

مدى إلتزام محافظ الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولايات الجنوب الجزائري)

Extent to which the Governor of Accounts is committed to implementing Algerian auditing standards (field study of a sample of external auditors of southern Algerian states)

ط.د. براهيمي إبراهيم^{1*}، أ.د. شرع يوسف²

¹ جامعة غرداية (الجزائر)، مخبر التنمية الإدارية للارتقاء بالمؤسسات

brahimi.ibrahim@univ-ghardaia.dz

² جامعة غرداية (الجزائر)، مخبر التطبيقات الكمية والنوعية للارتقاء بالاقتصادي الاجتماعي والبيئي بالمؤسسات

charaa.youcef@univ-ghardaia.dz الجزائرية

تاريخ النشر: 2024/06/01

تاريخ القبول: 2024/03/06

تاريخ الاستلام: 2024/01/20

ملخص:

تهدف الدراسة الى التطرق لمعايير التدقيق الجزائرية ومعرفة مدى إلتزام محافظ الحسابات بتطبيقها من خلال دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين لولايات الجنوب الجزائري .
وقد توصلت الدراسة الى أن محافظ الحسابات يدرك أهمية معرفة وفهم المعايير الجزائرية للتدقيق إضافة إلى الإلتزام والعمل بها سيساهم في رفع من جودة مخرجات مهنة التدقيق الخارجي.
الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات؛ التدقيق الخارجي؛ المعاييرالتدقيق الجزائرية.
تصنيف JEL: M42.

Abstract :

The study aims to address Algerian auditing standards and to learn about the governor's commitment to their application through a field study on a sample of external auditors of the southern Algerian states.

The study found that the Governor of Accounts recognizes the importance of knowing and understanding Algeria's auditing standards as well as adherence to and compliance with them will contribute to raising the quality of outputs of the external auditing profession.

Keywords: portfolio of accounts; External Audit; Algerian auditing standards.

Jel Classification Codes: M42.

*المؤلف المرسل

1. مقدمة:

تشهد مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر عدت إصلاحات لتطوير هذه المهنة من خلال اصدار و تحيين للقوانين المنظمة للمهنة واصدار معايير تدقيق جزائرية من طرف الهيئات المشرفة لتطوير و تحسين عمل مدقق الحسابات، من اجل تحصيل افضل نتيجة لعمل المدقق مزامنة مع المسؤولية الكبيرة التي يتحملها أثناء تأدية مهامه، إذ تعتبر مهنة محافظة الحسابات محورا أساسيا في تحديد شفافية ومصداقية اعداد القوائم المالية والمعلومات المحاسبية لزيادة الثقة لدى المستفيدين من نتائج عملية التدقيق.

تتطلب عملية التدقيق إرشادات و توجيهات لمدقي الحسابات اثناء مزاولتهم مهامهم، هذه الارشادات و التوجيهات تندرج ضمن معايير للتدقيق، حيث ان الجزائر قامت بإصدار معايير التدقيق الجزائرية لتكون هدفها هو توجيه و ارشاد مدقي الحسابات للوصول الى الجودة و الكفاءة في أداء مهمة التدقيق والخروج برأي فني محايد عن مدى مصداقية و شفافية اعداد و عرض القوائم المالية.

1.1 اشكالية الدراسة:

تعتبر مهنة محافظ الحسابات مهنة مهمة و حساسة في أدائها لذا تطبيق معايير التدقيق شرط أساسي من اجل الوصول الى تقرير ذو جودة وعليه يكون السؤال الرئيسي كالتالي:

ما مدى إلتزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية اثناء ادائهم لمهمة التدقيق الخارجي؟

تندرج تحت الاشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك ادراك من قبل محافظي الحسابات لأهمية معرفة وفهم معايير التدقيق الجزائرية؟
- هل يتم العمل بكافة المعايير الجزائرية للتدقيق اثناء مزاولة مهنة التدقيق الخارجي من قبل محافظي الحسابات؟

2.1 فرضيات الدراسة: لمعالجة إشكالية البحث، قمنا بوضع الفرضيات التالية :

- يوجد ادراك من قبل محافظي الحسابات لأهمية معرفة وفهم معايير التدقيق الجزائرية ؛
- يتم العمل بكافة المعايير الجزائرية للتدقيق اثناء مزاولة مهنة التدقيق الخارجي من قبل محافظي الحسابات؛

3.1 أهداف الدراسة:

- التعرف على مهنة محافظ الحسابات (تعريف، شروط الممارسة، مسؤولياته)؛
- معرفة المرجعية الوطنية لاقرار معايير التدقيق الجزائرية والاطار التصوري لها؛
- التعرف على معايير التدقيق الجزائرية بكافة اصداراتها.

4.1 أهمية الدراسة:

تتضح أهمية الدراسة في كونها تتماشى مع التطورات الحاصلة في مجال الدراسات المالية و المحاسبية، خاصة و ان البيئة الجزائرية شهدت اصلاحات مست مهنة التدقيق الخارجي و اضافة الى اصدار معايير تدقيق جزائرية من اجل تطوير مهنة التدقيق و الوصول الى مصداقية عالية في مخرجات هذه المهنة.

5.1 منهجية الدراسة:

اتباع الباحثان المنهج الوصفي التحليلي من أجل تحقيق أهداف البحث، حيث اعتمادا على مصادر المعلومات المكتوبة مثل الكتب والأطروحات والمقالات (على الرغم من ندرتها) ذات العلاقة بالموضوع، بالإضافة الى قيام الباحثان بتصميم استبانة احتوت على عدد من الأسئلة تشمل متغيرات الدراسة وذلك من أجل اختبار الفرضيات، وتم اختيار مقياس ليكارت الخماسي لتحديد بدائل الاجابة المتاحة، ووزعت الاستبانة على عينة من المدققين الخارجيين لولايات الجنوب الجزائري.

6.1 الدراسات السابقة:

- دراسة (عايشي عبد اللطيف وسعيداني محمد) تحت عنوان "مدى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الغرب الجزائري"، هدفت الدراسة الى ابراز مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية حيث تم توزيع استبانة على عينة شملت 43 فردا من خبراء محاسبين، محافظي حسابات، مهنين في مجال المحاسبة والتدقيق، توصلت الدراسة الى وجود التزام من طرف المدقق الخارجي بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية عند قيامه بأدائه لعمله.
- دراسة (عبد السلام وليد و بن فرج زوينة) تحت عنوان "مدى التزام مدققي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات دراسة المعيار الجزائري رقم 520 الاجراءات التحليلية"، الخدف من هذه الدراسة التطرق الى مدى التزام مدققي الحسابات في الجزائر

بتطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 520 الخاص بالاجراءات التحليلية، حيث توصلت الدراسة أن مدقي الحسابات في الجزائر يلتزمون بتطبيق الاجراءات التحليلية غير الكمية، ولا يلتزمون بتطبيق الاجراءات التحليلية المتطورة.

2. مهنة محافظ الحسابات

تعتبر مهنة محافظة الحسابات وسيلة أساسية لضمان مصداقية القوائم المالية، حيث أصدرت الجزائر جملة من النصوص و التشريعات تبين شروط و كفاءات ممارسة مهنة محافظ الحسابات بصفته المخول الشرعي لإجراء عملية التدقيق من اجل تحسين نوعية التقارير التي يصدرها ، حيث يعتبر قانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 هو المنظم لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

1.2 تعريف محافظ الحسابات:

تعرف الجمعية الأمريكية للمحاسبة التدقيق على أنه عملية ممنهجة ومنظمة لتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي وجمعها بعدة طرق ، من اجل تحديد مدى التوافق والتطابق النتائج المتوصل اليها والمعايير المقررة وتبليغ جميع الأطراف المعنية بنتائج التدقيق. (الشرع، 2003، صفحة 108)

كما يعرف "Belaiboud" التدقيق على أنه الرقابة التي يمارسها الشخص المهني المؤهل قانونيا وحسب الأصول المهنية بغية التأكد والمصادقة على صدق وعدالة القوائم المالية السنوية للمؤسسة والمتمثلة في الميزانية وحساب نتائج وجدول التدفقات النقدية (Belaiboud, 2005, p. 14)

يعرف "Collins et valin" التدقيق على أنه اختبار صارم يتم من طرف شخص مهني مؤهل ومستقل للخروج برأي فني و محايد حول نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من قبل المؤسسة و ضمان احترام القوانين والمبادئ المحاسبة المعمول بها. (collins & Gérard, 1992, p. 21)

وعرفت المادة 22 من القانون 01-10 محافظ الحسابات كالتالي : هو كل شخص يمارس بصفة عادية وبإسمه الخاص ،تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. (القانون 01-10، 2010، صفحة 07)

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن محافظ الحسابات هو ذلك الشخص الذي يتمتع بمؤهلات علمية و عملية لتدقيق حسابات المؤسسة، و يتمتع باستقلالية تامة، و يقوم بالتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية و تحديد درجة الاعتماد عليه، عن طريق إجراء الاختبارات اللازمة، و

يفحص مختلف السجلات المحاسبية فحوصا انتقادي قبل إبداء رأيه الفني المحايد على مدى صحة الحسابات و انتظامها، و التزامها بأحكام التشريع المعمول به .

2.2 شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات:

حسب ما نصت عليه المواد (06،08،07) من القانون 01-10 تتمثل الشروط الأساسية لممارسة

مهنة محافظة الحسابات من خلال الالتزام بالآتي: (القانون 01-10، 2010، صفحة 05)

- حسب المادة 06 يؤدي كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد بعد

منحهم الاعتماد اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجدهم؛

- تنص المادة 07 على انه يجب ان يكون كل من الخبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب

معتمد معتمدين مسبقا من الوزير المكلف بالمالية؛

- بنص المادة 08 فانه من اجل ممارسة المهن يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

- أن يكون ممارس المهنة جزائري الجنسية؛

- أن يكون متحصل على شهادة لممارسة المهنة؛

- أن يتمتع بممارس المهنة بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

- أن لا يكون قد صدر في حق ممارس المهنة حكم بارتكاب جناية أو جنحة تتعارض مع شرف

المهنة؛

- الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة يتم بعد إجراء مسابقة للمتشحين

الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم؛

- 3.2 مسؤوليات محافظ الحسابات:

إن مهنة محافظ الحسابات لها عدت مسؤوليات وضحها المشرع الجزائري وذلك من اجل أن

يكون لمحافظ الحسابات اطلاع عليها وتحمل هذه المسؤوليات في مزاولة المهنة حيث تم التطرق لهذه

المسؤوليات في القانون 01/10 كالآتي: (القانون 01-10، 2010، صفحة 10)

- المادة 59: مسؤولية عامة تكون عن عن العناية بمهنته حيث يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج .

- المادة 60: المسؤولية المدنية حيث يعد الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات ، المحاسب المعتمد أثناء

ممارسة مهامهم مسئولين مدنيا تجاه زبائنهم في حدود التعاقد؛

- المادة 61: يكون محافظ الحسابات مسؤولاً و متضامناً تجاه الكيان المراقب او اتجاه الزبائن عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء أدائه لمهامه مهماته، كما لا تسقط مسؤوليته فيما يتعلق بالمخالفات التي لم يشترك فيها إلا اذا أكد و أثبت قيامه لوظيفته كاملة و أبلغ مجلس الادارة؛
- المادة 62: يتحمل كل من المهنيين الثلاث المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام القانوني؛
- المادة 63: تنص هذه المادة على المسؤولية التأديبية التي يتحملها محافظ الحسابات عن كل مخالفة أو تقصير عند ممارسة وظيفته.

3. معايير التدقيق الجزائرية

1.3 المرجعية الوطنية لإقرار معايير التدقيق:

من بين لجان المجلس الوطني للمحاسبة CNC لجنة التقييس التي فوض لها، ان تسهر على تطوير الأدوات المحاسبية و اقتراح إجراءات التقييس من مشاريع قانونية و قواعد ضبط لتطوير الممارسة المهنية للمحاسبة على المستوى الدولي، تتكون هذه اللجنة من: (Mounir, 2019, p. 16)

- رئيس؛
- مقرراً؛
- 10 أعضاء من المهنيين المحترفين في مجال المحاسبة والتدقيق .

تشكلت في نهاية 2007 بعد صدور (قانون رقم 07-11، 2007) مجموعة من هؤلاء الأعضاء فوضت لهم مهمة اعداد و انتاج المنهجية الارشادية للانتقال من النظام المحاسبي القديم (PCN)، الى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) نظراً لدرجة تعقيد العملية، النظام الذي تم تبنيه و اقراره من المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) لتطوير المرجعية الوطنية بما يتوافق مع الشروط الدولية، وبحكم ان مخرجات المحاسبة تحتاج الى عملة التدقيق قامت المجموعة باقتراح بدأ العمل على معايير و مرجعية وطنية يمكنها تدقيق نتائج النظام المالي المحاسبي (SCF) لأن الحاجة الى معايير محاسبية تستحضر الحاجة الى معايير التدقيق تلقائياً، الامر الذي وافقت عليه لجنة التقييس و الممارسات المحاسبية و استمرت المجموعة في العمل بانطلاقة أخرى منذ جوان 2011، بهدف اعداد معايير محلية للتدقيق التي أصبحت ضرورة حتمية، بحكم ان المهنة القانونية و تفرضها السلطة فهي تحتاج الى مرجع يستند اليه ممارسو المهنة المرخص لهم لانجاز مهمة التدقيق، لان استعمالها يضيف المصداقية على

النتائج المتوصل إليها كونها تشكل مرجع يملئ قواعد استرشادية توضح العرف المهني و الاطار المحلي التنظيمي للمهنة، واحترامها يمكن محافظ الحسابات من تجاوز الصعوبات القانونية و توفير اثباتات لتحقيق مسؤوليته المدنية تجاه الأخطاء الجزائية التي يرتكبها لإثبات عدم التقصير في القيام بالالتزامات القانونية، و المسؤولية التأديبية امام الهيئة المشرفة على المهنة جراء كل تقصير تقني او أخلاقي في تطبيق القواعد المهنية. (بسباس ، 2021/2020، صفحة 81)

توجهت المجموعة المكلفة بإصدار معايير التدقيق الوطنية الى تبني المعايير الدولية و تفادي اصدار معايير محلية خاصة بالجزائر، لدرجة القبول العام الذي تتلقاه هذه المعايير من مختلف دول العالم، إضافة الى ما يوفره مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي من خبرة في الاعداد نتيجة الازمات المالية التي مرت عليها الدول الأعضاء و الشفافية في إقامة المعايير مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص كل الهيئات الأعضاء من الدول النامية التي تشبه ظروفها المحلية بيئة الجزائر الى حد كبير، إضافة الى ان هذه المعايير تقنية مستقلة و محايدة و ليست لها علاقة مع الجوانب السياسية كونها تهتم بتطبيق تقنيات التدقيق مثل التقنيات الأخرى كالرياضيات، الإحصاء و البيولوجيا و توجد العديد من الإصدارات ذات العلاقة التي يوفرها الاتحاد الدولي للمحاسبين و التي تهتم بمعايير المحاسبة و جودة التنفيذ و تتجدد باستمرار.

معايير التدقيق الدولية ليست الزامية، كونها تشكل قواعد ضبط دولية و يوجد العديد من الصيغ المتاحة لاعتمادها و تطبيقها، و بحكم القيمة المضافة التي تصاحب تبنيها أقرت الجزائر معايير تدقيق وطنية NAA مستوحاة تماما من المعايير الدولية، حتى انها تحمل نفس ارقام اصداراتها، يستعملها محافظ الحسابات اثناء مهمة تدقيق القوائم المالية القانونية و التعاقدية، لعدم وجود اختلاف بينهما في التنفيذ، من خلال الاستعانة بالصيغ القانونية المتاحة من مراسيم، مقررات و احكام تنفيذية، اصدار هذه المعايير في الجزائر يخلق تناسق في الأداء المهني لمحافظي الحسابات المحليين من جهة، و يعزز التوافق من جهة أخرى في الخطوات التنفيذية مع ممارسي المهنة من مختلف دول العالم، كون الارشادات التي يوفرها من (القرار الوزاري رقم 103، 1994/SPM/94) لم تعد تلبي الاحتياجات الحديثة مثل الرد على مخاطر الاختلالات، و تدقيق تقنيات مسك المحاسبة الالكترونية و سميت المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) محاكاة لمعايير العديد من الدول التي سبقت الجزائر في ذلك، حيث ان اعداد المعايير المحلية تطلب تسخير الكثير من الجهود لتحقيق خطة اعداد كل معيار بالشكل المطلوب، حيث توقف الأمر على اختيارين اما تبني المعايير الدولية كما هي، او ادخال بعض التعديلات

عليها لكي تتوافق مع البيئة الجزائرية، الأمر الذي اتفق عليه أعضاء المجموعة واعدو 16 معيار جزائري للتدقيق يحتوي على العناصر التالية بالترتيب : (بسباس ، 2021/2020، صفحة 82)

- نطاق تطبيق المعيار الذي ينص على التعريف الافتتاحي؛

- الهدف من تطبيقه؛

- الواجبات المطلوبة من محافظ الحسابات عند استعماله، و التي أدخلت عليه بعض التعديلات عن المعيار الأصلي؛

- تلخيص الملحق؛

2.3 الاطار التصوري لمعايير التدقيق الجزائرية:

كل تنظيم مهني يحتاج الى قواعد مرجعية يتم اللجوء اليها بهدف فهم المضمون وتطبيقه، ومثلما تحتاج المحاسبة الى اطار مرجعي للمحاسبين، لابد ان تتوفر المعايير الجزائرية للتدقيق على اطار تصوري يحدد المفاهيم، قواعد الضبط وطرق العمل المتاحة، وقد قامت الجزائر بتجسيد ذلك في معيار التدقيق الجزائري " الأهداف العامة للمدقق المستقل و أداء التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق"، المستمد من المعيار الدولي للتدقيق المقابل له "ISA200" وهو اول معيار قامت المجموعة المكلفة باعداد المعايير بالعمل عليه الذي اعتبر استعجالا بعد التعمق في محتواه كونه يعتبر المرجع الأصل الذي يشير الى جميع المعايير الأخرى التي لم يتم إصدارها بعد، لهذا تقرر تأجيل إصداره الى ما بعد الانتهاء من اصدار كل المقررات التي تحمل المعايير الجزائرية للتدقيق، بهدف ادراج الاطار المفاهيمي الذي يحتويه في قوانين التشريع الجزائرية، فبعد الانتهاء من اعداد المعايير و ترجمتها لابد ان يصدر نص قانوني يشير الى تطبيق كل هذه المقررات، وبالتالي فان بدأ العمل اجباريا بمحتوى المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) يتوقف على مواد القانون الصادرة في الجريدة الرسمية، لأن المقررات الموقعة من طرف وزير المالية الحاملة للمعايير الصادرة في الجريدة الرسمية، لأن المقررات الموقعة من طرف الوزير المالية الحاملة للمعايير الصادرة لغاية الآن و التي تمثل 16 معيار، من المفروض ان تطبق بعد 24 ساعة من إصدارها، لكن يوجد استثناء اذا كانت المقررات تقر بوجود بنود ستحدد تاريخ بدأ العمل بها مستقبلا، الامر الذي لا يمنع محافظ الحسابات من استعمالها تدريجيا خاصة بعد حضور الدورات التدريبية على كل مقرر يحمل 04 معايير، هذه الدورات لابد ان تكون اجبارية حتى يتمكن ممارسي المهنة من فقه محتواها و تطبيقها بالطريقة المثلى. (بسباس ، 2021/2020، صفحة 82)

3.3 إصدارات معايير التدقيق الجزائرية:

بعد الإصلاحات التي أجريت على مهنة مهنة محافظ الحسابات من خلال اصدار قانون 01-10، بغية تحقيق التوافق الدولي أصدر المجلس الوطني للمحاسبة معايير تدقيق محلية متوافقة مع نظيرتها الدولية و مستخلصة منها، فقسمت هذه المعايير الى 4 مجموعات.

المجموعة الأولى :

210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق: يبين هذا المعيار واجبات المدقق أثناء اتفاه مع الإدارة، مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة عند الاقتضاء، حول الأحكام الخاصة بمهمة التدقيق. (المقرر 002، 2016، صفحة 05)

505 التأكيدات الخارجية: يبين هذا المعيار للمدقق طرق استعمال إجراءات التأكيد الخارجية، حيث يكون هدف من هذه الإجراءات الحصول على ادلة مقنعة ذات دلالة و مصداقية، كما تتعدد مصادر الحصول على هذه التأكيدات سواء في شكلها الورقي، أو عدت أشكال أخرى . (المقرر 002، 2016، صفحة 14)

560 الأحداث اللاحقة: يوضح هذا المعيار كيفية تعامل المدقق مع الأحداث اللاحقة لاقفال الحسابات أثناء تدقيقه للقوائم المالية. (سامي، 2021، صفحة 143)

580 التصريحات الكتابية: ينص هذا المعيار على التصريحات الكتابية و إلزامية خضوع الإدارة في توفيرها للمدقق عند مزاولته مهمة التدقيق. (سامي، 2021، صفحة 143)

المجموعة الثانية:

500 العناصر المقنعة: يعالج هذا المعيار أهمية الحصول على عناصر المقنعة والمناسبة، التي تعد من واجبات المدقق من أجل استخلاص نتائج معقولة يعتمد عليها المدقق عند إبداء رأيه. (المقرر 002، 2016، صفحة 25)

300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية: يبين هذا المعيار مدى أهمية عملية التخطيط لإنجاز مهمة التدقيق من خلال وضع استراتيجية عامة للتدقيق. (المقرر 150، 2016، صفحة 03)

510 مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية: يتوجب على المدقق في اطار مهام التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة والمناسبة و خاصة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية. (المقرر 150، 2016، صفحة 03)

700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية: يعالج ما يلي: (المقرر 150، 2016، صفحة 03)

- إلزام المدقق بإبداء رأي حول القوائم المالية؛
- يكون تقرير المدقق شكلا ومضمونا عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية ؛
- بناءا على الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة يتم تشكيل رأي حول القوائم المالية
- يتم في تقرير كتابي التعبير بوضوح عن هذا الرأي و يصف أساس ذلك الرأي.

المجموعة الثالثة :

520 الإجراءات التحليلية: من خلال هذا المعيار يتبين مايلى: (المقرر 23، 2017، صفحة 03)

- الإجراءات التحليلية هي راقبة مادية في جوهرها لذا يستخدمها المدقق ؛
- يلزم المدقق بالإجراءات تحليلية عند فحص مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق؛
- الإجراءات التحليلية المادية تساعد المدقق في جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة؛
- إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق تساهم في التأكد من التناسق بين معرفته للكيان والكشوف المالية المتوصل إليها؛

570 استمرارية الاستغلال: يتمثل هذا المعيار في مراقبة المدقق لتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال. (المقرر 23، 2017، الصفحات 3-4)

610 استخدام أعمال المدققين الداخليين: يبين هذا المعيار للمدقق الخارجي شروط و فرص الانتفاع بأعمال التدقيق الداخلي

إذا إعتد المدقق الخارجي إمكانية الاستفادة من اعمال التدقيق الداخلي فإن أهدافه هي : (سامي،

2021، صفحة 146)

يحدد المدقق الخارجي الى اي مدى تستخدم الاعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛

- يحدد المدقق الخارجي مدى مساهمة أعمال المدققين الداخليين في عملية التدقيق.

620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق: يهدف المعيار الى: (المقرر 23، 2017، صفحة 03)

- واجبات المدقق إتجاه الخبير، وكيفية الأخذ باستنتاجاته؛
- توضيح الحالات التي يمكن فيها الاستعانة بخبير؛
- تصنيف هذه الأعمال و مدى ملائمتها لاحتياجات التدقيق.

المجموعة الرابعة:

تحتوي هذه المجموعة 4 معايير وهي الأخيرة في الإصدارات: (المقرر 77، 2018، الصفحات 3-4) 230 وثائق التدقيق : تكون هذه الوثائق في شكل مستندات او تقارير أو رسائل، أو أي وثيقة لها علاقة بالبيانات المالية، حيث يوضح هذا المعيار المسؤولية الواقعة على عاتق المدقق .

501 العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة: يبين هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على العناصر

المقنعة، حيث تخص جوانب محددة منها المخزونات ،القضايا و النزاعات التي تلزم المؤسسة.

530 السبر في التدقيق: يوضح هذا المعيار كيفية إستخدام السبر سواء الاحصائي أو الغير احصائي في إختيار عينة ما، حيث يهدف المدقق للحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الاحصائي الذي اختار منه العينة.

540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها: يمثل هذا المعيار واجبات المنوطة بالمدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية إضافة الى المعلومات الواردة المتعلقة بها في اطار تدقيق القوائم المالية، حيث تمثل الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات الفردية والتي تعرض مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

4. الدراسة الميدانية

من خلال هذا المحور نحاول عرض الجوانب التطبيقية لهذه الدراسة.

1.4 منهجية الدراسة الميدانية والأدوات المستخدمة:

1.1.4 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المدققين الخارجيين المعتمدين في الجزائر(الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات) في ولايات الجنوب الجزائري، تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة الأصلي، حيث تم توزيع 60 استمارة على المدققين الخارجيين المعتمدين في ولايات الجنوب الجزائري موزعة بين الاستبيان العادي والاستبيان الالكتروني خلال الفترة الممتدة من 2023/07/15 الى غاية 2023/10/20، وتم استرجاع 42 استمارة صالحة للدراسة و استمارتين مرفوضتين، وبالتالي الاعتماد على 40 استمارة في عملية التحليل الاحصائي وهو ما يعادل 66.66% من حجم عينة الاستبيان الكلي.

2.1.4 أداة الدراسة:

للقيام بهذه الدراسة قمنا باعداد استبانة كأداة للدراسة لجمع البيانات، والتي قمنا بتقسيمها الى قسمين رئيسيين، القسم الأول خاص بالبيانات الشخصية والمهنية، أما القسم الثاني فيحتوي على العبارات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وقد قسم الى محورين كما يلي:

- المحور الأول: يتضمن 10 اسئلة بمدى أهمية معرفة وفهم المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية؛

- المحور الثاني: يتضمن 10 اسئلة تتعلق بإلتزام المدقق الخارجي بجميع معايير التدقيق الجزائرية؛

أعطي لكل عبارة من عبارات الاستبيان وزن مدرج على نمط سلم ليكرت الخماسي كما يلي:

جدول 1 : مقياس سلم ليكرت الخماسي

درجة الموافقة	الوزن	مدى المتوسط المرجح	نسبة مستوى الموافقة	مستوى الأهمية
غير موافق بشدة	1	من 1 الى 1.79	35.99-20	معدومة
غير موافق	2	من 1.80 الى 2.59	51.99-36	ضعيفة
محايد	3	من 2.60 الى 3.39	67.99-52	متوسطة
موافق	4	من 3.40 الى 4.19	83.99-68	عالية
موافق بشدة	5	من 4.20 الى 5	100-84	عالية جدا

المصدر: صالح ميلود خلاط (ديسمبر 2018)، أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي و دوره في

تحسين جودة عملية المراجعة، مجلة جامعة صبراتة العلمية، ليبيا، المجلد2، العدد2، الصفحة 15.

2.4 تحليل البيانات ونتائج الدراسة الميدانية:

1.2.4 التأكد من صلاحية الأداة للدراسة:

• صدق الاتساق الداخلي للمقياس: بغرض التأكد من صدق الاستبيان اعتمد الباحثان في

هذه الدراسة على معامل بيرسون

جدول 2: مصفوفة الارتباط بين اجمالي المقياس ومجالات الدراسة.

المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الأول	مدى أهمية معرفة وفهم المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائية	معامل الارتباط بيرسون
		مستوى الدلالة
		حجم العينة
المحور الثاني	إلتزام المدقق الخارجي بجميع معايير التدقيق الجزائية	معامل الارتباط بيرسون
		مستوى الدلالة
		حجم العينة
اجمالي المقياس		معامل الارتباط بيرسون
		مستوى الدلالة
		حجم العينة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss 25

من خلال الجدول رقم 02 نلاحظ أن معاملات الارتباط بين اجمالي المقياس ومجالات الدراسة هي 0.857 و 0.925 على التوالي هي قريبة من الواحد وبالتالي فان معاملات الارتباط قوية، ولها معنوية احصائية لأن مستوى الدلالة يساوي 0.000 و 0.000 أقل من 0.05 عند مستوى معنوية 5% وبالتالي فان الاستبيان اجتاز اختبار الصدق.

● الثبات: قمنا بحساب ثبات المقياس بمعامل ألفا كرومباخ Cronbach's Alpha

جدول 3: معاملات الثبات لمجالات الدراسة

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرومباخ
مدى أهمية معرفة وفهم المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائية	10	0.720
إلتزام المدقق الخارجي بجميع معايير التدقيق الجزائية	10	0.888
اجمالي المقاييس	20	0.882

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss 25.

تدل النتائج المتحصل عليها بأن قيمة معامل ألفا كرومباخ لقياس ثبات الاستبانة قد بلغت 0.720 بالنسبة للمحور الأول و0.888 بالنسبة للمحور الثاني، بدرجة اجمالية بلغت 0.882 وهي نسبة مقبولة تؤكد ثبات الاستبانة وصلاحياتها للتطبيق على عينة البحث.

2.2.4 اختبار التوزيع الطبيعي:

نستخدم الاختبار لمعرفة اذا كانت البيانات تتبع توزيعا طبيعيا أو لا، لذلك نستخدم اختبارين هما Klomogorov-Smirnov واختبار Shapiro-Wilk وهذا بوضع الفرضيتين التاليتين عند مستوى دلالة $H_0: 0.05$: البيانات التي تتبع توزيعا طبيعيا،
 H_1 : البيانات التي لا تتبع توزيعا طبيعيا وفق الجدول التالي:

جدول 4 : اختبار التوزيع الطبيعي

اختبار شابيرو		اختبار سيمنروف		المحاور والأبعاد
مستوى الدلالة	القيمة الاحصائية	مستوى الدلالة	القيمة الاحصائية	
0.903	0.986	0.134	0.122	مدى أهمية معرفة وفهم المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية
0.288	0.967	0.049	0.139	إلتزام المدقق الخارجي بجميع معايير التدقيق الجزائرية
0.438	0.973	0.092	0.129	الاجمالي

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss 25

من الجدول رقم 04 نلاحظ أن القيم المعنوية لإحصائية سيمنروف للمتغيرات والمجالات كانت بمستوى معنوية اكبر من 0.05 مما يجعلنا نقبل بالفرض الصفري أي أن البيانات تتبع توزيعا طبيعيا، وب نفس الطريقة وحسب معنوية القيم الاحصائية شابيرو فكانت كلها أكبر من 0.05 أي كل البيانات تتبع توزيعا طبيعيا وفي هذه الحالة نقبل الفرض الصفري القائل إن البيانات تتبع توزيعا طبيعيا.

3.2.4 تحليل اتجاهات آراء عينة الدراسة:

يتم تحليل اتجاهات آراء عينة الدراسة بناءا على إجابات أفراد العينة لأسئلة المحور الأول

والثاني:

جدول 5: نتائج الإجابات حول مدى أهمية معرفة وفهم المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	مستوى الأهمية
تقدم المعايير الجزائرية للتدقيق إرشادات و توجيهات لمحافظ الحسابات اثناء القيام بمهمة التدقيق	4.30	0.51	موافق بشدة	عالية جدا
تطبق جميع معايير التدقيق الجزائرية دون استثناء أثناء اداء مهمة التدقيق	4.28	0.68	موافق بشدة	عالية جدا
معرفة معايير التدقيق الجزائرية وفهمها تساعد على التطبيق الجيد اثناء اداء مهمة التدقيق	3.93	0.76	موافق	عالية
تساهم الدورات التدريبية التي يتلقاها محافظي الحسابات على فهم التطبيق الجيد لمعايير التدقيق الجزائرية	3.90	0.74	موافق	عالية
تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق غير كافية لتوجيه وارشاد محافظ الحسابات في كافة مراحل عملية التدقيق	3.90	0.81	موافق	عالية
تلائم المعايير الجزائرية للتدقيق مع البيئة الجزائرية و معطياتها الحقيقية	3.88	0.88	موافق	عالية
تتوافق المعايير الجزائرية الصادرة الى اليوم مع معايير التدقيق الدولية	3.90	0.74	موافق	عالية
يستعين محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الدولية في الحالات التي تتطلب اليها المعايير الجزائرية للتدقيق	4.00	0.75	موافق	عالية
تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق تؤثر بالإيجاب على مهنة التدقيق	3.45	0.93	موافق	عالية
اصدار باقي معايير التدقيق التي لم تصدر بعد ضمن مجموعات جديدة لمعايير التدقيق الجزائرية	3.92	0.77	موافق	عالية
المجموع	3.92	0.40	موافق	عالية

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss 25

يوضح الجدول رقم (05) أن المتوسط الحسابي العام لمدى أهمية معرفة وفهم المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية بلغ 3.92 بمستوى أهمية عالية وانحراف معياري قدر ب0.40، وكان اتجاه الاجابات نحو موافق (8عبارات) وموافق بشدة (عبارتين)، وهذا يدل على أن المدققين الخارجيين يدركون أهمية معرفة وفهم المعايير الجزائرية للتدقيق بالنسبة للمدقق الخارجي.

مدى إلتزام محافظ الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

استعانة المدقق بخبير للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في الميدان. NAA 620	3.63	0.80	موافق	عالية
تقع على المدقق المسؤولية لاعداد وثائق تدقيق القوائم المالية. NAA 230	3.93	0.73	موافق	عالية
يستعين المدقق بقاعدة السبر في التدقيق من أجل الحصول على قاعدة معقولة. NAA 530	4.03	0.73	موافق	عالية
يتحقق المدققون أن التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية معقولة. NAA 540	3.83	0.87	موافق	عالية
يستخدم المدقق الاجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها. NAA 520	3.70	0.91	موافق	عالية
المجموع	3.81	0.55	موافق	عالية

جدول 6 : نتائج الإجابات حول إلتزام المدقق الخارجي بجميع معايير التدقيق الجزائرية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss 25

يوضح الجدول رقم (06) أن المتوسط الحسابي العام للإلتزام المدقق الخارجي بجميع معايير التدقيق الجزائرية بلغ 3.81 بمستوى أهمية عالية وانحراف معياري قدر ب0.55، وكان اتجاه الاجابات نحو موافق في جميع عبارات المحور، وهذا يدل على أن المدقق الخارجي يلتزم بجميع معايير التدقيق

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	مستوى الأهمية
يقوم المدقق بالاتفاق مع مجلس الادارة حول أحكام مهام التدقيق. NAA 210	3.95	0.63	موافق	عالية
يستخدم المدقق اجراءات التأكيد الخارجي بهدف الحصول على أدلة مثبته. NAA 505	4.03	0.57	موافق	عالية
يخطط المدقق لمراقبة القوائم المالية والتدقيقات المتكررة حتى تنجز مهمة التدقيق بفعالية. NAA 300	3.80	0.75	موافق	عالية
يلتزم المدقق بابداء رأيه حول القوائم المالية ويعبر عنه في تقرير كتابي. NAA700	3.75	0.77	موافق	عالية
يأخذ المدقق بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي عند القيام بمهمة التدقيق. NAA 610	0.53	0.96	موافق	عالية

4.2.4 اختبار الفرضيات:

بما أنه لدينا فرضيات وصفية بياناتها كمية، قام الباحثان باستخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-Test) مع الأخذ بعين الاعتبار مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) بما يوافق مستوى الثقة 95%.

• اختبار الفرضية الأولى:

تم افتراض انه " يوجد ادراك من قبل محافظي الحسابات لأهمية معرفة وفهم معايير التدقيق الجزائرية وعليه ندرس صحة او خطأ هذه الفرضية كما يلي:

الفرضية الصفرية: لا يوجد ادراك من قبل محافظي الحسابات لأهمية معرفة وفهم معايير التدقيق الجزائرية:

الفرضية البديلة: يوجد ادراك من قبل محافظي الحسابات لأهمية معرفة وفهم معايير التدقيق الجزائرية:

جدول 7 : اختبار T حول ادراك أهمية معرفة وفهم معايير التدقيق الجزائرية من قبل محافظي

الحسابات

درجة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة (α)	المتوسط الحسابي
60.752	39	0.000	3.92

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss 25.

نلاحظ من الجدول رقم (07) أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الأول بلغ 3.92 اتجاه (موافق)، وأن القيمة T المحسوبة (60.752) وهي أكبر من قيمة T الجدولية (2.021) عند درجة الحرية 39 وعند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، اذ نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي (0.000)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة " يوجد ادراك من قبل محافظي الحسابات لأهمية معرفة وفهم معايير التدقيق الجزائرية".

• اختبار الفرضية الثانية:

تم افتراض انه " يتم العمل بكافة المعايير الجزائرية للتدقيق اثناء مزاولة مهنة التدقيق الخارجي من قبل محافظي الحسابات وعليه ندرس صحة او خطأ هذه الفرضية كما يلي:

الفرضية الصفرية: لا يتم العمل بكافة المعايير الجزائرية للتدقيق اثناء مزاوله مهنة التدقيق الخارجي من قبل محافظي الحسابات؛

الفرضية البديلة: يتم العمل بكافة المعايير الجزائرية للتدقيق اثناء مزاوله مهنة التدقيق الخارجي من قبل محافظي الحسابات؛

جدول 8 : اختبار T حول إلزام المدقق الخارجي بجميع معايير التدقيق الجزائرية

درجة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة (α)	المتوسط الحسابي
43.587	39	0.000	3.81

المصدر: إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss 25

يتضح من الجدول رقم (08) أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الأول بلغ 3.81 اتجاه (موافق)، وأن القيمة T المحسوبة (60.752) وهي أكبر من قيمة T الجدولية (2.021) عند درجة الحرية 39 وعند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، اذ نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي (0.000)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة " يتم العمل بكافة المعايير الجزائرية للتدقيق اثناء مزاوله مهنة التدقيق الخارجي من قبل محافظي الحسابات ".

5. الخاتمة:

بعد عرض دراستنا النظرية لموضوع مدى إلزام محافظ الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية

للتدقيق ودراستنا الميدانية في الجنوب الجزائري من وجهة نظر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات، ومن أجل المساهمة في الالتزام والاستخدام الأمثل لمعايير التدقيق الجزائرية للتدقيق من قبل محافظي الحسابات فقد تم التوصل الى النتائج والمقترحات التالية:

1.5 النتائج:

- يجب على ممارس مهنة محافظ الحسابات ان يشتمل على كل شروط مزاوله المهنة و ان يتقيد بكل القوانين و المسؤوليات المتعلقة بهنته؛
- تم اصدار 4 مجموعات كل مجموعة تتضمن 4 معايير تدقيق جزائرية؛
- يقتضي الإرتقاء بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر على تحسين و تطوير كفاءتهم المهنية ؛
- عملية صياغة المعايير المحلية تتطلب إجراءات و شروط ووجود هيئات ذات خبرة

- ان تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يعد ركيزة مهمة لكسب وزيادة المعارف الفنية والمهارات المهنية، لذا يقتضي تطبيق برامج التطوير المهني المستمر؛
- ان معايير التدقيق الجزائرية الصادرة لحد الان غير كافية فتطبيق بعض معايير منها يتطلب الرجوع الى معايير اخرى لم تصدر بعد؛
- تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين عمل محافظ الحسابات ز الرفع من فعالية التدقيق المالي؛
- يوجد التزام من قبل محافظي الحسابات الى خد بعيد بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية و خاصة التي بيئة الجزائر ملائمة لتطبيقها.

2.5 التوصيات:

- اعادة النظر في تكوين محافظي الحسابات وإعادة النظر في القانون 01-10 ؛
- تعزيز مهنة محافظ الحسابات من خلال اصدار نصوص قانونية لتعزيز ودعم الاستقلالية؛
- ضرورة تبني بقية المعايير الدولية و إصدارها في مجموعات للمعايير الجزائرية للتدقيق للاستفادة من مساهمات المعايير؛
- ضرورة دعم عملية التدقيق بالوسائل التكنولوجية الحديثة لمواكبة الممارسات و الأنظمة المعلوماتية المتطورة؛
- ضرورة وضع دورات تدريبية من أجل التعريف بمعايير التدقيق و كيفية الاستفادة منها؛
- تنظيم ايام دراسية و تحسيسية من قبل مجلس المحاسبة و المنظمات المهنية بأهمية تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق والالتزام بها؛
- اشراك الأطراف ذوي الخبرة الميدانية من محافظي حسابات و خبراء محاسبين في ملتقيات دولية و وطنية خاصة بالتدقيق المالي والمحاسبي.

6. المراجع:

1. Belaiboud, M.. *Pratique de Audit: Apports de l entreprise, Guide synthetique, orgonisation de la fonction, Presentation des normes IAS/IFRS*. Alger: Berti Editions 2005
2. collins, L., & Gérard , v.. *Audit et contrôle interne: Aspects financiers, opérationnelles et stratégiques*. Paris: Edition Dalloz 1992

3. Mounir, Imene , *L'incidence des avis publiés par la commission de normalisation des pratiques comptables et diligences professionnelles du Conseil National de Comptabilité sur l'opinion de commissaire aux comptes. Alger: Le premier forum national sur: La mise en œuvre du système de comptabilité financière après dix ans de pratique, 2019*
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية ، القانون 01-10. ، العدد 42، المؤرخ في 11 يوليو 2010 ، الصفحات 5-10.
5. المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ في 04 فيفري 2016. الجزائر، الصفحات 5-25.
6. المجلس الوطني للمحاسبة.المقرر 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ في 11 اكتوبر 2016.
7. المجلس الوطني للمحاسبة،المقرر 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ في 24 سبتمبر 2017،
8. المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر 77 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق المؤرخ في 2018،
9. زيادي سامي، مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2021 ، الجزائر،
10. سيدي أمحمد بسباس، اتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في اطار المرجعية الوطنية. سيدي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية 2021/2020، جامعة الجيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر،
11. مجيد جاسم الشرع، المراجعة المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية، دار وائل للنشر عمان، الأردن، 2003،