

دور معيار التدقيق الجزائري رقم 700 في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي - دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لسنة 2024

The role of Algerian Auditing Standard No. 700 in improving the quality of the external auditor's report - a field study of a sample of professionals for the year 2024

ط. د بريحة جميلة¹، د. نور الدين عبد القادر²

¹ المركز الجامعي آفلو، مخبر الدراسات القانونية والاقتصادية، d-bridja@cu-aflou.edu.dz

² المركز الجامعي آفلو، مخبر الدراسات القانونية والاقتصادية، a.noureddine@cu-aflou.edu.dz

تاريخ النشر: 2024/12/01

تاريخ القبول: 2024/11/24

تاريخ الاستلام: 2024/10/24

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية تطبيق معيار التدقيق الجزائري رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية" في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي؛ ولتحقيق هذا الهدف تم توزيع 40 استمارة استبيان على مجموعة من المهنيين المتمثلين في محافضي الحسابات والخبراء المحاسبين ومحاسبين معتمدين، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن تطبيق متطلبات ومضمون التقرير حسب معيار التدقيق الجزائري رقم 700: أنه يساهم في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي وكذا يوضح للمدقق طريقة تصميم التقرير بغية إبداء رأي في محايد حول القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق.

الكلمات المفتاحية: معيار التدقيق الجزائري رقم 700؛ جودة التقارير؛ المدقق الخارجي؛ جودة التدقيق؛ الكشوف المالية.

تصنيف JEL: M41، M42، M48.

Abstract : This study aims to identify the importance of applying Algerian Auditing Standard No. 700 "Basing the Opinion and Audit Report on Financial Statements" in improving the quality of the external auditor's report; To achieve this goal, 40 questionnaires were distributed to a group of professionals represented by accountants, accounting experts and certified accountants.

One of the most important results reached by the study is that applying the requirements and content of the report according to Algerian Auditing Standard No. 700 contributes to improving the quality of the external auditor's report and also explains to the auditor the method of designing the report in order to express a neutral technical opinion on the financial statements of the entity being audited.

Keywords: Algerian Auditing Standard No. 700; Quality of reports; External auditor; Audit quality; Financial statements.

* المؤلف المرسل

1. مقدمة: في ظل التقدم الذي شاهده مهنه التدقيق على مستوى العالمي وزيادة الطلب على معلومات ذات مصداقية وموثوقية من قبل المستخدمين، ويهدف توحيد ممارسة المهنة على الصعيد الدولي والتزام بما أصدره الاتحاد الدولي للمحاسبين من معايير دولية للتدقيق لتمكين المهنيين بوفاء بمسؤولياتهم من خلال توفير الإطار المرجعي لهم ليستندوا عليه عند القيام بمهامهم، فيعتبر تقرير المدقق الخارجي مطلب أساسي لكل الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة محل التدقيق فكلما كان التقرير يحتوي على معلومات ذات جودة زاد ذلك من قيمته وأهميته، لذلك عملت الهيئات الدولية إلى بذل جهود كبيرة لإرجاع الثقة لمهنة التدقيق الخارجي خاصة بعد الفضائح التي تعرضت لها أكبر الشركات العالمية نتيجة لتقديم تقارير غير موثوقة .

الجزائر كغيرها من الدول باشرت عملية إصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق في الآونة الأخيرة من أجل تطوير مهنة وتحسين أداء المدققين الخارجيين عند قيام بمهامهم بهدف التوصل إلى رأي فني محايد يفيد مختلف الأطراف المهتمة و يعزز من جودة التقرير ويبث الثقة لدى أصحاب المصالح ، كان لزاما اعتماد أسس ومعايير تضبط طريقة العمل للوصول إلى نتائج مرجوة وجودة عالية لهذا أصدر المشرع الجزائري معيار يتعلق بمحتوى تقارير المدقق الخارجي المتمثل في المعيار رقم 700 "تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية " و الذي يساهم في زيادة تحسين جودة تقارير المدقق الخارجي أ. الإشكالية: من بين معايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها المعيار 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية " الذي يهتم بشكل ومضمون تقرير من خلال التزام المدقق الخارجي بمتطلبات هذا المعيار وبناء على ما سبق، يمكننا صياغة الإشكالية البحثية للموضوع على النحو التالي:

ما مدى مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 700 في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي؟

ب. فرضيات الدراسة: قصد الإجابة عن الإشكالية قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات كالتالي:

- يساهم تطبيق متطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 700 في تحسين جودة تقرير مدقق الخارجي؛

- يساهم تطبيق مضمون التقرير حسب معيار التدقيق الجزائري رقم 700 في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي.

ج. أهداف الدراسة: نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي:

- التعريف بمهنة التدقيق الخارجي وتوضيح أهم الخصائص الذي يمتاز بها تقرير المدقق الخارجي؛

- التطرق إلى مفهوم معايير التدقيق الجزائرية خاصة المعيار رقم 700؛

- محاولة معرفة دور معيار التدقيق الجزائري رقم 700 في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي.

د. منهج الدراسة: تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال الكتب والمقالات العلمية إضافة إلى الدراسة الميدانية لعينة من المبحوثين المهنيين متمثلة في آراء لمحافظي الحسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين من ولايات مختلفة في الجزائر.

هـ. حدود الدراسة: تمثلت الحدود الزمانية للدراسة بالفترة من شهر أفريل 2024 إلى غاية شهر جويلية 2024؛ بحيث تم توزيع الاستبيان على مجموعة من ممارسي مهنة التدقيق الخارجي متمثلة في خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين، فيما يخص الحدود المكانية اقتصر الجانب التطبيقي من الدراسة على البيئة المتمثلة بمكاتب لممارسي المهنة في ولاية كل من الأغواط وتيارت وأفلو وكذلك مقر المفتشية العامة للمالية بولاية الأغواط.

و. الدراسات السابقة:

- دراسة (شوارب و محمد، 2023): هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 على جودة تقارير محافظ الحسابات، وذلك بالاعتماد على عينة من آراء مجموعة من المهنيين لولايات الجنوب الجزائري، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن تطبيق عناصر التقرير وفقا لمعيار التدقيق الجزائري رقم 700 إضافة إلى الخصائص التي يجب أن يتحلى بها ساهمت في زيادة جودة تقارير محافظ الحسابات.

- دراسة (غنازية و عوادي، 2023): هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية، وذلك من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وأساتذة في المحاسبة والتدقيق؛ ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري كما تم الاعتماد على استبيان في الجانب التطبيقي. أظهرت نتائج الدراسة أن جودة التقرير لها العديد من العوامل المؤثرة فيها؛ وأن الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية أثناء إعداد تقرير المراجع الخارجي له أثر إيجابي في تحسين جودة التقرير.

- دراسة (Hadeel, 2023): هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم تقرير مدقق الحسابات، وتحديد العوامل المؤثرة على جودته، ودراسة أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) على تعزيز تقرير مدقق الحسابات في البيئة العراقية للتأكد من أن تقرير المدقق يحقق هدفه الرئيسي، إن اعتماد معيار التدقيق الدولي (700) من قبل الهيئات المهنية يلعب دورا حاسما في تشكيل تقرير المدقق. حيث تم إجراء هذا البحث في المكتب الاتحادي للرقابة المالية ومكاتب التدقيق الخارجي، ووصل البحث إلى عدة استنتاجات أهمها أن مسؤولية مدقق الحسابات هي إبداء الرأي في البيانات المالية بناء على أعمال المراجعة التي تتم وفقا لمعايير المراجعة الدولية مما يساهم في امتثال المدققين في اتساق بيانات التقارير المالية.

- دراسة (Ku Maisurah & Safiyanu, 2018): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ما إذا كان قد تم اعتماد المعيار التدقيق الدولي (ISA 700) على نطاق واسع في العديد من البلدان المتقدمة. ومع ذلك،

في الاقتصاديات النامية والناشئة لا يزال اعتماد هذه التقنية في مرحلته المبكرة. تناقش هذه الورقة ما إذا كان اعتماد مثل هذه المعايير يمكن أن يقلل من مشكلة فجوة توقعات التدقيق في نيجيريا. تستعرض هذه الورقة الأدبيات السابقة حول اعتماد معيار التدقيق الدولي 700 في سياق عولمة ممارسات إعداد التقارير المالية. وخلصت الورقة إلى أن معيار التدقيق الدولي 700 يزيد من فهم مستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بوظيفة التدقيق ومسؤولية المدقق والإدارة. كما أشارت المراجعة أيضا إلى أن ISA 700 له تأثير كبير في تقليل مشكلة فجوة التوقعات في نيجيريا. ومن المتوقع أن يقوم مجلس التقارير المالية في نيجيريا (FRCN) ومعاهد المحاسبين القانونيين في نيجيريا (ICAN) بتوفير التدابير المناسبة لمداوالات السياسة بشأن اعتماد معيار التدقيق الدولي 700 في مراجعة التقارير مع احتمال النجاح في الحد من مشاكل AEG في نيجيريا.

ل. ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة : تم التركيز في الدراسات السابقة على الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائية من ناحية عناصر وخصائص التقرير وفق المعيار رقم 700 وذلك من أجل تحقيق جودة في تقارير المدقق الخارجي وتحديد العوامل المؤثرة على جودته؛ ودراسة أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) على تعزيز تقرير مدقق الحسابات و مدى الاعتماد عليه في مراجعة التقارير مع احتمال النجاح في الحد من مشاكل فجوة التوقعات، غير أنه في هذه الدراسة قد تم التعمق أكثر فيما يخص تقرير المدقق الخارجي؛ حيث تم دراسة كل المتطلبات ومضمون التقرير حسب معيار التدقيق الجزائي الخاص بالتقرير ذو التقييم 700 و مدى مساهمته في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي، وتم تحقيق نتائج هذه الدراسة بالاعتماد على آراء عينة من ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

2. الإطار المفاهيمي لجودة تقرير المدقق الخارجي:

1.2 مفهوم التدقيق الخارجي: أخذ التدقيق للظهور بمفهومه الواسع نتيجة للتطور في أهدافه عبر مراحل مختلفة إذ يوجد العديد من التعاريف لمهنة التدقيق من أهمها؛ أن " التدقيق عملية فحص مستندات وسجلات المنشأة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية " (جمعة، 2015، صفحة 33) ، والتعريف الأكثر شمولاً للتدقيق هو ما قدمته جمعية المحاسبة الأمريكية؛ إذ عرفت التدقيق على أنه "عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن المتعلقة بالتأكدات حول الإجراءات والأحداث الاقتصادية وتقييمها بشكل موضوعي للتأكد من درجة التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير وتقديم النتائج للمستخدمين المهتمين" (Magabli, 2020, p. 186). كما يمكن تعريف التدقيق على أنه " نشاط رقابي يقوم به محترف يسمى المدقق، من أجل التأكد من صدق و انتظام القوائم المالية

للشركة، من أجل إبداء رأيه" (Baraka, Kasmi, & Benikhlef, 2021, p. 230) ، بنفس السياق عرف كل من Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark Beasley مهنة التدقيق بأنها "عملية فحص الأنشطة المالية و أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالشركة محل التدقيق على أن تكون بشكل منتظم من أجل التوصل إلى رأي في محايد عن عدالة القوائم المالية ودلائلها عن الوضع المالي للشركة" (Arens, Elder, 2012, p. 35) .

و بعد تعريف التدقيق كمهنة ولتمييزه بعدة أنواع نجد أن التدقيق الخارجي يمكن تعريفه على أنه "الممارسة التي تتم بواسطة طرف خارج الشركة بغرض فحص البيانات المالية والسجلات ، والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي في محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية" (العبيدي و عويد، 2021، صفحة 79)، كما يمكن تعريف التدقيق الخارجي أيضا بأنه "مراجعة البيانات المالية للمنظمة من قبل مدققين قانونيين مستقلين معتمدين " (Magablih, 2020) . كما أن الهدف الرئيسي للتدقيق الخارجي "هو الفحص النقدي والمنهجي لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والوثائق والحسابات بهدف إبداء رأي في محايد حول البيانات المالية المعروضة بشكل عادل في جميع جوانبها، وذلك وفقا للإطار المحاسبي المعمول به " (Hayder & Abdulkareem, 2022) ، ويتم ذلك من خلال "تفعيل مبادئ الاستقلالية والحياد والأمانة والالتزام بقواعد السلوك المهني بما في ذلك النزاهة والموضوعية؛ فضلا عن تقديم استشارات و سد بعض الثغرات القانونية " (Mohammed H., 2023).

بعد التطرق إلى التدقيق الخارجي لا بد من الإشارة إلى الأطراف التي تمارس المهنة والذي يعرف ب (المدقق الخارجي) ، إذ تم تعريفه من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين على أن "المدقق (Auditor) هو الشخص أو الأشخاص الذين يجرون عملية التدقيق، وعادة ما يكون شركاء العملية أو الأعضاء الآخرين في فريق العملية (International Federation of Accountants, 2013)، و من خلال التعاريف السابقة نخلص إلى أن مفهوم التدقيق الخارجي يشير إلى الممارسة التي تتم بواسطة طرف خارج الشركة بغرض فحص البيانات المالية والسجلات، والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي في محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية بما فيهم المساهمون؛ المستثمرون؛ و البنوك.

2.2 مفهوم جودة التدقيق الخارجي: ظهر في مجال التدقيق العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة عملية التدقيق، ومنها جودة التدقيق، ورقابة الجودة، وتأكيد (ضمان) الجودة، ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص وقد خلصت جمعية المحاسبين إلى أن تأكيد الجودة عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة التدقيق والتي يقوم بها المكتب نفسه، وأما رقابة الجودة؛ فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة (محمد نوري و محمد عزيز، 2022، صفحة 351).

حيث يعتبر العالم (De Angelo) من الأوائل الذين أعطوا تعريفا واضحا لمفهوم جودة التدقيق سنة 1981 حيث عرفها على أنها "احتمال أن المراجع سوف يكتشف الانحراف في النظام المحاسبي للعميل محل المراجعة وأنه سوف يقوم بالتقرير عنه " (طالب حسين ويعقوب، 2019) ، كما عرف JereR. Francis جودة التدقيق "على أن جودة التدقيق تتحقق من خلال إصدار تقرير التدقيق المناسب حول امثال العميل للمبادئ المقبولة عموما " (Kesimli, 2019, p. 127) . إذن يمكن القول أن لجودة التدقيق أهمية كبيرة للعديد من الأطراف المستفيدة من البيانات المالية؛ حيث أنه بعد أداء مختلف مراحل التدقيق الخارجي لابد للمدقق من تكوين خلاصة تتمثل في التقرير؛ بمعنى أن جودة أداء المدقق الخارجي ترتبط بشكل وثيق بجودة التقرير في مرحلة إبداء الرأي، و ينص معيار التدقيق الجزائري رقم 700 على أنه يجب على المدقق الخارجي إعداد تقرير حول الكشوف المالية.

كما وضع المعيار المتطلبات والعناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها تقرير وأن الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المدقق الصادر نتيجة التدقيق والمنجز من قبله؛ إذ يمكن تعريف تقرير المدقق الخارجي بأنه "هو وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي في محاييد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه " (غنازية وعوادي، 2023) . ويتم استخدام التقرير "بهدف إبداء رأي في محاييد عما إذا كانت البيانات المالية التي أعدها المنشأة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق" (جمعة، 2015، صفحة 452) . إذن يمكن استنتاج تعريف تقرير المدقق الخارجي على أنه عبارة عن وثيقة مكتوبة من طرف المدقق الخارجي يبدي فيها رأيه الفني المحاييد عن مدى صحة وعدالة البيانات المالية الواردة في القوائم المالية محل التدقيق التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، كما يوجه هذا الخطاب إلى الأطراف ذات العلاقة مع ضرورة امتلاك تقرير المدقق الخارجي مجموعة من الخصائص التي تعكس مستوى الجودة في التقرير المقدم للأطراف المستفيدة من خدمات المدقق الخارجي ، والمتمثلة في (شوارب و محمد، 2023، صفحة 147):

أ. الإيجاز: يجب أن لا يكون التقرير مطولا وأن لا يحتوي على كلمات متكررة، وعدم الإكثار من المعلومات غير المفيدة وأن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة لتجنب التشبث والتي تفقد التركيز؛

ب. الأهمية: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد، مع تجنب المعلومات التي ليست لها أهمية؛

ج. الوضوح: يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بصورة واضحة لتعطي أكثر مصداقية، يجب أن يكون منظم و مكتوب بطريقة سليمة و ينطوي على حقائق هامة و مفيد؛

د. الصحة والدقة: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة وصحيحة وذات جودة عالية حتى يتسنى الاستفادة منها؛

هـ. الصدق والأمانة: يجب أن لا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف، وعليه أن يوضح و يبين النتائج في تقريره بكل صدق و أمانة.

3.2 أهمية جودة تقرير المدقق الخارجي: إن مستعملي تقرير المدقق الخارجي يعتمدون اعتمادا كبيرا على رأيه الفني المحايد ونظرا لمدى تأثيره عليهم، فيتحمل المدقق المسؤولية إذا أدى رأيه إلى الإضرار بمستعملي التقرير، فيتركز دور المدقق بالأساس على إبداء الرأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير ملائم حيث يعكس مدى انتظام وصحة الوثائق السنوية للكشوف المالية وذلك استنادا إلى معيار التدقيق الجزائري رقم 700 : الذي حدد مجموعة من المتطلبات التي يتوجب على المدقق الخارجي الالتزام بها، كما حدد عناصر المهمة التي يجب ذكرها بالتفصيل في التقرير وفقا لمضمون تقرير مدقق الخارجي، وقد وضحت المادة 21 من القانون 10-01 شروط تقديم التقارير و المادة 25 من نفس القانون المحددة لأنواع تقارير المدقق الخارجي حول مصداقيته على حسابات الكيان و حددها بتقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ، تقرير الاقتضاء؛ رفض المصادقة المبرر؛ و أشكال و آجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2010). و المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكالها و آجال إرسالها (الجريدة السمية للجمهورية الجزائرية، 2011، صفحة 19) القرار الصادر في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات والقرار الصادر في 12 جانفي 2014 الذي يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2014)، وهذه القوانين والمراسيم والقرارات ساهمت في دعم هذا المعيار الذي جاء لخلق بيئة مهنية تساهم في الرفع من واقع مستوى الأداء المهني والتي لها دور أساسي في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي. كما أن هذا المعيار ككل يعد إضافة مهمة للبيئة المهنية للتدقيق القانوني؛ حيث جاء تكميلا لمختلف التشريعات؛ مثل المراسيم والقرارات التي تم ذكرها سابقا، كما أن للمدقق الخارجي دور كبير في عمليات التأكيد على جودة المعلومات المتضمنة في التقرير ومدى صدقها وثقتها حتى تلقى الرضا لدى مستخدميها ويكون لها دورا في اتخاذ القرارات الاستثمارية الصحيحة.

3. الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الجزائرية

1.3 تعريف معايير التدقيق الجزائرية: قبل التطرق إلى تعريف معايير التدقيق الجزائرية سنحاول التعريف أولاً بمعايير التدقيق الدولية؛ حيث عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بأنها "تصاغ معايير التدقيق الدولية في سياق تدقيق البيانات المالية من قبل مدقق مستقل ويتم تعديلها وفقاً للظروف عند تدقيق المعلومات المالية التاريخية الأخرى " (International Federation of Accountants, 2010, p. 8).

كما يمكن تعريفها على أن «معايير التدقيق الدولية هي المعايير والمبادئ المهنية التي توفر التوجيه اللازم لتمكين المدقق من القيام بالإجراءات اللازمة للقيام بعمليات التدقيق المختلفة وجاءت معايير التدقيق من أجل تقديم التوجيه المهني للمراجعة المالية وخدماتها وهذه لمعايير هي في محتواها كنموذج عالمي ودولي قابل للتطبيق " (Benyoucef & Hadjadj, 2019). وقد قدمها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) American Institute of Certified Public Accountants كتعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن يتمتع بها المدقق (Waad Hadi & Akeel Dakheel, 2019, p. 206) ، و قد تم تعريف معايير التدقيق الجزائرية من قبل (عبد الصمد، 2018) "على أنها بمثابة مجموعة من القواعد التوجيهات والإرشادات الصادرة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الواجب الالتزام بها من طرف أصحاب المهنة (المدققين) أثناء القيام بمهامهم الموكلة إليهم وكذا عند إعداد التقارير، كما أنها تساهم في تنظيم وضبط الممارسات المهنية، وأنها تمثل الإطار العام الذي ينظم عملية التدقيق في الجزائر" (عبد الصمد، 2018، صفحة 99).

يمكن استنتاج تعريف لمعايير التدقيق الجزائرية من تعريف المعايير الدولية للتدقيق على أنها هي بمثابة مجموعة من القواعد والمبادئ والإرشادات والتوجيهات التي تساعد ممارسي المهنة على الأداء الجيد خلال قيامهم بمهام الموكلة لهم، وهي صادرة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة في شكل مقررات بداية من سنة 2016 إلى غاية سنة 2024، من أجل مواكبة التطورات على الصعيد الدولي الهادفة إلى توحيد وتنظيم السلوك المهني لمحافظي الحسابات.

2.3 عرض المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية يعتبر تقرير المدقق وسيلة التواصل بينه وبين جهة تعيينه، فهو خلاصة عملية التدقيق بحيث يتضمن رأيه حول الكشوف المالية للمنشأة محل التدقيق، وجاء هذا المعيار كدليل للمدقق الخارجي لتكوين تقريره بجودة عالية بحيث احتوى على العناصر التالية التي نوجزها فيما يلي (المجلس الوطني للمحاسبة، 2016):

أ. مجال تطبيق المعيار والهدف منه: يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتأسيس الرأي حول الكشوف المالية، كما يتناول شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم إجراء التدقيق وفقاً للمعايير الجزائرية

للتدقيق، ويكون قد توصل إلى صياغة " رأي غير معدل" والذي يعرف حسب هذا المعيار على النحو التالي "هو الرأي الذي يعبر عنه المدقق إذا خلص إلى أن الكشوف المالية معدة من كل الجوانب الجوهرية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق": ويهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى تأسيس رأي حول الكشوف المالية بناء على تقييم الاستنتاجات المستخلصة من العناصر المقنعة المجمعة، أو للتعبير عن هذا الرأي بوضوح في تقرير مكتوب يصف من خلاله أساس هذا الرأي .

ب. المتطلبات الخاصة بهذا المعيار: حدد المعيار المتطلبات الواجب على المدقق الالتزام بها من خلال تطبيقه لمحتوى المعيار، والتي تشمل تأسيس رأي المدقق حول الكشوف المالية، وشكل ومحتوى تقريره. والتي يمكن إيجازها على النحو التالي:

- يجب على المدقق تأسيس الرأي حول الكشوف المالية فيما إذا كانت قد أعدت من جميع الجوانب الجوهرية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، مع استنتاج ما إذا كان قد حصل على ضمان معقول أم لا؛ وبأنها خالية من الاختلالات المعتبرة:

- أما في ما يخص شكل الرأي حدد المعيار نوعين من الرأي، الرأي غير المعدل بحيث يجب على المدقق إذا خلص إلى أن الكشوف المالية أعدت من جميع الجوانب الجوهرية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، ووفقا لمعيار NAA 705؛ حيث يعبر المدقق عن رأي معدل في تقريره إذا تبين له وفق العناصر المجمعة أن الكشوف المالية في مجملها تحتوي على اختلالات معتبرة .

ج. مضمون تقرير المدقق: طبقا لما جاء في نص المعيار، فإن تقرير المدقق يجب أن يكون مكتوبا وواضحا، بحيث يتضمن:

- عنوان التقرير: المرسل إلى الجهة التي سيرسل إليها التقرير، الفقرة التمهيدية التي تحتوي على التعريف بالمنشأة محل الفحص، ذكر أهم الطرق المحاسبية المستعملة، تاريخ فترة التدقيق.

- شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين: المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق وكذلك الرقابة الداخلية التي يراها ضرورية لإعداد كشوف مالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء المتأتبة من غش أو ناتجة عن خطأ.

- شرح لمسؤولية المدقق: المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية والذي تم وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية، كما عليه الإشارة إلى أن هذه الأخيرة تستوجب عليه احترام القواعد الأخلاقية، تخطيط التدقيق وتنفيذه قصد الحصول على الضمانات المعقولة؛ وأن الكشوف المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة.

- شرح التدقيق: يوضح المدقق في هذا القسم أن عملية التدقيق تتم عن طريق وضع حيز التنفيذ للإجراءات قصد الحصول أو جمع العناصر المقنعة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية، واختيار الإجراءات الموضوعية حيز التنفيذ، بما فيها تقييمه للمخاطر.

- تاريخ التقرير: يجب تأريخ التقرير بتاريخ لا يسبق تاريخ جمع المدقق للعناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية.
- عنوان المدقق: وهو العنوان الذي يمارس فيه المدقق نشاطه.
- المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية: يجب على المدقق تقدير إمكانية تمييز المعلومات الإضافية غير المطلوبة بشكل واضح عن الكشوف المالية وإعطاء رأيا حولها؛ وعليه أن يوضح في تقريره أن المعلومات الإضافية لم يتم تدقيقها باعتبارها جزءا من الكشوفات المالية باختلاف طبيعتها وطريقة عرضها.

4.4 الإطار الميداني للدراسة واختبار الفرضيات: يتضمن هذا المحور عرضا لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة وذلك خلال استعراض أبرز نتائج الاستبانة، حيث تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على النتائج التي سيتم عرضها في هذا المحور.

1.4 الهدف من الدراسة الميدانية: تهدف الدراسة الميدانية إلى دراسة وتحليل " دور معيار التدقيق الجزائري رقم 700 في تحسين جودة تقارير المدقق الخارجي" وذلك من خلال دراسة لعينة من المهنيين حيث تم استخدام برنامج (SPSS) في تحليل البيانات المجمعة عن طريق استمارة استبيان موزعة يدويا والكرونيا؛ أما بالنسبة لمنهجية الدراسة تم الاعتماد في الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي.

2.4 مجتمع وعينة الدراسة:

1.2.4 مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المهنيين؛ من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين.

2.2.4 عينة الدراسة: تم توزيع 40 استمارة موزعة بطريقة يدوية والكرونية، حيث تم تجميع منها 35 استمارة وتم الاعتماد عليها للتحليل الإحصائي ويكمن توضيح ذلك في الجدول التالي:

جدول (1): الإحصائيات المتعلقة بالاستبيان الالكتروني واليدوية

البيان	التكرار	النسبة %
الاستمارات الموزعة	40	100%
إجابات المعبر عنها في الاستبيان الالكتروني	9	23%
الإجابات المعبر عنها في الاستبيان اليدوي	26	65%
الاستمارات غير المسترجعة	5	12%
مجموع الإجابات	35	88%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان الالكتروني

يتبين من خلال الجدول (1): أنه تم توزيع 40 استمارة استبيان على الفئة المستهدفة وبلغ عدد الاستمارات المسترجعة المعبر عنها بالإجابات الإلكترونية واليدوية (35) استمارة صالحة للدراسة وهي ما

تمثل نسبة 88% من إجمالي الإجابات؛ أما الاستثمارات غير المسترجعة بلغ عددها (5) استثمارات وهي ما تمثل نسبة 12%.

3.4 الأساليب والاختبارات الإحصائية المستخدمة: تم الاستفادة في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية إصدار (STATISTICAL PACKAGE FOR SOCIAL SCIENCES SPSS25) الذي يتيح لنا مجموعة من الأساليب والاختبارات الإحصائية للمساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان بحيث نجد:

- التكرارات: وهي تعكس مدى تركيز الإجابات لصالح أو لغير صالح فرضية معينة، وذلك لتدعيم صحة الفرضيات الأساسية أو عدم صحتها.
- النسب المئوية: لوصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة ولاستنباط اتجاهات البيانات المبوبة حسب كل فقرة من فقرات الاستبيان.
- معامل ألفا كرونباخ: من أجل التأكد من ثبات أداة الدراسة والاستقرار في النتائج المتحصل عليها.
- الاتساق الداخلي (معامل الارتباط بيرسون): لمعرفة مدى ارتباط درجة كل عبارة مع الدرجة الكلية للاستبانة.
- المتوسطات الحسابية: باعتبارها أحد المقاييس النزعة المركزية، حيث تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة.
- الانحرافات المعيارية: للتعبير عن تشتت مفردات العينة.
- اختبار t-test: تم استخدام اختبار t-test من أجل اختبار الفرضيات.

4.4 اختبار درجة ثبات وصدق أداة جمع البيانات المستخدمة (الاستبيان)

1.4.4 قياس مدى ثبات المحاور باستعمال ألفا كرونباخ: لقياس مدى ثبات أداة الدراسة (الاستبانة) استخدمنا (معادلة ألفا كرونباخ) (cronbach's alpha) للتأكد من ثبات أداة الدراسة والوصول إلى نتائج دقيقة؛ حيث قمنا باختيار عينة استطلاعية مكونة من (35) استمارة. وقد تم التحقيق من ثبات استبيان الدراسة، من خلال معامل (ألفا كرونباخ) كما هو مبين في الجدول الموالي :

جدول (2): اختبار الثبات للمتغيرات بمعامل ألفا كرونباخ

المحاور	معامل الثبات α	مستوى دلالة
مساهمة تطبيق متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي	0.726	0.000
تطبيق مضمون التقرير حسب معيار الجزائري للتدقيق رقم 700 يساهم في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي	0.756	0.000
الاستمارة ككل	0.839	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معاملات ثبات متغيرات الدراسة كانت محصورة ما بين 0.726 و0.756، بينما بلغ معامل الاستبانة ككل 0.839 وهذا يدل على ثبات أداة الدراسة، وأن شروط ثبات أداة الدراسة يتحقق إذا كان معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر أو يساوي 0.60. وهذا يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليه في التطبيق الميداني للدراسة.

كما يمكن اختبار الصدق مرة أخرى للتأكد من صدق الاستبيان باستخدام جذر معامل ألفا كرونباخ وبالتالي فقيمة معامل الصدق تكون محصورة بين الصفر والواحد وكلما اقتربت من الواحد يكون الاستبيان يمتاز بالصدق. وفي هذه الحالة تجد ألفا كرونباخ يساوي 0.914 وهو يقترب من الواحد لذا يمكن القول أن الاستبيان يمتاز بالصدق. ومنه نستنتج أن أداة الدراسة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

2.4.4 قياس مدى صدق عبارات المحاور باستخدام معامل الارتباط (بيرسون): من أجل التأكد من صدق الاتساق الداخلي للاستمارة، قمنا بحساب معامل الارتباط "بيرسون" لمعرفة درجة الارتباط بين كل عبارة من عبارات الاستمارة مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه كما هو موضح في الجداول التالية:

أ. صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول: مساهمة تطبيق متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي

جدول (03): معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول

العبارة	درجة الارتباط بالبعد	مستوى الدلالة*
يساهم تأكيد المدقق الخارجي احترام المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في التحسين من جودة تقريره.	0.753	0.000
يساهم تأكيد المدقق الخارجي احترام ثبات الطرق المحاسبية في إعداد الكشوف المالية في التحسين من جودة تقريره.	0.668	0.000
يساهم تأكيد المدقق الخارجي احترام الإفصاح الكافي في عرض الكشوف المالية في التحسين من جودة تقريره.	0.657	0.000
يساهم تأكيد المدقق الخارجي ما إذا كان تحصل على الضمانات المعقولة عند أداء مهمته في التحسين من جودة تقريره.	0.612	0.000
يساهم تأكيد المدقق الخارجي خلو الكشوف المالية من الاختلالات المعتبرة في التحسين من جودة تقريره.	0.572	0.000
يساهم تأكيد المدقق الخارجي بصحة الكشوف المالية بالتعبير برأي غير معدل (غير متحفظ) في التحسين من جودة تقريره.	0.518	0.000
تساهم إشارة المدقق الخارجي للعناصر المقنعة التي أدت إلى التعبير برأي معدل (متحفظ) في التحسين من جودة تقريره.	0.602	0.000

* عند مستوى دلالة أقل من 0.05.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

يتضح من الجدول أعلاه أن: جميع معاملات ارتباط كل عبارة من العبارات للمحور الأول: أنها كلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وأن معامل الارتباط للعبارات ذات الدلالة المعنوية كان محصور بين 0.518 و 0.753 وهذا يعني أن عبارات المحور الأول صادقة ومتسقة داخليا؛ وعليه الحكم على صدق محور الأول المرتبط بـ "مساهمة تطبيق متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي".

ب. صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني: تطبيق مضمون التقرير حسب معيار الجزائري للتدقيق رقم 700 يساهم في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي
جدول (04): معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور الثاني

العبارة	درجة الارتباط بالبعد	مستوى الدلالة*
يساهم وضع الفقرة التمهيدية في تقرير المدقق الخارجي في التحسين من جودته.	0.568	0.000
يساهم تحديد إجراءات عملية التدقيق في تقرير المدقق الخارجي في التحسين من جودته.	0.552	0.000
يساهم تحديد نطاق مسؤولية المدقق الخارجي في تحسين جودة تقريره.	0.662	0.000
يساهم تحديد شرح مسؤولية المدقق الخارجي في تحسين جودة تقريره.	0.470	0.000
يساهم تأريخ تقرير المدقق الخارجي في تحسين جودة تقريره.	0.469	0.000
تساهم الإشارة إلى عنوان محل ممارسة النشاط في تقرير المدقق الخارجي من التحسين من جودته.	0.472	0.000
تساهم الإشارة إلى المعلومات الإضافية المطلوبة تزامنا مع عرض الكشف المالية في تقرير المدقق الخارجي من التحسين من جودته.	0.636	0.004
تساهم الإشارة إلى المعلومات الإضافية غير المطلوبة تزامنا مع عرض الكشف المالية في تقرير المدقق الخارجي من التحسين من جودته.	0.594	0.000
يساهم نموذج تقرير المدقق الخارجي في التحسين من جودته.	0.536	0.000

* عند مستوى دلالة أقل من 0.05.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

يتضح من الجدول أعلاه أن: جميع معاملات ارتباط كل عبارة من العبارات المحور الثاني: أنها كلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وأن معامل الارتباط للعبارات ذات الدلالة المعنوية كان محصور بين 0.472 و 0.649 وهذا يعني أن

عبارات المحور الثاني صادقة ومتسقة داخليا؛ وعليه يمكن الحكم على صدق محور الثاني المرتبط بـ "تطبيق مضمون التقرير حسب معيار الجزائري للتدقيق رقم 700 يساهم في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي"

5.4 تحليل الخصائص الوصفية لعينة الدراسة: يوضح الجدول رقم (05) وصف أفراد عينة الدراسة كما يلي:

جدول (05): وصف أفراد عينة الدراسة

المتغيرات	الفئة	التكرارات	النسبة %
الفئة العمرية	أقل من 25 إلى 35 سنة	3	8.6
	ما بين 36 إلى 45 سنة	14	40
	ما بين 46 إلى 55 سنة	9	25.7
	من 55 إلى 65	9	25.7
الخبرة	أقل من 5 سنوات	2	5.7
	ما بين 5 و15 سنوات	12	34.3
	ما بين 16 إلى 25 سنة	5	14.3
	أكثر من 25 سنوات	16	45.7
المؤهل العلمي	ليسانس	19	54.3
	ماجستير	2	5.7
	دكتوراه	6	17.1
	ماستر	8	22.9
الوظيفة	المحاسب المعتمد	10	28.6
	محافظ الحسابات	19	54.3
	الخبير المحاسبي	06	17.1
	أخرى	00	00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

نلاحظ من خلال الجدول رقم (05) أن توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية كان أغلب أفراد العينة ينتمون إلى الفئة العمرية ما بين 36 إلى 45 سنة، حيث كان عددهم 14 فرد أي بنسبة 40% تليها الفئة العمرية ما بين 46 إلى 55 سنة والفئة العمرية من 55 إلى 65 أي بنسبة 25.7% على التوالي، ثم تليها الفئة العمرية أقل من 30 سنة كانت نسبتهم 8.6%؛ أما حسب الخبرة نرى أن غالبية

المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة الرابعة أكثر من 25 سنة أي بنسبة 45.7%، ثم تليها الفئة الثانية (ما بين 5 و 15 سنة) بنسبة 34.3%، ثم تليها الفئة الثالثة ما بين 16 إلى 25 سنة بنسبة 14.3%، ثم تليها الفئة الأولى (أقل من 5 سنوات) بنسبة 5.7%، أما حسب المؤهل العلمي أن أغلب أفراد العينة لديهم شهادة ليسانس حيث بلغ عددهم (19) وهو ما يعادل نسبة 54.3%، أما بالنسبة للوظيفة فأغلب أفراد عينة محافظي الحسابات بنسبة 54.3%؛ وهي نسبة جيدة، وهذا يدل على قدرة أفراد العينة على تفهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها، وهذا ما يعطي كذلك أهمية للبحث من حيث النتائج المتحصل عليها.

6.4 تحليل نتائج الدراسة: يتم تحديد مقياس إجابات الاستبيان باستخدام مقياس ليكارت ذي خمسة درجات لقياس آراء أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة وأوزان الإجابات على النحو التالي:

جدول (06): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: (الصيرفي، 2006، صفحة 115)

بعد ذلك يتم تحديد حساب المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري ثم تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط كما يلي:

حساب المتوسط الحسابي المرجح.

حدود الفئات: ويتم ذلك عن طريق حساب المدى.

المدى = القيمة الكبرى - القيمة الصغرى

طول الفئة: المدى / عدد التكرارات $5/4=0.8$

نضيف النتيجة 0.8 بالتدرج الى الفئات ابتداء من الفئة الأولى وتكون كالتالي:

جدول (07): مجالات الاتجاه حسب برنامج ليكارت خماسي

الرأي	قيمة المتوسط المرجح
غير موافق تماما	[1.8-1]
غير موافق	[2.6-1.8]
محايد	[3.4-2.6]
موافق	[4.2-3.4]
موافق تماما	[5.4-2]

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

1.6.4 عرض نتائج المحور الأول: مساهمة تطبيق متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي

جدول (08): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الأول

الرقم	الأسئلة (العبارات)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
01	يساهم تأكيد المدقق الخارجي احترام المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في التحسين من جودة تقريره.	4.43	0.502	موافق بشدة
02	يساهم تأكيد المدقق الخارجي احترام ثبات الطرق المحاسبية في إعداد الكشوف المالية في التحسين من جودة تقريره.	4.37	0.598	موافق بشدة
03	يساهم تأكيد المدقق الخارجي احترام الإفصاح الكافي في عرض الكشوف المالية في التحسين من جودة تقريره.	4.43	0.608	موافق بشدة
04	يساهم تأكيد المدقق الخارجي ما إذا كان تحصل على الضمانات المعقولة عند أداء مهمته في التحسين من جودة تقريره.	4.23	0.690	موافق بشدة
05	يساهم تأكيد المدقق الخارجي خلو الكشوف المالية من الاختلالات المعتبرة في التحسين من جودة تقريره.	4.20	0.584	موافق
06	يساهم تأكيد المدقق الخارجي بصحة الكشوف المالية بالتعبير برأي غير معدل (غير متحفظ) في التحسين من جودة تقريره.	3.89	0.758	موافق
07	تساهم إشارة المدقق الخارجي للعناصر المقنعة التي أدت إلى التعبير برأي معدل (متحفظ) في التحسين من جودة تقريره.	4.06	0.765	موافق
	المتوسط الإجمالي	4.22	0.399	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

نلاحظ من خلال الجدول رقم 08 أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز في الفئة الخامسة [5-4.2] والمتوسط الحسابي كان 4.22 والتي تشير إلى أعلى درجة إجابة موافق؛ بالإضافة إلى الانحراف المعياري 0.399 مما يدل على أن اتجاه أفراد العينة أن تطبيق متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 يساهم في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي؛ وأن أكبر متوسط حسابي للإجابة بموافق بشدة كان في العبارة رقم 01 (4.43) وهذا يدل على أن تأكيد المدقق الخارجي احترام المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي يساهم في التحسين من جودة تقريره، وكذا العبارة رقم 03 (4.43) يدل على أن تأكيد المدقق الخارجي في احترام الإفصاح الكافي في عرض الكشوف المالية يساهم في تحسين من جودة تقريره.

2.6 عرض نتائج المحور الثاني: تطبيق مضمون التقرير حسب معيار الجزائري للتدقيق رقم 700 يساهم في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي
جدول (09): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على أسئلة المحور الثاني

الرقم	الأسئلة (العبارات)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
01	يساهم وضع الفقرة التمهيدية في تقرير المدقق الخارجي في التحسين من جودته.	4.00	0.542	موافق
02	يساهم تحديد إجراءات عملية التدقيق في تقرير المدقق الخارجي في التحسين من جودته.	4.11	0.471	موافق
03	يساهم تحديد نطاق مسؤولية المدقق الخارجي في تحسين جودة تقريره.	4.00	0.594	موافق
04	يساهم تحديد شرح مسؤولية المدقق الخارجي في تحسين جودة تقريره.	4.09	0.612	موافق
05	يساهم تأريخ تقرير المدقق الخارجي في تحسين جوده تقريره.	4.09	0.702	موافق
06	تساهم الإشارة إلى عنوان محل ممارسة النشاط في تقرير المدقق الخارجي من التحسين من جودته.	3.77	0.731	موافق

07	تساهم الإشارة إلى المعلومات الإضافية المطلوبة تزامنا مع عرض الكشف المالية في تقرير المدقق الخارجي من التحسين من جودته	3.97	0.618	موافق
08	تساهم الإشارة إلى المعلومات الإضافية غير المطلوبة تزامنا مع عرض الكشف المالية في تقرير المدقق الخارجي من التحسين من جودته	3.86	0.879	موافق
09	يساهم نموذج تقرير المدقق الخارجي في التحسين من جودته.	4.23	0.490	موافق بشدة
المتوسط الإجمالي		4.01	0.371	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

نلاحظ من خلال الجدول رقم 09 أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز في الفئة الرابعة [3.4-4.2] والمتوسط الحسابي كان 4.01 والتي تشير إلى أعلى درجة إجابة موافق؛ بالإضافة إلى الانحراف المعياري 0.371 مما يدل على أن اتجاه أفراد العينة أن تطبيق مضمون التقرير حسب معيار الجزائري للتدقيق رقم 700 يساهم في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي؛ وأن أكبر متوسط حسابي للإجابة بموافق بشدة كان في العبارة رقم 09 (4.23) وهذا يدل أن نموذج تقرير المدقق الخارجي يساهم في التحسين من جودته وكذا العبارة رقم 02 (4.11) تحديد إجراءات عملية التدقيق في تقرير المدقق الخارجي يساهم في التحسين من جودة التقرير.

7. اختبار الفرضيات: من أجل اختبار فرضيات الدراسة لهذا البحث تم الاعتماد على اختبار (T) للعينة الواحدة (One Semple T-test) من أجل اختبار الفرضيات. كما هو موضح في الجداول الموالية:

1.7 اختبار الفرضية الأولى:

H_0 : لا يساهم تطبيق متطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 700 في تحسين جودة تقرير مدقق الخارجي

H_1 : يساهم تطبيق متطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 700 في تحسين جودة تقرير مدقق الخارجي

جدول (10): اختبار (T) للعينة الواحدة (One Semple T-test)

رقم الفرضية	قيمة T المحسوبة	درجات الحرية DF	الدلالة	النتيجة
01	62.560	34	0.000	رفض الفرضية الصفريّة وقبول الفرضية البديلة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

نلاحظ من خلال الجدول رقم (10) أن قيمة t المحسوبة (62.560)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.0002) عند درجة الحرية 34 وعند مستوى الدلالة sig تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي أن تطبيق متطلبات معيار التدقيق الجزائري رقم 700 يساهم في تحسين جودة تقرير مدقق الخارجي.

2.7. اختبار الفرضية الثانية:

H_0 : لا يساهم تطبيق مضمون التقرير حسب معيار التدقيق الجزائري رقم 700 في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي

H_1 : يساهم تطبيق مضمون التقرير حسب معيار التدقيق الجزائري رقم 700 في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي.

جدول (11): اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T-test)

رقم الفرضية	قيمة T المحسوبة	درجات الحرية DF	الدلالة	النتيجة
02	63.947	34	0.000	رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 25

نلاحظ من خلال الجدول رقم (11) أن قيمة t المحسوبة (63.947)، وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.0002) عند درجة الحرية 34 وعند مستوى الدلالة sig تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي يساهم تطبيق مضمون التقرير حسب معيار التدقيق الجزائري رقم 700 في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي.

5. الخاتمة: بعد انجاز الجزء النظري والتطبيقي لهذه الدراسة وهذا من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة والمتتملة في ما مدى مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 700 في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي؟ وذلك من خلال تصميم استبيان بناء على خلفية سابقة لمعلومات الاستبيان، وطبقا لآراء العينة المستهدفة تمت معالجة الدراسة إحصائيا باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وتحليلها للوصول إلى صحة أو خطأ فرضيات الدراسة.

من خلال النتائج المتوصل إليها اتضحت أهمية تطبيق متطلبات ومضمون المعيار معيار التدقيق الجزائري رقم 700 في إعداد التقرير الذي من شأنه أن يساهم في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي. النتائج : يمكن أن نلخص إلى بعض النتائج من أهمها:

- تعمل تقارير المدقق الخارجي على التوصل الفعال لنتائج عملية التدقيق لمستخدمي القوائم المالية والتي تساهم بدورها في التعرف على الوضعية الحقيقية للمنشأة؛

- الاعتماد على معيار التدقيق الجزائري رقم 700 سيساعد ممارسي المهنة في صياغة تقرير يتصف بالجودة مما يساهم في استمرارية نجاح و تطوير مهنة التدقيق الخارجي نتيجة لجودة مخرجات عملية التدقيق ؛

- تساهم جودة تقرير المدقق الخارجي في زيادة الثقة في المعلومات المقدمة لمستخدمي القوائم المالية التي تساهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية الجديدة؛

- يساهم تطبيق متطلبات معيار تدقيق الجزائري رقم 700 في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي؛

- يساهم تطبيق مضمون التقرير حسب معيار التدقيق الجزائري رقم 700 في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي.

الاقتراحات : فيما يلي يمكن تقديم بعض الاقتراحات:

- إضفاء الطابع القانون على معايير التدقيق الجزائرية لجعلها إلزامية التطبيق من أجل تحقيق الجودة في التقارير المدققين ؛

- ضرورة تفعيل لجان التدقيق؛ خاصة لجنة مراقبة النوعية لمراقبة جودة تقارير مدقق الخارجي؛

- تنظيم أيام دراسية ودورات تدريبية لممارسي المهنة و اطلاعهم على جميع التطورات الحاصلة في مجال التدقيق من أجل رفع مستواهم ومؤهلاتهم لزيادة مستوى الأداء المهني والمساهمة في تحسين جودة تقارير المدقق الخارجي ؛

- العمل على إصدار بقية المعايير المكملة لمعيار التدقيق الجزائري رقم 700 خاصة المعيار المتعلق بالتعديلات المحدثه على الرأي المعبر عنه في تقرير705 "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"

6. قائمة المراجع:

Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. (2012). *Auditing And Assurance Services An Integrated Approach*. United States: Pearson Prentice Hall.

Baraka, M., Kasmi, A., & Benikhlef, F. (2021). UNDERSTANDING AND APPLICATION OF THE NEW NAA 210 STANDARD BY THE ALGERIAN AUDITOR. *Revue, d'Economie et de Statistique Appliquée* , 18 (01), pp. 229-244.

Benyoucef, M., & Hadjadj, Z. (2019). The application of the Algerian auditing standards in the performance of the audit function of companies - Conducting a personal interview with a sample of auditors in the center -. *Journal of Economics and Human Development* , 10 (02), pp. 149-165.

Hadeel, J. A. (2023). International Auditing Standard (700) and its Role in Improving the Auditor's Report1. *International Journal of Research in Social Sciences and Humanities* , 13 (02), pp. 858-866.

Hayder, J. M., & Abdulkareem, A. M. (2022). Role of External Audit and its Impact on Improving the Quality of Accounting Information—an Analytical Study

in the Opinions of a Sample of Leaders in the IBN Majid General Company. *Journal of Corporate Finance Management and Banking System* , 02 (04).

International Federation of Accountants. (2010). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements.

International Federation of Accountants. (2013). *HANDBOOK OF INTERNATIONAL QUALITY CONTROL, AUDITING, REVIEW, OTHER ASSURANCE, AND RELATED SERVICES PRONOUNCEMENTS*. New York: International Auditing and Assurance Standards Board.

Kesimli, I. (2019). *External Auditing and Quality*. Turkey: Springer Nature Singapore Pte Ltd.

Ku Maisurah, K. B., & Safiyanu, S. (2018). Reducing audit expectation gap? The adoption of International Standards on Auditing (ISA 700) in Nigeria. *Advance Research Journal of Multi-Disciplinary Discoveries* , 31 (1), pp. 50-54.

Magablih, A. M. (2020). Role of the External Auditor in Maximizing Budget Revenues Jordan as a Case Study. *Journal of Public Administration and Governance* , 10 (1), pp. 182-199.

Mohammed H., A. A.-H. (2023). The Role of External Auditors in Improving the Tax Audit Process in Yemen. *JOURNAL OF AMRAN UNIVERSITY* , 3, pp. 235-259.

Waad Hadi, A., & Akeel Dakheel, K. (2019). Audit Program Proposal for Local Accounts Auditors: Applied Research on a Group of International Auditing Standards. *International Journal of Innovation, Creativity and Change* . , 07 (08), pp. 200-221.

أحمد حلمي جمعة. (2015). *المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق* (الإصدار 2). عمان، الأردن : دار الصفاء.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2014). القرار الصادر في 24 جوان 2013 لمحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات و القرار الصادر في 12 جانفي 2014 يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات. (24) . الامانة العامة للحكومة-المطبعة الرسمية.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2010). *قانون رقم 01-10 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجزائر: الأمانة العامة للحكومة؛ المطبعة الرسمية.*

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2011). و المرسوم التنفيذي 202-11 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و اشكالها و اجالها ارسالها. (30) . الجزائر: الامانة العامة للحكومة-المطبعة الرسمية.

المجلس الوطني للمحاسبة. (11 أكتوبر، 2016). *المعايير الجزائرية للتدقيق. المقرر رقم 150/المؤرخ في 11 أكتوبر 2016* . الجزائر، الجزائر، الجزائر: وزارة المالية.

- خليفة شوارب، وعجيلة محمد. (2023). جودة تقارير محافظ الحسابات في ظل تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 700 دراسة ميدانية لعية من المهنيين لولايات جنوب الجزائر. مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية و المالية ، 07 (01)، الصفحات 140-158.
- سهام طالب حسين، ومحمد يعقوب. (2019). الأفاق المختلفة لتفعيل جودة التدقيق الخارجي في الجزائر (دراسة ميدانية لمجموعة من المكاتب التدقيق الخارجي لولايات شرق الجزائر). مجلة التكامل الاقتصادي ، 07 (03)، الصفحات 63-76.
- علي قاسم حسين العبيدي، وعلي كريم عويد. (2021). جودة اداء المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية ومتغيرات البيئة الخارجية.. مجلة الريادة للمال والاعمال ، 2 (3)، الصفحات 71-89.
- عمر علي عبد الصمد. (2018). التدقيق المحاسبي بين التاصيل العلمي و التطبيق العملي . الجزائر، الجزائر: دار الهومة للنشر.
- محمد عبد الفتاح الصبرفي. (2006). البحث العلمي الدليل التطبيقي للباحثين. عمان، الاردن: ، داروائل للنشر.
- ياسمين غنازية، و مصطفى عوادي. (2023). دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية -دراسة إستطلاعية لأراء محافظي الحسابات والأكاديميين-. مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة ، 06 (01)، الصفحات 46-68.
- يونس عمر محمد نوري، و برزين شيخ محمد عزيز. (2022). تقييم جودة الأداء المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية -دراسة تطبيقية في عدد من مكاتب الدقيق الحسابات العاملة في اقليم كوردستان العراق - أربيل. Journal of University of Raparin ، 09 (04)، الصفحات 348-386.

E.MEGUELLATI

Commissaire Aux Comptes
Cité 216 logements Tour EPLF
Garidi 1-Kouba-Alger
Tel 023 70 23 31 fax 023 702341
Agrément N°263

A.CHARIF

Commissaire Aux Comptes
Cité du 1^{er} Novembre Bt 05 N°03
Dar El Beida-Alger.
Tel 023 82 32 08/0661 65 10 13
Agrément N°113

Alger le :28 Septembre 2021

Monsieur le Président Directeur Général de la Spa Alliance Assurances

Objet : Mandat de l'exercice 2021 – Opinion sur les comptes intermédiaires au 30/06/2021

Réf : Article 715 bis-4 du code de commerce

Loi 10-01 du 29 juin 2010 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Avis n° 89 du conseil national de la comptabilité du 10/03/2011.

PJ : Bilan et autres états financiers au 30 juin 2021.

Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes de la Spa Alliance Assurances, et en application des dispositions du règlement n°2000-02 du 20 Janvier 2000 relatif à l'information à publier par les sociétés dont les valeurs sont cotées en bourse, au près de la commission d'organisation et de surveillance des opérations de bourse, nous avons procédé à un examen limité des états financiers intermédiaires de la Spa Alliance Assurances arrêtés au 30 Juin 2021 qui font apparaître un résultat bénéficiaire de 122 854 989 Dzd, avec un total net actif et passif de 11 975 681 532 Dzd.

La Direction de la Compagnie est responsable de l'établissement et de la présentation sincère des états financiers, conformément à l'avis 89 du 10 Mars 2011 du Conseil National de la Comptabilité. Cette responsabilité comprend : la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, le choix et l'application de méthodes comptables appropriées, ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Notre responsabilité consiste à émettre un avis sur ces états sur la base de notre examen limité. Notre mission a été effectuée conformément aux normes d'audit généralement admises et a comporté toutes les autres procédures de vérifications que nous avons jugées nécessaires compte tenu des recommandations de la profession.

Ainsi et En vertu de l'article 715bis4 du code de commerce et de l'article 15 du règlement COSOB n° 2000-02 du 20 Janvier 2000 relatif à l'information à publier par les sociétés dont les valeurs sont cotées en bourse, l'examen des informations contenues dans le rapport de gestion semestriel au 30/06/2021, nous a permis de constater leur conformité avec les états financiers qui vous sont présentés.

Sur la base de l'examen limité et sous réserve de la prise en charge des remarques et observations figurant dans notre rapport, nous n'avons pas relevé de faits significatifs qui nous laissent à penser que les états financiers intermédiaires ci-joints, ne donnent pas une image fidèle de la situation financière de la Spa Alliance Assurances au 30 Juin 2021, ainsi que du résultat de ses opérations pour la période close à cette date, conformément aux principes comptables en vigueur, notamment l'Avis n° 89 sus référencé.

Veuillez agréer, l'assurance de notre parfaite considération,

Les Commissaires Aux Comptes

