

مدى التزام المدقق الخارجي بالمعايير التدقيق الجزائرية

دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الغرب الجزائري

The extent to which the external auditor adheres to the Algerian auditing standards
a field study on a sample of account keepers in the western Algerian states

¹عايشي عبد اللطيف

ط.د/مخير LARMHO / كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

جامعة أوبوكر تلمسان

Abdellatif.aichi@univ-tlemcen.dz

سعيداني محمد

أ.د/ مخير LARMHO / كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

جامعة أوبوكر بلقايد تلمسان .

Med_saidani@yahoo.fr

قُدِّمَ للنشر في: 25.09.2022 , قُبِلَ للنشر في: 27.10.2022, نشر في: 15.12.2022

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى ابراز مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية من خلال تسليط الضوء على مهنة التدقيق ،وذلك من خلال ابراز أهم المفاهيم المتعلقة بهذا المجال ،وأهم اصدارات معايير التدقيق الجزائرية التي تم اصدارها لحد الان والبالغ عددها 16 معيار ،حيث تعتبر هذه المعايير بمثابة نماذج عامة وتعليمات تؤدي الى توجيه وترشيد المدقق في تنفيذ عمله ،واعتبارها كمقياس لجودة أدائه. ولتحقيق أهداف الدراسة وقصد جمع البيانات اللازمة تم اتباع المنهج الوصفي والتاريخي في الجانب النظري ، وإتباع المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال تحليل نتائج الاستبانة التي تم توزيعها على عينة تتكون من خبراء محاسبين،محافظي حسابات،وأساتذة جامعين مهتمين بمجال المحاسبة والتدقيق شملت 43 فرد،وخلصت الدراسة الى وجود التزام من طرف المدقق الخارجي بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية عند قيامه بأدائه لعمله.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي ،محافظ الحسابات،معايير التدقيق الجزائرية ،معايير التدقيق الدولية.

تصنيف JEL: M40،M42،C12

Abstract :

his study aims to highlight the extent of the external auditor's commitment to the Algerian auditing standards by shedding light on the audit profession, by highlighting the most important concepts related to this field, and the most important versions of the Algerian auditing standards that have been issued so far, amounting to 16 standards, where these standards are considered as General models and instructions that lead to directing and rationalizing the auditor in carrying out his work, and considering them as a measure of the quality of his performance.

In order to achieve the objectives of the study and collect the necessary data, the descriptive and historical approach was followed in the theoretical aspect, and the analytical approach was followed in the practical aspect by analyzing the results of the questionnaire that was distributed to a sample of accountants, bookkeepers and university professors interested in the field of accounting and auditing, which included 43 people The study concluded that there are a commitment on the part of the external auditor to apply Algerian auditing standards when carrying out his work.

Key words: external audit ,account keeper , Algerian audit standards ,international auditing standards.

Jel Classification Codes: M42، M40، C12

مقدمة :

يلعب التدقيق دورا هاما في تحقيق تقدم ونمو الوحدات الاقتصادية لما يضيفه من ثقة المعلومات التي توفرها الادارة للمهتمين بشؤون الوحدة.

في بيئة دولية تتسم بالانفتاح الاقتصادي في بيئة دولية تتسم بالانفتاح الاقتصادي والعولمة، بما يسمح بانتقال الشركات والمستثمرين والعولمة، بما يسمح بانتقال الشركات بين الدول بحثا عن أسواق وفرص استثمارية، ينبغي توفر بيئة ملائمة تساعد على طمأنة المستثمرين عند نقل أموالهم خارج حدود بلدانهم الأصلية ومن بين هذه العوامل توفير معلومة مالية ذات مصداقية وموثوقية، باعتبار أن لهذه المعلومة دور هام في دعم اتخاذ قرارات رشيدة على أسس صحيحة. بما ان هذه المعلومة هي نتاج قوائم يعدها الميسرون ، والذين قد تتضارب مصالحهم مع مصالح المستثمرين في المؤسسة، في ظل انفصال الملكية عن الادارة، فانه ينبغي تدخل طرف اخر مستقل ومحاييد يزيد من موثوقية المعلومة من طرف مستخدميها والممثل في مدقق الحسابات الخارجي.

لقد تم اصدار القانون "10 - 01" المؤرخ في 2010/07/11 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر، وإصدار معايير تدقيق جزائرية تتوافق مع البيئة المحلية مستمدة من المعايير التدقيق الدولية، وذلك كدليل على توجه الجزائر الى التوافق الدولي وتم لحد الان اصدار 16 معيار جزائري للتدقيق على فترات، وتأتي هذه الدراسة لتبحث في مدى الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية من قبل المدقق الخارجي. ومن خلال ما تقدم وحتى تتمكن من الالمام بموضوعنا تم صياغة الاشكالية الرئيسية التالية:

"ما مدى التزام المدقق الخارجي بالمعايير التدقيق الجزائرية"

وللإجابة عن الاشكالية الرئيسية تم وضع الفرضيات التالية التي نسعى للإجابة عليها واختبارها من خلال البحث:

✓ يلتزم المدقق الخارجي عند أداء عمله بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات.

✓ يطبق المدقق الخارجي باقي المعايير التدقيق الجزائرية ويلتزم بها عند أدائه لعمله.

- الإطار النظري التدقيق الخارجي والمعايير التدقيق الجزائرية : سنتطرق من خلال هذا المحور إلى التدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الجزائرية .

1-1- التدقيق الخارجي: يمكن ان نعرض بعض التعاريف للتدقيق الخارجي كالاتي :

1-1-1- تعريف التدقيق الخارجي:

تم نشر تعريف التدقيق سنة 1977 م من طرف الإتحاد الأوروبي لخبراء الإقتصاد والمحاسبة على أنه : "إن هدف التدقيق من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج المالية آخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات و القوانين المعتمدة في المؤسسة"².
كما عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنتهقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق الخارجي بأنه : " عملية منهجية منظمة للحصول على أدلة الإثبات بشكل موضوعي المرتبطة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والأحداث الإقتصادية ، و تقييمها بهدف ضمان وجود درجة توافق وتطابق بين هذه التأكيدات و المعايير المقررة ، و توصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين"³.
● تعريف محافظ الحسابات .

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات منها :

التعريف الأول : وفقا للمشرع الجزائري يعرف محافظ الحسابات بموجب المادتين 01 و 27 من القانون 08-91 على أنه : " يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة و إنتظامية حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري ، و كذا لدى الجمعيات و التعاضديات الإجتماعية و النقابات"⁴

التعريف الثاني : و يعرف أيضا حسب المادة 22 من القانون 01-10 على أنه : " يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و إنتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"⁵

1-1-2- أهمية التدقيق وأهدافه : تتمثل أهمية وأهداف التدقيق في مايلي:

1-1-2-3- أهمية التدقيق الخارجي : تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية و تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف من داخل المنشأة و خارجها تستخدم القوائم المالية المدققة و تعتمد عليها في إتخاذ قراراتها و تخطيط سياساتها ، و من هذه الأطراف⁶.

إدارة المنشأة : يعتبر التدقيق مهما لإدارة المنشأة حيث أن إعتدال الإدارة في عملية التخطيط و إتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية و الرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام.
المؤسسات المالية و التجارية و الصناعية : يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل لمشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد على القوائم المالية المدققة في عملية إتخاذ قرار منح القرض من عدمه ، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح ، و الذي يضمن سداد القروض مستقبلا.

² أحمد قايد نور الدين ، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ، ط 1 ، دار الجنان للنشر و التوزيع ، عمان ، 2015 ، ص 9.

³ جيهان عبد المعز الجمال ، المراجعة و حوكمة الشركات ، ط 1 ، دار الكتاب الجامعي ، الإمارات العربية المتحدة ، 2014 ، ص 62.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون 08-91 ، صادرة في 01 ماي 1991 ، العدد 20 ، ص 654.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون 01-10 ، المؤرخ في 29 يونيو 2010 ، العدد 42 ، ص 7.

⁶ غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، ط 2 ، دار المسيرة ، الأردن ، 2009 ، ص 19.20.

الجهات الحكومية : تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من المجالات مثل الرقابة و التخطيط ، فرض الضرائب ، منح القروض ، و الدعم لبعض النشاطات ، بالإضافة إلى النقابات و الإتحادات التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة و أي طرف آخر .

المستثمرون : يعتمدون على القوائم المالية المدققة في إتخاذ قراراتهم بتوجيه مدخراتهم من عدمه نحو المنشأة ، بحيث أن عمل مدقق الحسابات يطمئن المستثمرين على أموالهم من خطر الاختلاس و السرقة نتيجة قيام المدقق بمراقبة العمليات المالية و التشغيلية للمنشأة ، و التأكد من عدم انتهاك القوانين كعقد الشركة الأساسي و قانون الشركات .⁷

تتضح عموما أهمية عملية تدقيق الحسابات و أثارها على سلوك مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم من خلال الأتي⁸ :

* تقليص مقدار عدم التأكد لمستخدمي القوائم المالية المدققة بتزويدهم بالمعلومات الكافية ، و بالتالي تجنبهم مخاطر إتخاذ القرارات .

* يستلزم على مستخدم المعلومة إتخاذ قرار معين ، و ذلك نظرا للمعلومات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير المدقق ، و التي ترتبط بتحقيق أهداف معينة .

* تعتبر دافع قوي لإتخاذ مواقف مناسبة ، و التي تؤدي إلى تجنب النتائج الغير مرغوب فيها .

1-1-2-4 أهداف التدقيق الخارجي:

كان الهدف من عملية التدقيق في الماضي مجرد وسيلة لإكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش و تلاعب و تزوير⁹ ، و تطورت أهداف التدقيق نتيجة عدة عوامل إذ كان لعبارة القاضي لوباس في قضية حلج القطن سنة 1897 الأثر الأكبر في تغيير النظرة لعملية التدقيق ككل و هي العبارة¹⁰ : " the auditor is a Watch-dog not a Bloodhound " و تعني : " أن المدقق هو كلب حراسة لا كلب بوليس لاقتفاء أثر المجرمين " .

و يمكن حصر أهداف التدقيق كالأتي:

✓ إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو إبداء رأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي ، و حتى يقوم المدقق بإبداء هذا الرأي فإن عليه التحقق من صحة و دقة و صدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و مدى الإعتماد عليها وفقا للمعايير المحددة .

معايير التدقيق المتعارف عليها:

اصدر مجمع المحاسبين القانونيين (AICPA) عشرة (10) معايير للتدقيق متعارفا عليها يمكن تبويبها في ثلاث مجموعات هي مجموعة المعايير العامة ، مجموعة معايير العمل الميداني ، بالإضافة إلى مجموعة معايير إعداد التقرير .

ويمكن أن نلخصها في الشكل التالي:

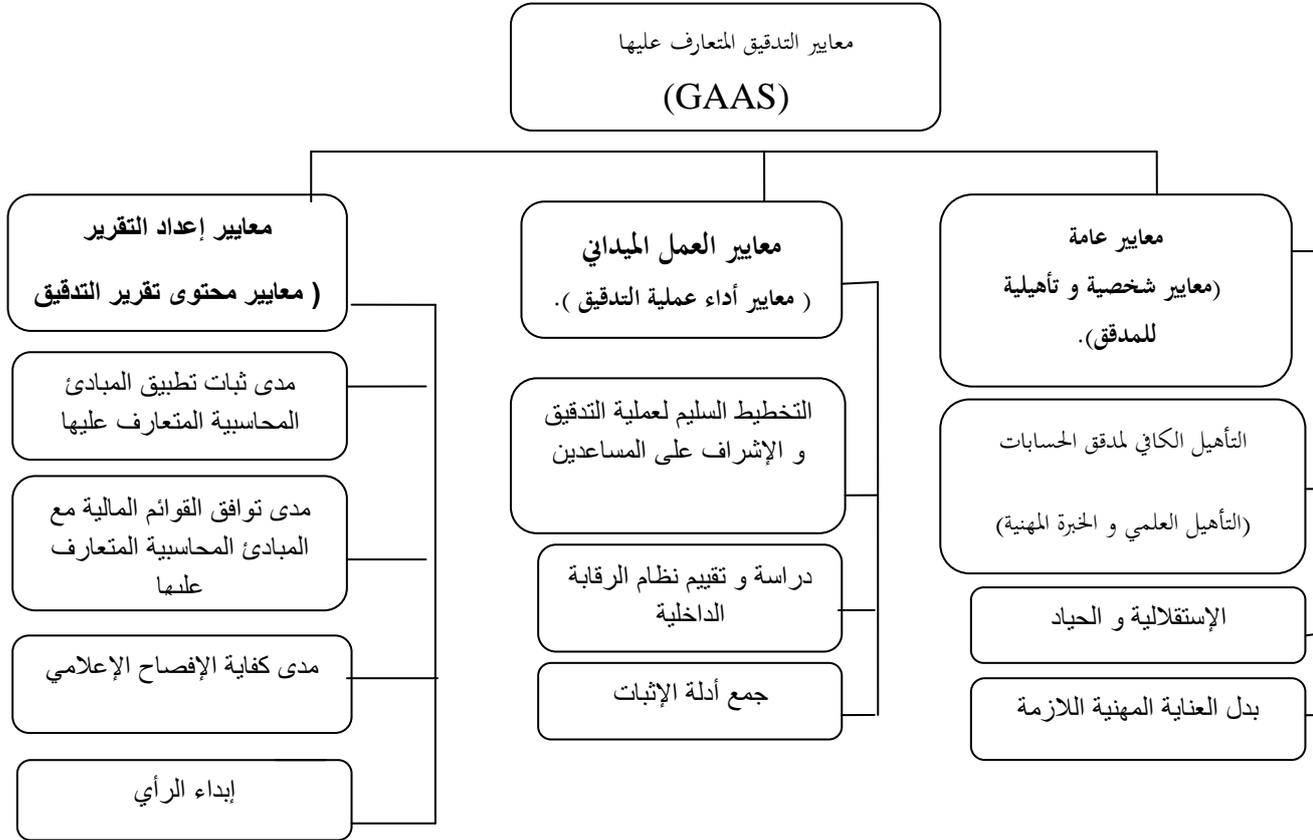
⁷ يونس محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق ، عمان ، 2000 ، ص 22 .

⁸ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث للتدقيق، ط 2، دار الصفاء، عمان، 2005، ص 41.

⁹ رزق أبو زيد الشحنة ، رزق أبو زيد الشحنة ، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، ط 1 ، دار وائل للنشر و التوزيع ،الأردن، 2015 ، ص 29 .

¹⁰ رأفت سلامة محمود ، أحمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، علم تدقيق الحسابات النظري ، ط 1 ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان 2011 ص 25 .

الشكل رقم 01: يوضح معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر : ألفين أرينزو، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، الجزء الأول ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 42.

3- الفرق بين المعايير الدولية للتدقيق (ISA) و المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA).

"أولا يجب الإشارة إلى النقطة الرئيسية التي تشترك فيها المعايير الدولية للتدقيق مع المعايير الجزائرية للتدقيق كون هذه الأخيرة لا تختلف عن المعايير الدولية للتدقيق لا شكلا و لا مضمونا فقد قامت الجزائر بتبني المعايير الدولية للتدقيق كما هي و ترجمتها للغة الرسمية للبلاد دون إضافة أي تعديلات عليها أما نقاط الاختلاف فالمعايير الجزائرية للتدقيق تكتسي الطابع المحلي يتم إصدارها من طرف المجلس

الوطني للمحاسبة و بالضبط من طرف لجنة التقييس و الممارسات المهنية وضعت في شكل غير متسلسل لأنها جاءت حسب الحاجة إلى تطبيقها في الواقع المهني و كذا حسب درجة استيعاب المعيار من طرف المدققين فالجزائر لم تتبنى كل المعايير نظرا لوجود البعض منها لا يستجيب لمتطلبات البيئة المحلية أما المعايير الدولية للتدقيق فهي تكتسي الطابع الدولي جاءت لتوحيد الممارسات المهنية للتدقيق بين الدول و تقليل التفاوت بينهما يتم إصدارها من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين و بالضبط من طرف مجلس معايير التدقيق و الضمان الدولي و هي موضوعة في شكل مجموعة مرتبة متسلسلة و متناسقة¹¹، و الجدول التالي يوضح التقارب الكلي بين 16 معيار جزائري للتدقيق مع 16 معيار دولي للتدقيق .

الجدول رقم 01 : التقارب الكلي بين المعايير التدقيق الجزائرية مع المعايير الدولية.

رقم المعيار	المعيار التدقيق الدولي	المعيار التدقيق الجزائري
210	الموافقة على شروط التكليف بالمراجعة.	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق.
505	المصادقات الخارجية.	التأكيدات الخارجية.
560	الأحداث اللاحقة.	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة.
580	التأكيدات الخطية.	التصريحات الكتابية.
300	التخطيط لمراجعة البيانات المالية.	تخطيط تدقيق الكشوف المالية.
500	أدلة في المراجعة.	العناصر المقنعة.
510	المراجعة لأول مرة.	مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية.
700	تكوين الرأي و تقديم تقرير مراجع الحسابات.	تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية.
520	الإجراءات التحليلية.	الإجراءات التحليلية.
570	استمرارية المؤسسة.	استمرارية الاستغلال.
610	استخدام أعمال المراجع الداخلي.	استخدام أعمال المدققين الداخليين.
620	استخدام عمل الخبراء.	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.
230	توثيق المراجعة.	وثائق التدقيق.
501	أدلة المراجعة -اعتبارات محدودة لبنود مختارة.	العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة.
530	العينات الإحصائية في المراجعة.	السير في التدقيق.
540	مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة و الإفصاحات ذات العلاقة.	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به.

من إعداد الباحثان بالاعتماد على إصدارات المعايير الدولية للتدقيق و المعايير الجزائرية للتدقيق.

¹¹ عوادي عبد القادر و آخرون ، اثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي ، مجلة العلوم الإدارية و المالية ، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي ، الجزائر ، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017، ص428-429.

• عرض بعض المعايير التدقيق الجزائرية:

إصدارات المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016.

طبقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 ، و المتضمن أول إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق ووفقا للمادة الأولى فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير ، حيث تستهدف هذه المعايير الكشوف المالية و جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية و تمثل هذه المعايير فيما يلي:¹²

• **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 " إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق ":**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق سواء كان مدقق قانوني متمثل في محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد المتمثل في الخبير المحاسب للإتفاق مع الإدارة و عند الإقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة.¹³

• **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية ":**

يعالج هذا المعيار إستعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة وهدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور و وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية.¹⁴

• **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 " أحداث تقع بعد إقفال الحسابات ":**

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية كما بين هذا المعيار الأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات و التي تتأثر بها الكشوف المالية و يتعلق الأمر بالأحداث الواقعة بين تاريخ إعداد الكشوف المالية.¹⁵

• **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 " التصريحات الكتابية ":**

يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية و المتمثلة في المعلومات الضرورية له من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية، و تجدر الإشارة إلى أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة ملائمة و كافية فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.¹⁶

• **إصدارات المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016:**

وضع المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق تستهدف تدقيق الكشوف المالية و المتعلقة بمهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية، و تمثل هذه المعايير في:¹⁷

• **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة ":**

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة التي يقصد بها كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، و تعتبر ضرورة لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره وتمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية و المناسبة قصد إستخلاص النتائج المعقولة، و التي يعتمد و يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.¹⁸

• **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية ":**

¹² المقرر رقم 02 ، المؤرخ في 04 فيفري 2016 ، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

¹³ المقرر رقم 02 ، مرجع سبق ذكره.

¹⁴ فياش أمال ، بوعيانة فتيحة ، مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية – دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق ،

مجلة جديد الإقتصاد ، مجلة علمية إقتصادية دورية محكمة ، الجمعية الوطنية للإقتصاديين الجزائريين ، الجزائر ، ديسمبر 2017

¹⁵ المقرر رقم 02 ، مرجع سبق ذكره.

¹⁶ المقرر رقم 02 ، مرجع سبق ذكره.

¹⁷ المقرر رقم 150 ، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 ، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق .

¹⁸ المقرر رقم 150 ، نفس المرجع السابق.

يتطرق هذا المعيار إلى إلتزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، و هو يخص التدقيقات المتكررة إضافة إلى معالجته للمسائل الإضافية التي تؤخذ بعين الإعتبار في مهمة التدقيق الأولية إذ يهدف المعيار إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية.¹⁹

• **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 " مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية " :**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية التي تتضمن المبالغ الواردة في الكشوف المالية و العناصر الموجودة في بداية الفترة في إطار مهمة التدقيق الأولية التي تنسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف مدقق آخر.²⁰

• **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية " :**

يتطرق هذا المعيار إلى إلتزام المدقق بتشكيل و إبداء رأي حول القوائم المالية و يحدد شكل و مضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق و يكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل و المتمثل في ذلك الرأي الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد القوائم المالية في كل جوانبها المهمة قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق بهدف إبداء و تشكيل رأيه حول القوائم المالية.²¹

• **إصدارات المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017:**

قامت الجزائر بإصدار مجموعة ثالثة من المعايير الجزائرية للتدقيق وفق المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الذي تضمن وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق و التي نستعرضها فيما يلي²² :

• **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 " الإجراءات التحليلية " :**

يتمحو موضوع هذا المعيار حول إستخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها إذ تعرف الإجراءات التحليلية على أنها " تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى.²³

• **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 " إستمرارية الإستغلال " :**

يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية في ظل تطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشوف المالية، و كذا مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة إستغلاله وصولاً إلى تحديد مسؤولية المدقق²⁴.

• **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين " :**

إنفتاح المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، تجدر الإشارة إلى أن المعيار لا يتناول الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

ونص المعيار على وجوب إدراج النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة أعمال المدققين الداخليين، و كذلك إجراءات التدقيق الخاصة بالمنجزة حولها في وثائق التدقيق (ملفات العمل).²⁵

• **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق " :**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق الخارجي عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ بإستنتاجات الخبير، إذ يعرف الخبير المعين من طرف المدقق على أنه " ذلك الشخص الطبيعي أو الهيئة ذوي الخبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق.²⁶

¹⁹ المقرر رقم 150، نفس المرجع السابق.

²⁰ المقرر رقم 150، نفس المرجع السابق.

²¹ المقرر رقم 150، نفس المرجع السابق.

²² المقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

²³ المقرر رقم 23، مرجع سبق ذكره.

²⁴ المقرر رقم 23، مرجع سبق ذكره.

²⁵ المقرر رقم 23، مرجع سبق ذكره.

* **إصدارات المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018:** جاء المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ليضع حيز التنفيذ أربعة (4) معايير جزائرية لتدقيق الكشوف المالية تستهدف جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية متمثلة فيما يلي:²⁷

• **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 "وثائق التدقيق".**

يعالج و يتطرق هذا المعيار للمسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، و المقصود بمصطلح التوثيق ملفات العمل أو الوثائق التي يعدها المدقق، أو تلك التي تحصل عليها أو إحتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق.²⁸

• **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 "العناصر المقنعة – إعتبرات خاصة".**

يعالج هذا المعيار مدى إعتبر المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية و مناسبة وفقا للمعايير الجزائرية رقم 300 "ردود المدقق في تقييم المخاطر" (لم يصدر بعد) و المعيار رقم 500 "العناصر المقنعة"، و كذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية و هذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات و القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان و المعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.²⁹

• **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السير في التدقيق".**

تم قراءة هذا المعيار على ضوء المعيار الجزائري رقم 200 "الأهداف العامة للمدقق"، و يطبق عندما يقرر المدقق إستخدام السير في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق حيث يحدد كفاءات و طرق السير، إذ يعالج هذا المعيار طريقة إستخدام السير الإحصائية و الغير إحصائية لتحديد و إختيار عينة ما، و وضع فحوص لإجراءات الاختبار ومراجعات تفصيلية، و تقييم نتائج السير.³⁰

• **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به".**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، و تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الإختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية و تقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.³¹

الإطار التطبيقي :

إن مفهوم معايير التدقيق في الجزائر يعتبر مفهوما نظريا فقط لذا خصصنا هذا الفصل للدراسة التحليلية وذلك من أجل معرفة آراء الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات ، و الأساتذة الجامعيين المختصين بمجال المحاسبة و التدقيق في الجزائر فيما يخص تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الصادرة لحد الآن ، و سنحاول من خلال هذا الفصل إيجاد إجابات للفرضيات المطروحة لذلك ارتأينا أن نقوم بدراسة ميدانية ، و التقرب من المهنيين (خبراء محاسبين ، محافظي الحسابات) و المهتمين بالمهنة (أساتذة جامعيين)، وذلك من خلال طرح مجموعة من الأسئلة قصد إسقاط الجانب النظري على مجتمع الدراسة لقياس درجة التطابق بين الجانب النظري و الجانب التطبيقي ، و ذلك من خلال معرفة مدى الإلتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية من طرف محافظي الحسابات.

لهذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين ، عرضنا في المبحث الأول الطريقة و الإجراءات المتبعة من خلال مطلبين ، في المطلب الأول عرضنا مجتمع و عينة الدراسة و مصادر جمع البيانات إضافة إلى تحديد متغيرات الدراسة ، و قمنا بتوضيح طريقة تصميم الإستبيان

²⁶ المقرر رقم 23 ، مرجع سبق ذكره.

²⁷ المقرر رقم 77 ، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

²⁸ المقرر رقم 77 ، نفس المرجع السابق.

²⁹ المقرر رقم 77 ، نفس المرجع السابق.

³⁰ المقرر رقم 77 ، نفس المرجع السابق.

³¹ المقرر رقم 77 ، نفس المرجع السابق.

إنطلاقاً من مرحلة الإعداد إلى مرحلة التصميم النهائي ، و تضمن المطلب الثاني الأدوات الإحصائية و البرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعّة من الإستبيان ، أما المبحث الثاني فخصصناه لتحليل نتائج الإستبيان و مناقشتها ، حيث شمل المطلب الأول الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة و وصف إجابتها ، و خصصنا المطلب الثاني لمناقشة و تفسير النتائج و إختبار الفرضيات.

- الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة.
- عرض و تحليل نتائج الإستبيان و مناقشتها.
- الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة.

تمثلت الدراسة الميدانية في دراسة و تحليل مدى إنترام مراجعي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية ، و ذلك من خلال التطرق إلى عرض الإستبيان ، مجتمع و عينة الدراسة ، و الأدوات و البرامج المستخدمة ، إضافة إلى تحديد متغيرات الدراسة.

- الطرق المستخدمة.

خصص هذا المطلب لعرض مختلف مراحل إعداد الإستبيان و هيكله ، ثم إلى محتواه و مجتمع و عينة الدراسة.

- مراحل تصميم الإستبيان و محتواه.

❖ مراحل إعداد الإستبيان.

تم الإعتماد على مجموعة من البيانات المرتبطة بموضوع الدراسة تمثلت في إستمارة الإستبيان الأداة الرئيسية المعتمد عليها في الدراسة بغرض جمع البيانات و المعلومات من الواقع ، من خلال معرفة آراء وجهات نظر عينة من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات ، و الأساتذة الجامعيين المهتمين بالمحاسبة و التدقيق ، حول مشكلة الدراسة.

و حتى تكون إستمارة الإستبيان دقيقة و منظمة في شكلها العلمي من حيث الوضوح البساطة و المضمون، تم إعدادها على ثلاثة مراحل و هي:

1/ مرحلة التصميم الأولي: و هي المرحلة الأولى في عملية إعداد الإستبيان ، و فيها تم جمع البيانات و المعلومات إستناداً على الجانب النظري للدراسة، و ذلك من منطلق إطلاعنا على الدراسات السابقة و مراجعة الأدبيات المنشورة حول معايير التدقيق الجزائرية و واقع مهنة التدقيق في البيئة المحلية، و بعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة أحددين بعين الإعتبار إشكالية البحث و فرضياته، مراعين في إعداد هذه الأسئلة صياغتها بطريقة بسيطة و إستعمال اللغة السليمة، إضافة إلى ترتيبها و ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

2/ مرحلة تقييم التصميم: حتى يكون المقياس صالحاً و يعطي نتائج موضوعية و موثوقة ، و قبل توزيع الإستبيان تم عرضه على مجموعة من الأساتذة بلغ عددهم ثلاثة مختصين في مجال المحاسبة و التدقيق، و الجانب المنهجي و الإحصائي، قصد التأكد من وضوح و فهم الأسئلة و تناسق العبارات و تجنب الغموض.

3/ مرحلة التصميم النهائي: و هي الخطوة الأخيرة التي تم فيها إجراء التعديلات اللازمة بناء على الملاحظات و التوصيات التي قمنا بجمعها في المراحل السابقة من أجل تصميم الإستبيان في شكله النهائي، ثم تم توزيعه و نشره من خلال الطرق التالية:

- تسليم إستمارة الإستبيان بشكل مباشر لأفراد العينة.
- إرسال الإستمارة عن طريق البريد الإلكتروني.
- الإستعانة ببعض الزملاء لتوزيع الإستمارة في المناطق المجاورة.

و بهذا تمكنا من ضمان عدد مقبول من الإجابات و البيانات ، و فيما يخص عملية إسترجاع الإستمارات فقد إختلفت بإختلاف طرق التوزيع.

❖ محتوى الإستبيان:

تضمن الإستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع للجنة المستقصى منهم، و تعريفهم بهدف البحث الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، وتم تقديمها على أساس أنها في إطار أكاديمي ، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة، و لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي.

و تضمن الإستبيان (الملحق رقم 01) على 5 صفحات شملت 30 سؤالاً مقسمة إلى قسمين:

- ✓ **القسم الأول:** تضمن معلومات عامة عن أفراد المجتمع، بحيث تضمن 6 أسئلة (الجنس، السن، المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية) خاصة بعينة الدراسة، والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.
- ✓ **القسم الثاني:** متعلق بفرضيات الدراسة، و تضمن 24 سؤالاً من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة، وقسم هذا القسم إلى محورين.

- **المحور الأول:** شمل 11 سؤال متعلقة بالفرضية الثالثة حول المعايير المتعلقة بأدلة الإثبات و مدى الإلتزام بها.
- **المحور الثاني:** تضمن 13 سؤال مرتبطة بالفرضية الرابعة حول باقي معايير التدقيق الجزائرية و مدى الإلتزام بها.

مجتمع و عينة الدراسة.

1/ مجتمع الدراسة:

شمل مجتمع الدراسة مجموعة من خبراء المحاسبة و محافظي الحسابات المعتمدين، و أساتذة جامعيين مهتمين بميدان المحاسبة و التدقيق في البيئة المحاسبية الجزائرية ، و نظرا لصعوبة إجراء دراسة كاملة للبيئة الجزائرية تم حصر و تحديد مجتمع الدراسة في ولاية تلمسان و الولايات المجاورة ، و قصد الحصول على إجابات موضوعية حرصنا أن يتكون أفراد العينة من:

- ✓ **الفئة الأولى:** الخبراء المحاسبين (باعتبارهم الفئة المكلفة القيام بمهام التدقيق الخارجي التعاقدية).
- ✓ **الفئة الثانية:** محافظي الحسابات (باعتبارهم الفئة المكلفة بمهام التدقيق الخارجي القانوني).
- ✓ **الفئة الثالثة:** الأساتذة الجامعيين المهتمين بميدان المحاسبة و التدقيق.

2/ عينة الدراسة:

تم إختيار عينة من مجتمع الدراسة بطريقة منتظمة ، بحيث تم توزيع 40 إستمارة ورقية في ولاية تلمسان و الولايات المجاورة بطريقة التسليم و الإستلام المباشر، إضافة إلى توزيع أكثر من 260 إستمارة إلكترونية تم إرسالها عن طريق البريد الإلكتروني محافظي الحسابات المعتمدين لسنة 2022.

و بعد عملية الجمع، الفرز ، التبويب و التنظيم، تقرر إبقاء 43 إستمارة من أصل من مجموع الإستمارات لتمثيل عينة الدراسة ، كما تم إقصاء 7 إستمارات ألغيت لنقص الإجابات ، و الجدول التالي يبين الإحصائيات المتعلقة بالإستمارات الموزعة.

الجدول رقم (2): الإحصائيات المتعلقة بإستمارات الإستبيان الموزعة.

النسبة %	العدد	البيان
100 %	300	الإستمارات الموزعة
83 %	250	الإستمارات غير المسترجعة

الإستمارات الملغاة	07	% 02
الإستمارات المستخدمة	43	% 15

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على عملية فرز الإستمارات.

من الجدول رقم (2) تضح أن عدد الإستمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 300 إستمارة بين ورقية و إلكترونية ، تم إستخدام 43 إستمارة صالحة للدراسة من بينها 29 إستمارة ورقية و 14 إستمارة إلكترونية وهي حجم العينة المدروسة ، حيث بلغت نسبتها % 15 .

3/ متغيرات الدراسة: تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي :

✓ **المتغير الأول:** إلتزام محافظي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

✓ **المتغير الثاني:** معايير التدقيق الجزائرية في البيئة المحلية.

شكل رقم (2) : متغيرات الدراسة.



المصدر: من إعداد الباحثين

• **الأدوات و البرامج المستعملة في الدراسة.**

في هذا المطلب سنحاول بيان الأدوات و البرامج الإحصائية المستعملة في معالجة البيانات المجمع من الإستقصاء.

• **الادوات المستعملة.**

مقياس ليكرت الثلاثي: أستعمل في تصنيف و إعداد إجابات إستمارة الإستبيان المتعلقة بعبارة محورين إثنين لقياس رأي

أفراد العينة بشأن أسئلة الإستبيان إضافة إلى تحديد أوزانها.

الجدول (3) :مقياس ليكرت الثلاثي.

الإجابة	موافق	محايد	غير موافق
الوزن	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحثان .

✓ **إختبار صدق و ثبات الإستبيان بطريقة ألفا كرونباخ:**

من أجل إختبار صدق الإستبيان و ثباته في إعطاء نفس النتائج إذا أعيد تطبيق الإستبانة على نفس العينة في نفس الظروف ، و

بغرض التأكد من مصداقية المستجوبين على أسئلة الإستبيان لكل متغير على حدى تم إستعمال معامل ثبات ألفا كرونباخ ، بحيث

يأخذ قيمة تكون محصورة بين الصفر و الواحد (0-1) و لكل منها دلالة.

و الجدول التالي يوضح معامل ثبات الإستبانة:

الجدول رقم(4) معامل ثبات الاستبانة.

statistiques de fiabilité	
nombre d'éléments	alpha cronbach's
23	0.735

المصدر: من إعداد الباحثان بالإستعانة بمخرجات SPSS

و بغية الحصول علي قيمة معامل الصدق نستخدم المعادلة التالية: معامل الصدق = $\sqrt{\text{معامل الثبات ألفا}}$

الجدول رقم (5) ثبات و صدق أداة الدراسة.

معامل الصدق	معامل الثبات ألفا كرونباخ	عدد الأسئلة	المتغيرات
0.857	0.735	23	الإجمالي

و بتطبيقنا لمعامل ألفا كرونباخ من أجل إختبار معامل الثبات و الصدق في إجابات عينة الدراسة المكونة من 43 فرد كانت قيمة ألفا (0.735) ، و هذا يدل على أن الإرتباط بين الإجابات مقبول و أنه في حالة توزيع الإستبيان من جديد في نفس الظروف السابقة فإن 73.5 من عينة الدراسة يعيدون نفس الإجابة و هو يعبر عن نسبة ثبات عالية للأداة المستعملة في الدراسة ، أما معامل الصدق الذي يمثل قيمة الجذر التربيعي لقيمة معامل الثبات ألفا فبلغت قيمته (0.857) و هو يعبر عن صدق أداة الدراسة، مما يجعل الإستبيان صالحا و إمكانية الإعتماد عليه في تحليل النتائج المتحصل عليها.

✓ **تحديد مجال المتوسط الحسابي:** و هذا بالإعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ديكارت الثلاثي ، حيث قمنا بحساب طول الفئة و الذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات (من 1 إلى 2، و من 2 إلى 3) على عدد الخيارات المتاحة على المستجوبين (موافق، محايد ، غير موافق) ، و بهذا طول الفئة يساوي $0.66=3/2$ ، ليكون توزيع الإجابات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (6) معايير تحديد اتجاه آراء العينة

الرأي	غير موافق	محايد	موافق
المتوسط الحسابي	من 1 إلى 1.66	من 1.67 إلى 2.33	من 2.34 إلى 3

المصدر من إعداد الباحثان

البرامج الإحصائية المستعملة.

بغرض إعطاء صورة واضحة عن المعلومات التي تمثل عينة الدراسة و تسهيل عمليتي الملاحظة و التحليل قمنا بإختيار الأسلوب الملائم في عملية التحليل يتوافق مع نوع البيانات المراد تحليلها ، على هذا الأساس و بعد عملية الحصر النهائي لعدد الاستمارات المستخدمة في الدراسة تم عرضها على برنامج الجداول الإلكترونية (EXCE) لسنة 2007 ، بغرض ترجمة البيانات إلى رسومات بيانية وذلك من أجل تبسيط عملية التحليل، إضافة إلى إستخدام أسلوب برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ، و بناء على الأساليب السابقة تم إعتماد أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي.

و لتحقيق أهداف البحث و تحليل البيانات المتحصل عليها إستخدمنا عدّة أساليب إحصائية تمثلت في:

1. حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان و المحاور.
2. قياس الإنحراف المعياري لمعرفة مدى إنحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية.
3. حساب النسب المئوية لكل عبارة.
3. حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة.
4. حساب الإنحراف المعياري المرجح لإجابات العينة.

• عرض و تحليل نتائج الاستبيان و مناقشتها.

بعد عرض مختلف الطرق و البرامج المستخدمة في معالجة الدراسة ، في هذا البحث نقوم بعرض النتائج المتحصل عليها عن طريق هاته الطرق و الأدوات ، و الملخصة في شكل رسومات بيانية و جداول لتسهيل عمليتي التحليل والتفسير ، و أيضا سنحاول أن نقوم بمقارنة النتائج مع الفرضيات المعتمد عليها في الدراسة بمدف الخروج بجملة من الإستنتاجات.

تحليل المحاور الخاصة بوجهة نظر العينة.

سنحاول في هذا المطلب أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي و الإحصائي للنتائج المرتبطة بإتجاه آراء المستجوبين إتجاه فقرات المحاور

تحليل إلتزام المدقق الخارجي بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

بعد التحليل الإحصائي للمحور الأول لمعرفة إتجاه آراء عينة الدراسة حول إلتزام المدقق الخارجي بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات ، تحصلنا على النتائج التالية الموضحة في الجدول رقم (7) ، الذي يبين توزيع إجابات العينة حول توجه آراء المستجوبين نحو الموافقة و الرفض.

الجدول رقم (7) : نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول إلتزام المدقق الخارجي بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات.

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	إتجاه آراء العينة
01	يستعمل المدقق إجراءات التأكيد الخارجية بمدف الحصول على أدلة مثبتة. NAA 505	41	1	1	2.930	0.337	موافق
02	يلتزم المدقق بمراجعة الأحداث اللاحقة التي تقع بعد إقفال الحسابات. NAA 560	35	6	2	2.767	0.527	موافق
03	التصريحات الكتابية المتعلقة بإعداد القوائم المالية المقدمة من طرف الإدارة ضرورية بالنسبة للمدقق. NAA 580	42	1	-	2.976	0.152	موافق
04	يضع و يتصور المدقق حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة و مناسبة تؤدي إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه. NAA 500	39	4	-	2.907	0.293	موافق
05	يقوم المدقق بمراقبة الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية. NAA 510	42	1	-	2.977	0.152	موافق
06	يلتزم المدقق بأداء الإجراءات التحليلية المثبتة أثناء عرض تناسق و تطابق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق. NAA 520	33	8	2	2.72	0.548	موافق

07	يقوم المدقق بجمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد القوائم المالية لفرضية استمرارية الاستغلال. NAA 570	39	4	-	2.907	0.293	موافق
08	يعمل المدقق على الحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يخص وجود المخزونات و حالتها و يقوم بالتحقق من إكمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان. Naa 501.	38	4	1	2.860	0.412	موافق
09	يستعين المدقق بالسبر (sondages en audit) في التدقيق من أجل الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الإستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة. NAA 530	33	7	3	2.697	0.599	موافق
10	يتحقق المدقق من أن التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية معقولة. NAA 540	36	7	-	2.837	0.373	موافق
11	يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية بإعتبارها مراقبة مادية في جوهرها. NAA 520	37	5	1	2.837	0.432	موافق
	المتوسط العام				2.855	0.373	موافق

المصدر: من إعداد الباحثان إستنادا على الإستبيان

نلاحظ من الجدول السابق رقم (7) الذي يبين اتجاه آراء أفراد العينة بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاجاباتهم حول مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات، أن اجاباتهم كانت في اتجاه الموافق كما يشير الى ذلك المتوسط الحسابي العام للإجابات والذي بلغ 2.855، فيما بلغت قيمة المتوسط الانحراف المعياري العام 0.374، وتعكس هذه النتائج رأي المستجوبين بأن المدققين الخارجيين يلتزمون بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات.

التفسير: تفسر هذه النتائج أن عبارات هذا المحور كانت واضحة، وأن اجابات أفراد العينة كانت متقاربة وجاءت موافقة لفرضية التي يعالجها المحور وتؤكددها، أي أن المدقق الخارجي يلتزم بمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات.

تحليل إلتزام المدقق الخارجي بتطبيق باقي عابير التدقيق الجزائرية

بعد التحليل الإحصائي للمحور الثاني لمعرفة إلتزام المدقق الخارجي بتطبيق باقي معايير التدقيق الجزائرية، تحصلنا على النتائج التالية الموضحة في الجدول رقم (8) ، الذي يبين توزيع إجابات العينة حول توجه آراء المستجوبين نحو الموافقة و الرفض.

الجدول رقم (8) : نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول إلتزام المدقق الخارجي بتطبيق باقي معايير التدقيق الجزائرية

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الإخلاف المعياري	إتجاه آراء العينة
01	التدريب قبل ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر كاف لمواجهة متطلبات تطبيق معايير التدقيق الدولية.	14	7	22	1.814	0.906	محايد
02	المدقق الكفاء أكثر استقلالية من المدقق غير الكفاء.	34	5	4	2.697	0.637	موافق
03	عدم بدل العناية المهنية من طرف المدقق يؤدي به إلى تحمل مسؤوليته عن عمليات التلاعب و الاحتيال.	41	1	1	2.930	0.337	موافق
04	عند القيام بعملية التدقيق يقوم المدقق بالتخطيط المسبق قبل ذلك.	40	2	1	2.907	0.366	موافق
05	عند كتابة تقرير التدقيق تتم الإشارة إلى أن القوائم المالية أعدت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	43	-	-	3.000	0.000	موافق
06	يقوم المدقق بالتشاور و الإتصال بمجلس إدارة الشركة قبل إعداد التقرير النهائي.	25	8	10	2.348	0.841	موافق
07	يقوم المدقق بالإتفاق مع مجلس الإدارة حول أحكام مهام التدقيق. NAA 210	28	9	6	2.511	0.735	موافق
08	يخطط المدقق لمراقبة القوائم المالية و التدقيقات المتكررة حتى تنجز مهمة التدقيق بفعالية. NAA 300	35	6	2	2.767	0.527	موافق
09	يلتزم المدقق بإبداء رأيه حول القوائم المالية و يعبر عنه في تقرير كتابي. NAA 700	39	4	-	2.907	0.293	موافق
10	يأخذ المدقق بعين الإعتبار أعمال المدقق الداخلي عند القيام بمهمة التدقيق. NAA 610	29	5	9	2.465	0.826	موافق
11	يستعين المدقق بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق. NAA 620	33	4	6	2.627	0.724	موافق
12	تقع على المدقق المسؤولية لإعداد وثائق تدقيق القوائم المالية. NAA 230	33	9	1	2.744	0.492	موافق
13	معايير التدقيق الجزائرية الصادرة و المتبناة لحد الآن غير كافية و هناك حاجة لإصدار باقي المعايير.	33	9	1	2.744	0.492	موافق

موافق	0.552	2.651				المتوسط العام
-------	-------	-------	--	--	--	---------------

المصدر: من إعداد الباحثان إستنادا على الإستبيان

نلاحظ من الجدول السابق رقم) الذي يبين اتجاه آراء أفراد العينة بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجاباتهم حول مدى التزام المدقق الخارجي بباقي معايير التدقيق الجزائرية، أن إجاباتهم كانت في اتجاه الموافق كما يشير الى ذلك المتوسط الحسابي العام للإجابات والذي بلغ 2.651، فيما بلغت قيمة متوسط الانحراف المعياري العام 0.552، وتعكس هذه النتائج رأي المستجوبين بأن المدققين الخارجيين يلتزمون بتطبيق باقي معايير التدقيق الجزائرية. التفسير : تفسر هذه النتائج أن عبارات هذا المحور كانت واضحة، وأن إجابات أفراد العينة كانت متقاربة وجاءت موافقة للفرضية التي يعالجها المحور وتؤكددها، أي أن المدقق الخارجي يلتزم بباقي معايير التدقيق الجزائرية

الخاتمة:

نتائج اختبار الفرضيات:

✓ **بالنسبة للفرضية الأولى :** و المتمثلة في : " يلتزم المدقق الخارجي عند أداء عمله بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات " ، فقد تم إثباتها في الجانب النظري و التطبيقي و ذلك من خلال النتائج التالية:

* تتضمن القوانين و النصوص التشريعية الجزائرية المنظمة لمهنة التدقيق شروط و معايير على المدقق إتباعها ، كما تم إصدار معايير جزائرية للتدقيق خاصة بأدلة الإثبات منها ، مراجعة الأحداث اللاحقة التي تقع بعد إقفال القوائم المالية ، ضرورة إعتماد المدقق على التصريحات الكتابية الخاصة بالقوائم المالية المقدمة من طرف الإدارة ، مراقبة الأرصدة الإفتتاحية ، و التأكد من فرضية إستمرارية الإستغلال.

* أما نتائج الدراسة التطبيقية المتحصل عليها فكانت في إجابة عينة الدراسة بالموافقة على العبارات التي تتمحور حول تطبيق المدقق الخارجي بالمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات .

✓ **بالنسبة للفرضية الثانية :** و المتمثلة في : " يطبق المدقق الخارجي باقي معايير التدقيق الجزائرية و يلتزم بما عند أدائه لعمله " ، فقد تم إثباتها في الجانب النظري و التطبيقي ، و ذلك من خلال النتائج التالية:

* قام مجلس المحاسبة بإصدار معايير تدقيق جزائرية متعلقة بعملية التدقيق حسب الأهمية النسبية لكل و شملت هذه الفرضية معايير تعالج جوانب إتفاق حول أحكام مهام التدقيق ، تخطيط تدقيق الكشوف المالية ، تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية ، إستخدام أعمال المدققين الداخليين ، إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق ، وثائق التدقيق و قد تم دراستها نظريا.

* أما نتائج الدراسة التطبيقية المتحصل عليها فقد أبدت عينة الدراسة موافقتها على فقرات معايير التدقيق التي تعالج تخطيط تدقيق الكشوف المالية ، إستخدام أعمال المدققين الداخليين ، إتفاق حول أحكام مهام التدقيق ، تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية، بالإضافة إلى وثائق التدقيق.

2- النتائج العامة للدراسة:

من خلال دراستنا لموضوع البحث توصلنا للنتائج التالية:

- أظهرت آراء المستجوبين أن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة لحدّ الآن غير كافية ، وهناك ضرورة ملحة لإصدار كل المعايير دفعة واحدة ، نظرا لارتباط المعايير الصادرة مع التي لم تصدر بعد.

- أن معايير التدقيق الجزائرية جاءت لمواكبة التطورات الإقتصادية وقيام الجزائر بتبني معايير المحاسبة الدولية.

- تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر و ترفع من فعالية التدقيق المالي ، و تساهم في تدعيم النصوص القانونية و التشريعية المنظمة للمهنة.

الكتب:

- ✓ أحمد قايد نور الدين ، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ، ط1 ، دار الجنان للنشر و التوزيع ، عمان ، 2015،
- ✓ جيهان عبد المعز الجمال ، المراجعة و حوكمة الشركات ، ط 1 ، دار الكتاب الجامعي ، الإمارات العربية المتحدة ، 2014 ،
- ✓ محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003
- ✓ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون 91-08، صادرة في 01 ماي 1991 ، العدد 20
- ✓ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون 10-01، المؤرخ في 29 يونيو 2010، العدد 42.
- ✓ غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، ط 2، دار المسيرة ، الأردن ، 2009.
- ✓ يونس محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق ، عمان ، 2000 .
- ✓ أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث للتدقيق ، ط 2، دار الصفاء ، عمان ، 2005.
- ✓ رزق أبو زيد الشحنة ، رزق أبو زيد الشحنة ، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، ط 1 ، دار وائل للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2015 .
- ✓ رأفت سلامة محمود ، أحمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، علم تدقيق الحسابات النظري ، ط 1 ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان 2011 .
- ✓ عوادى عبد القادر و آخرون ، اثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي ، مجلة العلوم الإدارية و المالية ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، الجزائر ، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017.
- ✓ المقرر رقم 02 ، المؤرخ في 04 فيفري 2016 ، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- ✓ فياش أمال ، بوعبادة فتيحة ، مدخل مقارن للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية – دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق ، مجلة جديد الإقتصاد ، مجلة علمية إقتصادية دورية محكمة ، الجمعية الوطنية للإقتصاديين الجزائريين ، الجزائر ، ديسمبر 2017،

مراسيم:

- ✓ المقرر رقم 150 ، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 ، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق
- ✓ المقرر رقم 23 ، المؤرخ في 15 مارس 2017 ، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- ✓ المقرر رقم 77 ، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ، وزارة المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.