة 22 من المرسوم التنفيذي 24-11 لا تضمن المراقبة على جودة عمل المدقق	3,54	1,069	3,449	0,001	مرفوضة	مقبولة
3-ملفات العمل الملزمة على المدقق مسكها وفقا للتوصية رقم 2 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي لتوثيق كل إجراءات التدقيق	3,33	0,920	2,403	0,020	مرفوضة	مقبولة
4-إجراءات التصريح عن الأعمال الاجرامية المنصوص عليها في التوصية رقم 4 من المقرر 103/SPM/94 لا تكفي للكشف عن الأخطاء خاصة منها الناجمة عن الغش	3,51	1,100	3,117	0,003	مرفوضة	مقبولة
5-أحكام القانون 01-10 لا تكفي لتحديد طريقة الاتصال المدقق بالأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة	3,52	0,937	3,778	0,000	مرفوضة	مقبولة
6-معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يكفي للإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية	3,36	0,933	2,556	0,014	مرفوضة	مقبولة
الفرضية الجزئية الثانية: التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لا تكفي لتعزيز المسؤوليات العامة لممارسة المهنة	3,45	0,988	3,065	0,000	مرفوضة	مقبولة
الفرضية الفرعية الأولى: التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لا تكفي لتعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة المهنة	3,45	1,027	3,121	0,000	مرفوضة	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبيان

- الفرضية الجزئية الأولى:

- فرضية العدم H_0 : التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر تكفي لتعزيز المبادئ العامة لممارسة المهنة.
- الفرضية البديلة H_1 : التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لا تكفي لتعزيز المبادئ العامة لممارسة المهنة.

يلاحظ من الجدول رقم (06) أن المتوسط الحسابي للفرضية الجزئية الأولى مساويا لـ 3,45 بانحراف معياري ضعيف 1,066، وبالرجوع إلى الجدول رقم (05) يتضح أن الإجابات تتجه نحو الموافقة، كما أن قيمة t المحسوبة 3,178 أكبر من القيمة الجدولية، ومستوى الدلالة sig معدوم وهي قيمة دالة على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وبالتالي تُرفض الفرضية H_0 وتُقبل الفرضية H_1 ، أي أن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لا تكفي لتعزيز المبادئ العامة لممارسة المهنة.

وبتحليل كل المتوسطات الحسابية للعبارة المكونة لهذه الفرضية، يلاحظ أن العبارات من 1 إلى 5 ومن 8 إلى 10 قيم متوسطها الحسابي أكبر من 3,4 بانحرافات معيارية ضعيفة، وبالتالي فهي تنتمي إلى الفئتين موافق وموافق بشدة، وهذا ما يؤكد عليه كلا من قيم t المحسوبة التي هي أكبر من القيمة الجدولية ومستوى دلالتها الأقل من قيمة خطأ المعاينة ($\alpha=0,05$)، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وبالتالي تُرفض فرضيات العدم H_0 وتُقبل الفرضيات البديلة H_1 لكل منها، وبالتالي فإن الشهادة الجامعية الجزائرية، فترة التكوين النظري، فترة التبرص وحتى الامتحان النهائي لا يكفوا لتكوين المدقق في الجزائر من الناحية النظرية والعملية، وتحمل المجلس الوطني للمحاسبة مهمة متابعة مهنة التدقيق المحاسبي لا يسمح بتطوير الكفاءات المهنية بشكل مستمر، وكذلك النشاطات المنصوص عليها وفقا للمشروع الجزائري وتبعيته لوزارة المالية لا تكفي لضمان استقلاليتها الفكرية، كما أن مهام المجلس الوطني للمحاسبة لا تكفي لضمان بذل المدقق العناية المهنية. في حين أن العبارات 6 و 7 ومن 11 إلى 14 المكونة لهذه الفرضية قيم متوسطها الحسابي بين 2,6 و 3,4 أي إجابتها تنتمي إلى الفئة الوسطى "إلى حد ما" لكونها تتجه نحو الحياد، لكن قيم t المحسوبة هي أقل من القيمة الجدولية ومستوى دلالتها أكبر من قيمة خطأ المعاينة ($\alpha=0,05$)، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وبالتالي تُقبل فرضيات العدم H_0 وتُرفض الفرضيات البديلة H_1 لكل منها، وبالتالي علاقات المدقق بالإدارة والتي تمنع تعيينه وكذا موانع قيامه ببعض المهام المنصوص عليها في المشروع تكفي لضمان استقلاليتها المادية، إضافة أن المسؤوليات المدنية، الجزائية والتأديبية التي يتحملها المدقق تكفي لضمان بذله للعناية المهنية، كما أن العقوبات التي يتحملها المدقق تكفي لضمان عدم إفشاءه لسر المهنة.

- الفرضية الجزئية الثانية:

- فرضية العدم H_0 : التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر تكفي لتعزيز المسؤوليات العامة لممارسة المهنة
 - الفرضية البديلة H_1 : التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لا تكفي لتعزيز المسؤوليات العامة لممارسة المهنة
- يلاحظ من الجدول رقم (06) أن المتوسط الحسابي للفرضية الجزئية الثانية كذلك يساوي 3,45 بانحراف معياري ضعيف 0,988، وبالرجوع إلى الجدول رقم (05) يتضح أن الإجابات تتجه نحو الموافقة، كما أن قيمة t المحسوبة 3,065 أكبر من القيمة الجدولية وبالتالي تُرفض الفرضية H_0 وتُقبل الفرضية H_1 وهذا ما يؤكد عليه مستوى الدلالة sig المعدوم وهي قيمة دالة على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، أي أن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لا تكفي لتعزيز المسؤوليات العامة لممارسة المهنة.

وبتحليل قيم المتوسطات الحسابية للعبارة المكونة للفرضية الجزئية الثانية الخاصة بالمسؤوليات العامة، يلاحظ أن جميعها أكبر من 3,4 وأقل من 4,2 بانحرافات معيارية ضعيفة، وبالتالي فالإجابات تتجه نحو الموافقة، كما يلاحظ أن قيم t المحسوبة لهذه العبارات أكبر من القيمة الجدولية ومستوى دلالتها أقل من قيمة خطأ المعاينة ($\alpha=0,05$)، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وبالتالي تُرفض فرضيات العدم H_0 وتُقبل الفرضيات البديلة H_1 لكل منها، وبالتالي فإن إجراءات قبول التوكيل بعملية التدقيق لا تضمن تحمل المدقق مسؤولية الاتفاق بشكل سليم على عملية التدقيق، وملفات العمل الملزمة على المدقق مسكها لا تكفي لتحمله مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق، كما أن إجراءات التصريح عن الأعمال الاجرامية لا تكفي

لتحملة مسؤولية الكشف عن الأخطاء خاصة منها الناجمة عن الغش، إضافة إلى ذلك فإن مهام لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة لا تضمن تحمل المدقق مسؤولية المراقبة على جودة عمله، كما أن أحكام القانون 01-10 لا تكفي لتحمل المدقق مسؤولية الاتصال بالأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وحتى معيار التقرير المنصوص عليه وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 حول إجراءات الرقابة الداخلية لا يكفي لضمان تحمل المدقق مسؤولية الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية.

- الفرضية الفرعية الأولى:

- فرضية العدم H_0 : التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر تكفي لتعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة المهنة
 - الفرضية البديلة H_1 : التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لا تكفي لتعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة المهنة
- بعد إثبات صحة الفرضيتين الجزئيتين المنبثقتين عن الفرضية الفرعية الأولى، يمكن القول أن هي الأخرى صحيحة، وهذا ما يؤكد عليه كلا من:

- قيمة المتوسط الحسابي 3,45 بانحراف معياري ضعيف 1,027؛

- قيمة t المحسوبة 3,065 أكبر من القيمة الجدولية؛

- مستوى الدلالة المعلوم، أي أقل من قيمة خطأ المعاينة ($\alpha=0,05$).

وبالتالي فإن الإجابات تتجه نحو الموافقة، وتوجد فروق ذات دلالة إحصائية، وعليه تُرفض فرضية العدم H_0 وتُقبل الفرضية البديلة H_1 ، أي أن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لا تكفي لتعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة المهنة، لكن هذا بصفة عامة إذ أن التحليل السابق أثبت أن التشريعات الحالية تكفي ل بعض المبادئ المتمثلة في الاستقلالية المادية، العناية المهنية والسر المهني.

2-3- اختبار الفرضية الفرعية الثانية والفرضيتين الجزئيتين التابعة لها:

يتكون المحور الثاني من الاستبيان من 11 عبارة تجسد الفرضية الفرعية الثانية، والتي تعبر عن أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، حيث أن الجزء الأول المكون من 4 عبارات يجسد الفرضية الجزئية الأولى ويعبر على ما يمكن للعمل بتلك المعايير إحداثه على المبادئ العامة للمهنة، أما الجزء الثاني المكون من 7 عبارات فيجسد الفرضية الجزئية الأولى ويعبر على ما يمكن للعمل بتلك المعايير إحداثه على المسؤوليات العامة للمهنة، والجدول الموالي يوضح اختبار هذه الفرضيات:

الجدول رقم (07): اختبار الفرضية الفرعية الثانية والفرضيتين الجزئيتين التابعة لها

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة	القيمة المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المحور الثاني
H1	H0	Sig	t			
مقبولة	مرفوضة	0,000	14,228	0,615	4,28	1. يرفع من الكفاءة المهنية للمدقق
مقبولة	مرفوضة	0,000	6,591	0,952	3,91	2. يدعم استقلالية المدقق من خلال الانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين
مقبولة	مرفوضة	0,000	9,542	0,673	3,94	3. يساعد المدقق على بذل العناية المهنية في كل مراحل عملية التدقيق
مقبولة	مرفوضة	0,000	8,215	0,772	3,93	4. يلزم المدقق الخضوع لمتطلبات السلوك الأخلاقي الصادرة من مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين

الفرضية الجزئية الأولى:	العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يعزز المبادئ العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر	4,02	0,753	9,644	0,000	مرفوضة	مقبولة
1.	يساعد المدقق في تحمل مسؤولية الاتفاق حول شروط التكليف بالمهمة	3,76	0,736	7,012	0,000	مرفوضة	مقبولة
2.	يحمل المدقق مسؤولية الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية	3,79	0,657	8,211	0,000	مرفوضة	مقبولة
3.	يسهل للمدقق مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية تجميع في ملفات العمل	3,83	0,670	8,493	0,000	مرفوضة	مقبولة
4.	يساعد المدقق في تحمل مسؤولية الكشف عن الأخطاء الجوهرية خاصة منها الناجمة عن الغش	3,72	0,779	6,244	0,000	مرفوضة	مقبولة
5.	يساعد المدقق في تحمل مسؤولية الكشف عن عدم الامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها	3,61	1,000	4,130	0,000	مرفوضة	مقبولة
6.	يساهم في تسهيل مسؤولية اتصال المدقق مع الكلفين بالحوكمة	3,50	0,937	3,620	0,001	مرفوضة	مقبولة
7.	يحمل المدقق مسؤولية الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للأطراف الأخرى	3,61	0,906	4,556	0,000	مرفوضة	مقبولة
الفرضية الجزئية الثانية:	العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يعزز المسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر	3,69	0,812	6,038	0,000	مرفوضة	مقبولة
الفرضية الفرعية الثانية:	العمل بمعايير التدقيق الدولية يعزز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر	3,85	0,783	7,841	0,000	مرفوضة	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبيان

- الفرضية الجزئية الأولى:

- فرضية العدم H_0 : العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر لا يعزز المبادئ العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.
 - الفرضية البديلة H_1 : العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يعزز المبادئ العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.
- يلاحظ من الجدول رقم (07) أن المتوسط الحسابي للفرضية الجزئية الأولى يساوي 4,02 بانحراف معياري ضعيف 0,753، والذي يشير أن الإجابات تتجه نحو الموافقة، كما أن قيمة t المحسوبة 9,644 أكبر من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة sig معدوم، وبالتالي تُرفض الفرضية H_0 وتُقبل الفرضية H_1 ، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية، والعمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر من شأنه أن يعزز المبادئ العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.
- وبتحليل قيم كل المتوسطات الحسابية للعبارات المكونة لهذه الفرضية يلاحظ أنها (العبارات من 1 إلى 4) أكبر من 3,4 بانحرافات معيارية ضعيفة، وبالتالي فالإجابات تتجه نحو الموافقة والموافقة بشدة، وهذا ما تؤكد عليه قيم t المحسوبة التي هي أكبر من القيمة الجدولية وقيم مستوى دلالتها المعدوم، وبالتالي تُرفض فرضيات العدم H_0 وتُقبل الفرضيات البديلة H_1 لكل منها، أي أن العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر من شأنه أن:

- يرفع من الكفاءة المهنية للمدقق؛
- يدعم استقلالية المدقق؛
- يساعد المدقق على بذل العناية المهنية؛

- يلزم المدقق الخضوع لمتطلبات السلوك الأخلاقي الصادرة من مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين.

- الفرضية الجزئية الثانية:

- فرضية العدم H_0 : العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر لا يعزز المسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.
 - الفرضية البديلة H_1 : العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يعزز المسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.
- يلاحظ من الجدول رقم (07) أن المتوسط الحسابي للفرضية الجزئية الثانية يساوي 3,69 بانحراف معياري ضعيف 0,812، وبذلك فإن الإجابات تتجه نحو الموافقة، وهذا ما تؤكد عليه قيمة t المحسوبة 6,038 الأكبر من القيمة الجدولية ومستوى الدلالة sig المعلوم، وبالتالي تُرفض الفرضية H_0 وتُقبل الفرضية H_1 المتمثلة في أن العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يعزز المسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.
- وبتحليل قيم كل المتوسطات الحسابية للعبارة المكونة للفرضية الجزئية الثانية الخاصة بالمسؤوليات العامة يلاحظ أنها (من 1 إلى 7) أكبر من 3,4 وأقل من 4,2 بانحرافات معيارية ضعيفة، وبالتالي فالإجابات تتجه نحو الموافقة، كما أن قيم t المحسوبة لتلك العبارات أكبر من القيمة الجدولية ومستوى دلالتها أقل من قيمة خطأ المعينة ($\alpha=0,05$)، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وبالتالي تُرفض فرضيات العدم H_0 وتُقبل الفرضيات البديلة H_1 لكل منها، وبالتالي فالعمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر من شأنه أن يعزز من المسؤوليات التالية:

- الاتفاق حول شروط التكليف بالمهمة؛
- الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية؛
- توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية تجميع في ملفات العمل؛
- الكشف عن الأخطاء الجوهرية خاصة منها الناجمة عن الغش؛
- الكشف عن عدم الامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- اتصال المدقق مع الكلفين بالحوكمة؛
- الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للأطراف الأخرى.

- الفرضية الفرعية الثانية:

- فرضية العدم H_0 : العمل بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر لا يعزز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.
 - الفرضية البديلة H_1 : العمل بمعايير التدقيق الدولية يعزز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.
- بإثبات صحة الفرضيتين الجزئيتين المنبثقتين عن الفرضية الفرعية الثانية، يمكن القول أن هذه الأخيرة صحيحة، وهذا ما يؤكد عليه كلا من:

- قيمة المتوسط الحسابي 3,85 بانحراف معياري ضعيف 0,783؛
- قيمة t المحسوبة 7,841 الأكبر من القيمة الجدولية؛
- مستوى الدلالة معدوم أي أقل من قيمة خطأ المعينة ($\alpha=0,05$).

وبالتالي فإن الإجابات تتجه نحو الموافقة، وتوجد فروق ذات دلالة إحصائية، وعليه تُرفض فرضية العدم H_0 وتُقبل فرضية البديلة H_1 ، أي أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يعزز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

3-3- اختبار الفرضية العامة:

• فرضية العدم H_0 : تبني معايير التدقيق الدولية (200-299) لا يساهم في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

• الفرضية البديلة H_1 : تبني معايير التدقيق الدولية (200-299) يساهم في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

لاختبار صحة الفرضية العامة للبحث يجب التأكد أولاً من وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بينها وبين الفرضيتين الفرعيتين المنبثقتين عنها، وقد سبق إثبات ذلك في الجدول رقم (04) الذي يوضح وجود علاقة الارتباط قوية من خلال حساب معاملات الارتباط بيرسون بين المحورين اللذين يجسدين هذه الفرضيتين الفرعيتين والاستبيان ككل الذي يجسد الفرضية العامة، وبما أنه تم في ما سبق إثبات صحة الفرضيتين الفرعيتين الأولى والثانية، فبال تأكيد فالفرضية الرئيسية هي الأخرى صحيحة، أي أن: **تبني معايير التدقيق الدولية (200-299) يساهم في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.**

رابعاً: مناقشة نتائج البحث

من خلال ما سبق يمكن القول بصفة عامة أن التشريعات التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر غير كافية لتعزيز مبادئ العامة لممارسة المهنة، في حين أن العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) من شأنه أن يعززها، لكن بالتفصيل في هذه المبادئ نجد:

- **الكفاءة المهنية:** بالنسبة لهذا المبدأ فقد أثبت أن التشريعات التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر غير كافية لتعزيز الكفاءة المهنية بكل العناصر المكونة لها، التأهيل العلمي والعملية وكذا التطوير المستمر، حيث أثبت أن الشهادة الجامعية وفترة التكوين النظري لا تكفي لتأهيل المدقق من الناحية العلمية، وفترة التبرص لا تكفي لتأهيله من الناحية العملية، والامتحان النهائي لا يكفي للحكم على تأهيله، كما أن الاكتفاء بتحميل المجلس الوطني للمحاسبة مهمة متابعة مهنة التدقيق المحاسبي لا يسمح بتطوير الكفاءة المهنية للمدقق بشكل مستمر، في حين أن معايير التدقيق الدولية (200-299) حسب رأي محافظي الحسابات فيمكنها الرفع من كفاءة المدقق، وذلك لأنها توفر له إطار مرجعي يمكنه بالإحاطة بمختلف جوانب ممارسة المهنة، كما تسمح له بتحديث وتطوير تكوينه من خلال ما تحمله هذه المعايير من المستجدات التي تشهدها المهنة من قريب أو بعيد؛

- **الاستقلالية:** أثبت أن هذا المبدأ يتجسد بشكل جزئي فقط وفقاً للتشريعات التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، حيث أنه من وجهة نظر محافظي الحسابات فهذه التشريعات كافية لتعزيز الاستقلالية المادية، وذلك من خلال علاقات المدقق بالإدارة والتي تمنع تعيينه²² وموانع قيام مدقق الحسابات ببعض المهام²³، في حين يرى محافظو الحسابات أن النشاطات²⁴ التي تعتبر منافية لاستقلالية مدقق الحسابات وتبعيته لوزارة المالية لا تضمن استقلاليته الفكرية، كما أن محافظو الحسابات يوافقون على فكرة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن يدعم استقلالية من المدقق من خلال انضمامه للاتحاد الدولي للمحاسبين بدلاً من خضوعه للسلطة العمومية.

- **العناية المهنية:** بالنسبة لهذا المبدأ يرى محافظو الحسابات أن مهام المجلس الوطني للمحاسبة لا تكفي لضمان بذل المدقق العناية المهنية في حين أن المسؤوليات المدنية، الجزائية والتأديبية التي يتحملها المدقق تكفي لضمان بذله للعناية المهنية، وعلى

الرغم من ذلك فإنهم يرون أن العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) يساعد المدقق على بذل العناية المهنية في كل مراحل التدقيق؛

- **السرالميني:** رغم أنه من وجهة نظر محافظي الحسابات أن العقوبات التي يتحملها المدقق تكفي لضمان مبدأ عدم إفشاءه سر المهنة، إلا أنهم يوافقون على أن العمل بمعايير التدقيق الدولية لأن من شأنه أن يلزم المدقق بكل المبادئ من خلال خضوعه لمتطلبات السلوك الأخلاقي الصادرة من مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين؛

وقد خلّص البحث أن ممارس مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر هو بحاجة للعمل بمعايير التدقيق الدولية بصفة عامة، وبمعايير التدقيق الدولي 200 بصفة خاصة، وذلك بهدف تعزيز المبادئ العامة للمهنة، أما بالنسبة للمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق فمن وجهة نظر محافظي الحسابات فإن التشريعات التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر غير كافية لتعزيزها، ويوافقون على العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299)، لكن بالتفصيل في الأهمية النسبية لكل معيار تم تصميم الجدول الموالي:

الجدول رقم (08): ترتيب الأهمية النسبية لمعايير التدقيق الدولية (200-299) لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

رقم العبارة	رقم المعيار	نوع المسؤولية	المتوسط الحسابي	الأهمية النسبية
1	210	الاتفاق حول شروط التكليف بالمهمة:	3,76	3
2	220	الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية	3,79	2
3	230	توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية تجميع في ملفات العمل	3,83	1
4	240	الكشف عن الأخطاء الجوهرية خاصة منها الناجمة عن الغش	3,72	4
5	250	الكشف عن عدم الامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها	3,61	5
6	260	اتصال المدقق مع المكلفين بالحوكمة	3,50	7
7	265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للأطراف الأخرى	3,61	5

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الاستبيان

من الجدول السابق يتضح أن ممارس مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر يحتاج للعمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) لتعزيز مسؤولياته بدرجات متقاربة، وإذا تم التفصيل أكثر فإن المعيار 230 هو الذي يحتل المرتبة الأولى، حيث أن هذا المعيار يساعد المدقق على إعداد ملفات عمله في الوقت المحدد وتوثيق كل إجراءات التدقيق التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، وكذا تجميع ذلك في ملف نهائي، لأن محافظي الحسابات يرون أن ملفات العمل الملزمة على المدقق مسكها²⁵ لا تكفي لتوثيق كل الإجراءات، ثم في المرتبة الثانية يحتاج المدقق إلى المعيار 220 لأن مهام لجنة المراقبة النوعية²⁶ التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة لا تكفي لضمان المراقبة على جودة عملية التدقيق، في حين أنه هذا المعيار يحمل المدقق تلك المسؤولية ويوفر له أساليب تحقيق ذلك، أما المرتبة الثالثة فتتمثل في الحاجة إلى المعيار 210، حيث يرى محافظو الحسابات أن إجراءات قبول التوكيل²⁷ بالمهمة التدقيق غير كافية لضمان الاتفاق بشكل سليم على عملية التدقيق، في حين أن هذا المعيار يوفر للمدقق الشروط المسبقة لعملية التدقيق ويساعده الاتفاق على شروط عملية التدقيق، وكذا إجراءات التي يتبعها في حال طلبت الإدارة تغيير هذه الشروط، ثم يحتل المرتبة الرابعة المعيار 240 حيث يرى محافظو الحسابات أن هذا المعيار يساعد المدقق في الكشف عن الأخطاء الهامة سواء متعمدة أم لا، وذلك لما كانت إجراءات التصريح عن الأعمال الاجرامية²⁸ غير كافية للكشف عن تلك الأخطاء، أما المرتبة الخامسة فهي من نصيب المعيارين 250 و 265 حيث أن المعيار الأول يوفر للمدقق الإجراءات المتبعة للكشف عن عدم الامتثال للإطار المعمول به، والمعيار الآخر فيساعد المدقق طرق الكشف عن نقاط ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية ويحدد له الإجراءات المتبعة للإبلاغ عنها وذلك لعدم كفاية معيار التقرير²⁹ حول إجراءات الرقابة الداخلية المنصوص عليه وفقا للمشروع الجزائري للإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية، أما المعيار 260 يحتل المرتبة الأخيرة لكن في الحقيقة أن أهميته لا تقل بشكل معتبر عن باقي المعايير، إذ يوفر للمدقق المسائل التي يبلغ عنها المكلفين بالإدارة والإجراءات التي يتبعها، لما كان رأي

محافظي الحسابات أن احكام القانون غير كافية لتحديد طريقة الاتصال المدقق بالأطراف التي هي على علاقة بالمؤسسة محل التدقيق.

الخاتمة:

لقد كشف هذا البحث أن خضوع عمل المدقق في الجزائر لوزارة المالية يحد من استقلاليته وكفاءته المهنية، و عدم توفر إطار مرجعي على شكل معايير يصعب له تحمل مسؤولياته، حيث أن ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تحكمها مجموعة من التشريعات والتي لا ترقى لمستوى المعايير، وتلك التشريعات لا تكفي لتعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة المهنة، إذ يرى محافظي الحسابات ان التشريعات الحالية لا تغطي بشكل كاف المبادئ والمسؤوليات العامة، فرغم أنها تحقق مبدأى العناية المهنية والسر المهني وتجسد الاستقلالية المادية إلا أنها لا تكفي لتجسيد الكفاءة المهنية والاستقلالية الفكرية، كما أنها لا تضمن تحميل المدقق مسؤولياته بدأ من مسؤولية الاتفاق على عملية التدقيق وصولاً إلى مسؤولية الاتصال بالأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، وهذا الشغور الذي تعاني منه ممارسة المهنة يجعلها تعاني من ضعف جودتها.

ويهدف تغطية النقائص التي تعاني منها التشريعات الحالية، والتمكن من رفع مستوى أداء المهنة نحو المستوى الدولي، يتفق محافظي الحسابات أن العمل بالمجموعة الثانية من معايير التدقيق الدولية (200-299) من شأنه أن يعزز المبادئ العامة للممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، وذلك لأن تلك المعايير يمكن لها الرفع من الكفاءة المهنية للمدقق، دعم استقلاليته، المساعدة في بذله للعناية المهنية وكذا الزامه بالخضوع إلى باقي متطلبات السلوك الأخلاقي من نزاهة موضوعية وغيرها، كما أن محافظي الحسابات يرى بأن تبني تلك المعايير يساهم في تعزيز المسؤوليات العامة للمهنة من خلال مساعدة المدقق بتحمل تلك المسؤوليات.

التوصيات

بشكل عام يقترح هذا البحث تبني معايير التدقيق الدولية (200-299) بالجزائر بغرض تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، سواء كما هي أو بإرسائها في التشريعات المحلية التي تنظم المهنة، وبشكل خاص يقترح التوصيات التالية:

- رفع السلطة العمومية يدها على تنظيم المهنة؛
- السعي وراء الانضمام للاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين؛
- مراعاة الأولوية في تبني المعايير حسب الأهمية النسبية للحاجة إليها.

¹- The International Standards On Auditing.

²- The International Auditing and Assurance Standards Board

³- The International Federation of Accountants

⁴ -محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص: 156.

⁵ -أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التاكيد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 40، 41.

⁶ -المرجع السابق، ص: 38.

⁷ -محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص: 169، 170، (بتصرف).

⁸ -أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 280، 282 (بتصرف).

⁹ -International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Hand book of International Quality control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Prononncements, Volume 1, Edition 2014, p:76. Publication for web site or WWW.IAASB.Org.

¹⁰ -Ibid, p:75.

¹¹ - Ibid, p:84,85.

¹² - Ibid, p:87

¹³ - Idem.

¹⁴ -Idem.

¹⁵ - Ibid, p:106.

¹⁶ - Ibid, p:107.

¹⁷ - Ibid, p:146.

¹⁸ - Ibid, p:203,204.

¹⁹ - Ibid, p:218,219.

²⁰ - القانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29، يتعلق بمهنة والخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42، 2010.

²¹ - Statistical Package for Social Sciences

²² - المادة 715 مكرر6 من القانون التجاري.

²³ - القانون رقم 01-10، مرجع سابق، المادة:65.

²⁴ - القانون رقم 01-10، مرجع سابق، المادة:64.

²⁵ - Décision ministérielle n° 103/SPM/94 relative aux diligences professionnelles du commissaire aux comptes, Ministère de l'Economie, recommandation n°2.

²⁶ - المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011، المادة:22.

²⁷ - Décision ministérielle n° 103/SPM/94, recommandation n°1.

²⁸ - Décision ministérielle n° 103/SPM/94, recommandation n°4.

²⁹ - قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 25.