

نحو التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق ASA في الجزائر - دراسة ميدانية

حسين زادل*، رشيد سفاحلو**

الإرسال: 2020/12/29

القبول: 2021/05/23

النشر: 2021/07/18

ملخص: تهدف هذه الدراسة لتحديد أهم المعوقات التي تقف أمام التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق، وتقديم اقتراحات لتجاوزها وتحسين البيئة المحلية للمحاسبة والتدقيق للعمل بها، بالإضافة إلى تبيان الأثر المتوقع لهذه المعايير على خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر. لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري، كما تم استخدام استبيان صمم ووزع على الفاعلين في مجال المحاسبة والتدقيق واشتملت عينة الدراسة على 60 مفردة. خلصت الدراسة لوجود معوقات تتعلق ببيئة تدقيق الحسابات ككل، معوقات متعلقة بمدقق الحسابات، وأخرى متعلقة بالمؤسسات المعنية بتدقيق حساباتها. لتجاوز هذه المعوقات يجب الزام تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، تعزيز دور الهيئات المهنية المستقلة، التكوين المستمر للمدققين الحسابات. كما خلصت الدراسة إلى أن تبني المعايير الدولية للتدقيق يساهم في تحسين خدمات تدقيق الحسابات من خلال؛ دعم استقلالية المدقق اتجاه الإدارة، خلق قيمة مضافة للشركات محل التدقيق، والمساعدة في إعداد تقرير يزيد من ثقة مستخدميها.

الكلمات المفتاحية: تدقيق الحسابات؛ تطبيق؛ مدقق الحسابات؛ معايير جزائرية للتدقيق؛ معوقات.

تصنيف JEL: M49، M42، M40.

Towards the optimal application of the Algerian standards for auditing ASA in Algeria - a field study

Abstract: This study aims to shed light on the most important obstacles that stand in the way of the optimal application of the Algerian standards for auditing. In addition to that, this study seeks to make recommendations to overcome those obstacles and prepare the local environment for the optimal application of the Algerian standards and showcase the expected impact in regard to accounting and auditing. showing the expected impact. This study has followed the descriptive approach in order to achieve the aforementioned objectives. A questionnaire was designed and distributed to those in the field of accounting and auditing. The study sample included 60 respondents. The study concluded that there are many obstacles, related to the overall audit environment, as well as the auditor himself, while other obstacles are related to the institutions which are concerned with the auditing process. To overcome these obstacles, it is crucial to apply the Algerian standards for auditing and to continuously train auditors. The study also concluded

* طالب دكتوراه، مخبر الاقتصاد الرقمي في الجزائر، جامعة الجليلي بونعامة بخميس مليانة، الجزائر، h.zadel@univ-dbkm.dz

..... (المؤلف المرسل)

** أستاذ محاضر أ، مخبر الاقتصاد الرقمي في الجزائر، جامعة الجليلي بونعامة بخميس مليانة، الجزائر، r.seffahlou@univ-dbkm.dz

that adopting international auditing standards contributes to improving account auditing services through: Supporting the independence of the auditor from management, creating added value for the companies which are concerned with auditing, and helping to prepare a report that increases the confidence of its users.

Keywords : *Audit; Application; Auditor; Algerian auditing standards; Obstacles.*

JEL Classification : M40, M42, M49.

1. مقدمة

أهمية تدقيق الحسابات ترتبط ارتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي يقدمها فقد ازداد الاهتمام بموضوع الجودة التي أصبحت مطلبا ضروريا لكافة الأطراف المهتمة بعملية التدقيق، وذلك لضرورة مدهم بتقرير التدقيق الذي يعتبر ركيزة أساسية للقرارات المراد اتخاذها. ازداد هذا الأمر تعقيدا مع تطور الشركات متعددة الجنسيات فأصبح من الضروري وضع قواعد عامة تنظم المهنة لتقليل الفوارق بين اجراءات التدقيق على المستوى الدولي، مما دفع بالهيئات المنظمة للمهنة لمختلف دول العالم ببذل المزيد من الجهود نتج عنه الاتفاق على انشاء هيئة دولية تسعى الى توحيد ممارسة المهنة في العالم وتحسين جودتها وحدث ذلك عام 1977 بتأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين بموجب اتفاقية تجمع بين الهيئات والمنظمات المحاسبية التي تمثل دول مختلفة، وينبثق عن هذا الاتحاد لجنة المعايير الدولية للتدقيق IAASB المكلفة بإصدار مجموعة من الارشادات والقواعد والمتمثلة في المعايير الدولية للتدقيق ISA، فقامت العديد من الدول بتبني وتطبيق هذه المعايير لتحقيق التوافق في الممارسات المهنية بينها.

في ظل هذه التطورات كان لا بد على الجزائر أن تجارها باعتبار الأمر ينعكس على انفتاحها على الاقتصاد الدولي، فباشرت في العقود الأخيرة بإصلاحات هامة تعيد تنظيم مهنة تدقيق الحسابات من جديد ويجعلها تقترب الى حد بعيد من ممارسات مهنة التدقيق على المستوى الدولي. أول هذه الاصلاحات اصدار القانون 10-01 المتعلق بمهن المحاسبة والذي أعاد تنظيم المهنة واتباعه مجموعة من المراسيم التي تدعمه وتوضح المتطلبات الرئيسية للمهنة وفق الاصلاحات الجديدة. بالإضافة الى أنه بداية من سنة 2016 بدأ المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار مقررات تتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ASA التي وصل عددها ستة عشر (16) معيارا، وتعتبر خطوة هامة اتجاه مسيرة التطورات الدولية ورفع مستوى خدمات التدقيق على المستوى المحلي.

وبناء على ما سبق تتبلور إشكالية الدراسة من خلال السؤال الجوهرى الآتي:

كيف يمكن أن يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في تطوير مهنة التدقيق على المستوى المحلي؟

للإجابة على هذه الإشكالية، ينبغي الإجابة على الأسئلة الفرعية الآتية:

- هل توجد معوقات تحول دون التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق في بيئة الأعمال المحلية؟
- ما هي الاقتراحات الممكنة لتهيئة بيئة المحاسبة والتدقيق في الجزائر لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق؟
- ما مدى امكانية تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق على ممارسات مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر؟

فرضيات الدراسة

- الفرضية الأولى: توجد معوقات تحول دون التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق في بيئة الأعمال المحلية.

• **الفرضية الثانية:** هناك اقتراحات لتهيئة البيئة المحلية حسب وجهات نظر مختلف الجهات الفاعلة في مجال المحاسبة والتدقيق.

• **الفرضية الثالثة:** المعايير الجزائرية للتدقيق تؤثر بشكل إيجابي على بيئة الأعمال الجزائرية.

أهمية الدراسة :

تستمد هذه الدراسة أهميتها كونها تتناول موضوع حديث وهام؛ وهو تبني المعايير الدولية للتدقيق بطريقة غير مباشرة وذلك عن طريق اصدار معايير التدقيق الجزائرية بداية من فيفري سنة 2016 في إطار الإصلاحات التي تنتهجها الجزائر وتوجهها نحو تحقيق التوافق مع متطلبات المهنة على المستوى الدولي. كما يمكن اعتبار هذه الدراسة بمثابة اختبار للمعايير الجزائرية للتدقيق التي يتم إصدارها؛ حيث أن هذه الدراسة تشمل وجهة نظر الأطراف المهتمة بمهنة التدقيق من مهنيين وأكاديميين.

أهداف الدراسة :

تهدف من خلال هذه الدراسة الى محاولة تحديد مختلف التحديات التي تقف أمام التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق، وتقديم اقتراحات لتجاوز هذه المعوقات وتهيئة البيئة المحلية للمحاسبة والتدقيق للعمل بها، بالإضافة إلى تبيان أثر هذه المعايير على خدمات مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر.

حدود الدراسة :

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- **الحدود الموضوعية:** تهتم هذه الدراسة بتدقيق الحسابات في الجزائر، وبالتحديد المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى امكانية المهنيين التطبيق السليم لهذه المعايير من خلال التركيز على ثلاث (3) عناصر أساسية؛ المعوقات التي تواجه التطبيق، تقدم الحلول المناسبة، وازداد تأثيرها على خدمات تدقيق الحسابات في الجزائر.
- **الحدود المكانية:** أجريت الدراسة على عينة مكونة من الفاعلين في مجال المحاسبة والتدقيق؛ الفئة الممارسة للمهنة المتمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، والفئة الأكاديمية المتمثلة في الأساتذة الجامعيين.
- **الحدود الزمنية:** تمثلت حدود الدراسة الزمنية في الفترة التي تم توزيع استمارة الاستبيان فيما واسترجاع آخر استمارة استبيان بداية من شهر سبتمبر 2020 إلى غاية شهر أكتوبر من نفس السنة.

منهج الدراسة :

لمعالجة إشكالية الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري للإحاطة بالخلفية النظرية لموضوع الدراسة، كما يتم استخدام الاستبيان لجمع البيانات عن طريق توزيع استمارة استبيان على مجموعة من الفاعلين في مجال المحاسبة والتدقيق من مهنيين وأكاديميين.

هيكل الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة، وسعياً لتأكيد أو نفي الفرضيات الموضوعية في هذه الدراسة، تم تقسيم الدراسة إلى قسمين نظري وتطبيقي، وذلك على النحو الآتي:

- **المحور الأول** والذي يتناول الخلفية النظرية للدراسة؛ تتضمن مفهوم مهنة تدقيق الحسابات على المستوى الدولي، تعريف المعايير الدولية للتدقيق وتبيان أهميتها، والتطرق الى المعايير الجزائرية للتدقيق.

- المحور الثاني كان بعنوان الدراسة الميدانية؛ يتضمن عرض الأدوات والطريقة المستخدمة، فحص صدق وثبات أداة الدراسة، عرض الخصائص العامة لعينة الدراسة، ونتائج الاستبيان واختبار الفرضيات.

2. الدراسات السابقة :

- من خلال اطلاعنا على الدراسات السابقة والتي تتعلق بموضوع الدراسة أو جانب منه، وفي حد علم الباحثان نجد:
- دراسة (بوزيدة وسايح، 2017)، هدفت هذه الدراسة إلى تحسين جودة تبني المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال إبراز أهميتها، كيفية تحسين تبنيها، واستشراف المؤسسات المعنية بتطبيقها واستشراف الوقت المناسب للتبني. من أهم ما توصل إليه الباحثان أنه هناك تأييد كبير لتطبيق كل المعايير الجزائرية للتدقيق، بعد تطوير كل المعايير الدولية للتدقيق محليا، يستحسن تطبيقها على تدقيق الحسابات المجمعة بالنسبة للمؤسسات المدرجة في البورصة والتي تطبق النظام المحاسبي المالي خلال السنة، إلا أن مكاتب التدقيق بالجزائر بحاجة إلى بعض الوقت للتكيف مع هذه المعايير، تحقيق التقارب بين المعايير الوطنية أو الإصدارات الأخرى ذات العلاقة والمعايير الدولية التي يصدرها مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد.
 - دراسة (بالعيد، 2017)، يهدف هذا البحث إلى معرفة مهنة محافظة الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية من خلال معرفة مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها، كما أنها حاولت تشخيص الواقع المهني في الجزائر، بالإضافة إلى تحليل معايير التدقيق الدولية وتبيان ملاءمتها للممارسة المهنية في الجزائر. خلصت الدراسة أنه هناك توافق بين أداء مهنة التدقيق في الجزائر وما تنص عليه معايير التدقيق الدولية، خاصة ما ورد في القانون 01/10، بالإضافة إلى أنه على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لإبداء رأيه حول القوائم المالية.
 - دراسة (بهلولي، 2018)، تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، حيث تم اجراء دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. توصلت الدراسة إلى أن العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن يطور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر من خلال تعزيز تجسيد المبادئ والمسؤوليات العامة للتدقيق، تقييم الخطر وجمع أدلة التدقيق الكافية والملائمة، ومساعدة المدقق على الاستفادة من عمل مدققين آخرين لتقديم تقرير كاف وملائم.
 - دراسة (تريش، 2018)، تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى توافق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق، وذلك من خلال عرض وتحليل أهم ما جاءت به المعايير الجزائرية للتدقيق بنظيرتها الدولية واسقاط ذلك على حالة الجزائر. توصلت الدراسة إلى توفر خلفية قانونية لمهنة التدقيق بالجزائر وتوافقها في العديد من الجوانب مع مختلف البنود التي تضمنتها المعايير الدولية، وأن هناك رغبة لدى المشرع الجزائري للنهوض وتطوير مهنة التدقيق الخارجي بما يتوافق والمعايير الدولية.
 - دراسة (خلافة و جاوحدو، 2019)، تهدف هذه الدراسة إلى عرض تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، ومقارنة معايير التدقيق الجزائرية سارية المفعول بمعايير التدقيق الدولية، ومعرفة مدى اعتماد مزاولي المهنة على المعايير المحلية والدولية. توصلت الدراسة إلى أن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية ما زال مستمرا من قبل مزاولي المهنة في الجزائر لكون المعايير الجزائرية حديثة الصدور ولم تشمل جميع المجالات، وكذلك توصلت إلى وجود توافق كبير بين كلا المعايير ويتضح هذا من خلال المضمون.

• القيمة المضافة للدراسة الحالية: جاءت الدراسة الحالية مكتملة لما جاءت به الدراسات السابقة، وما أضافته دراستنا الحالية أنها تهدف الى التعمق في تحليل المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال دراسة مدى ملائمة تطبيقها في بيئة الأعمال الجزائرية من خلال دراسة استبائية موجهة لمسح آراء عينة من المهنيين والأكاديميين.

3. مفاهيم حول تدقيق الحسابات والمعايير الدولية والجزائرية للتدقيق :

1.3. تعريف تدقيق الحسابات

حسب جمعية المحاسبة العامة الأمريكية (AAA): "التدقيق الخارجي هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين منها (التهامي طواهر و صديقي، 2005، صفحة 9). كما يعرف بأنه: "فحص انتقائي مخطط، يقوم به شخص محترف ومستقل للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي، يدلي من خلاله المدقق برأي في محاييد وموضوعي مدعم أدلة وقرائن اثبات في التقرير" (ولد باحو و هيري، 2020، صفحة 752). من التعاريف السابقة نستنتج أن: التدقيق الخارجي هو عملية منظمة يقوم بها مهني مستقل من خلال جمع الأدلة والقرائن وتقييمها من أجل الخروج برأي في محاييد حول صدق وشرعية القوائم المالية.

2.3. تعريف المعايير الدولية للتدقيق

تعرف المعايير الدولية للتدقيق بأنها: "مقاييس تبين آليات عمل مدقق الحسابات الخارجي صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، وهي اطار مرجعي يرجع اليها من اجل التأكد وقياس مدى تطبيق تلك المعايير" (عمر علي، 2018، صفحة 94). وكذلك تعرف بأنها: "مجموعة معايير تمثل اطارا متكاملًا لعملية التدقيق، يتعين على المدقق الالتزام به وتطبيقه حتى يساعده في تسهيل مهمته وتطوير جودة أدائه المهني" (بكيحل، 2018، صفحة 122).

3.3. أهمية المعايير الدولية للتدقيق

اعتبار المعايير الدولية للتدقيق بديل ومكمل للمعايير المحلية، بحيث يمكن المفاضلة بينهما من أجل اختيار الطريقة الأنسب التي يجب اتباعها، ومن جهة أخرى يمكن اقران القواعد الواردة في كليهما للخروج بخيار ثالث أمثل يطبقه مدقق الحسابات (لقيطي، 2020، صفحة 718).

بالإضافة لما سبق للمعايير الدولية للتدقيق أهمية كبيرة تكمن في (بكيحل، 2018، الصفحات 122-123):

- تقليل التفاوت في الأحكام الشخصية لكل مدقق، حيث أن سبب التفاوت في تلك الأحكام يرجع إلى التباين في مستوى التأهيل العلمي والعملية والمتطلبات الأخلاقية بين الدول، وعليه فإن تبني هذه المعايير سيكون قاعدة أو مرجع يعتمد عليه المدقق عند أداء مهامه.
- اعتبارها وسيلة لتقييم الأداء المهني للمدققين، كونها الإطار المحدد للممارسات التي يتبعها المدقق عند أداء مهامه، وبالتالي فإن درجة الالتزام بالمعايير تتناسب طرديًا مع جودة الخدمات المقدمة، فكلما زاد التزام المدقق بهذه المعايير زادت جودة تدقيقه والعكس صحيح.
- قابليتها للتعديل من أجل مواكبة التطورات التي تحدث في مجال تدقيق الحسابات، كما أنها تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق وتلقى قبولًا عامًا على المستوى الدولي، وتعتبر المعايير قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة.

4.3. الأساليب العامة لتبني المعايير الدولية للتدقيق :

- هناك عدة أساليب تستخدم لتبني المعايير الدولية للتدقيق، من بينها (بوزيدة و سايج، 2018، الصفحات 42-43):
- استخدام المعايير الدولية للتدقيق بموجب قانون أو تشريع: تنتهج بعض الدول هذا الأسلوب بحيث يتم تبني المعايير الدولية وتطبيقها مباشرة بموجب قانون يلزم ذلك.
 - استخدام المعايير الدولية للتدقيق في تطوير معايير وطنية: تقوم بعض الدول بعملية التبني الضمني للمعايير الدولية وذلك بتكييفها مع بيئتها المحلية واصدارها على شكل معايير وطنية.
 - وجود معايير محلية تتسجم مع المعايير الدولية للتدقيق: بحيث يتم الاعتماد على المعايير الوطنية بالإضافة الى المعايير الدولية للتدقيق، كما أنه يتم اجراء تعديلات على المعايير الوطنية مسايرة لنظيرتها الدولية.

5.3. تبني المعايير الدولية للتدقيق من طرف الجزائر :

قصد مواصلة الإصلاحات التي تم البدء بها لتطوير مهنة التدقيق في الجزائر، تم تبني المعايير الدولية للتدقيق بطريقة ضمنية وذلك عن طريق إصدار معايير جزائرية للتدقيق NAA من أجل تسهيل عملية التدقيق لمهنتيه وكذلك لرفع مستوى المهنة وتقديم خدمات أفضل للأطراف المستفيدة.

1.5.3. المجلس الوطني للمحاسبة كهيئة مكلفة بإصدار للمعايير الجزائرية للتدقيق

بصدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة المحاسبة تم الغاء الأحكام الخاصة بالمجلس الوطني للمحاسبة الذي تم انشاؤه بموجب المرسوم التنفيذي 96-318. نصت المادة 4 من القانون 10-01 "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية". وتوضح المادة 5 من نفس القانون أن المجلس الوطني للمحاسبة يتكون من خمس (5) لجان متساوية الأعضاء، لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم، ولجنة مراقبة النوعية (القانون 10-01، 2010، م 4 5).

2.5.3. عرض المعايير الجزائرية للتدقيق

الجدول (01) : المعايير الجزائرية للتدقيق

المعيار	رقم المعيار	المقرر
الاتفاق حول أحكام مهام التدقيق	210	المقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016
التأكدات الخارجية	505	
أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	560	
التصريحات الكتابية	580	
تخطيط تدقيق الكشوف المالية	300	المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016
العناصر المقنعة	500	
مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية	510	
تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	700	
الإجراءات التحليلية	520	المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017
استمرارية الاستغلال	570	
استعمال أعمال المدققين الداخليين	610	

استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق	620	المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018
وثائق التدقيق	230	
العناصر المتقنة-اعتبارات خاصة	501	
السبر في التدقيق	530	
تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بما	540	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المقررات الصادرة عن وزارة المالية

نلاحظ من خلال الجدول (01) أن المجلس الوطني للمحاسبة قام بإصدار ستة عشر (16) معيار جزائري للتدقيق منذ سنة 2016 على أربع (4) فترات مختلفة. كما يلاحظ أيضا أنه من الصعب تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق نظرا لارتباطها بمعايير تدقيق ذات علاقة لم يتم إصدارها لحد الآن. نلاحظ كذلك أن ثلاث (3) إصدارات الأولى كانت العملية منظمة حيث يتم إصدار مجموعة من المعايير كل ستة (06) أشهر تقريبا، ولكن بعد ذلك تم توقيف هذه الإصدارات بعد المقرر الرابع.

4. الدراسة الميدانية :

1.4. الإطار المنهجي للدراسة :

1.1.4. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من كل الفاعلين في مجال المحاسبة والتدقيق سواء كانوا من الأكاديميين أو المهنيين، وقف اختيارنا على هذا المجتمع بغية الوصول إلى أكبر قدر من الآراء لإثراء الدراسة، ويمكن تقسيم هذه الفئات كالاتي:

- الفئة الأولى: الأساتذة الجامعيين (الأكاديميين)
- الفئة الثانية: المهنيين المعتمدين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين).

الجدول (02): عدد الاستبيانات الموزعة والمستردة من عينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرارات	البيان
100	77	الاستمارات الموزعة
7.8	6	الاستمارات المفقودة أو المهملة
10.4	8	الاستمارات الملغاة
3.9	3	الاستمارات الواردة بعد أجل
78	60	عدد الاستمارات الصالحة

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS

تم توزيع 77 استمارة استبيان على العينة، وكانت هناك 06 استمارات فقدت أو أهملت من طرف أفراد العينة بسبب عدم مبالأهم بالدراسة، وبسبب عدم اطلاع العديد منهم على موضوع الدراسة المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، بينما تم إلغاء 08 استمارات وذلك لوجود تناقضات وعدم الجدية في الإجابة من طرف أفراد العينة، في حين بلغ عدد الاستمارات الواردة بعد أجل 03 استمارات ولم تستخدم بسبب تأخرها لمدة طويلة فانتظارها أدى إلى تعطيل الدراسة فقررنا تفاديها، أما بالنسبة للاستمارات المسترجعة التي صالحة فكانت 60 استمارة وهي تمثل العدد الكافي لإجراء الدراسة.

2.1.4. هيكل الاستبيان

تم إعداد استبيان حول " نحو التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA في الجزائر (دراسة ميدانية)"، وهو يتكون من جزئين هما:

- ✓ **الجزء الأول:** يوضح المعلومات الشخصية والوظيفية للمستجوب، واحتوى هذا الجزء على أربع فقرات هي (السن، المؤهل العلمي، الوظيفة، والخبرة المهنية)، والتي تساعد الباحثين في تفسير النتائج.
- ✓ **الجزء الثاني:** وهو الجزء الذي يعالج إشكالية الدراسة، حيث قسم إلى ثلاث محاور كل محور يجيب عن إشكالية جزئية معينة، ويتكون من 18 سؤالاً، وذلك كالآتي:

- **المحور الأول:** المعوقات التي تواجه التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق
- **المحور الثاني:** الاجراءات المقترحة لنجاح تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق
- **المحور الثالث:** أثر المعايير الجزائرية للتدقيق على خدمات تدقيق الحسابات

3.1.4. الأدوات الإحصائية المستعملة في التحليل

من حيث الأدوات المستعملة في تحليل البيانات، فقد استعملنا برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 23 لتفريغ بيانات الاستبيانات المجمعة ومعالجتها إحصائياً. أما من حيث أسلوب التحليل فقد اعتمدنا على كل من الإحصاء الوصفي (التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، والانحراف المعياري) والإحصاء الاستدلالي (معامل ألفا كرومباك، اختبار T-Test) لمعالجة البيانات والوصول لنتائج مدعمة بمؤشرات إحصائية تفسرها.

4.1.4. مقياس ليكارت الثلاثي

الجدول (03): مقياس ليكارت الثلاثي والأوزان الترتيبية للمتوسط الحسابي المرجح

التصنيف	غير موافق	محايد	موافق
الوزن	1	2	3
المتوسط الحسابي	[1.67 – 1]	[2.33 – 1.68]	[3 – 2.34]

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مقياس ليكارت الثلاثي

لتحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة كمية، قمنا باستخدام مقياس ليكارت الثلاثي، إذ قمنا بإعطاء إجابة كل عبارة يتضمنها الاستبيان أوزان تتراوح من 01 إلى 03 حسب درجة موافقة أو عدم موافقة المستجوب في المحاور الثلاث. كما قمنا بإعطاء وزن ترتيبي للأوزان الثلاثة السابقة لإعطاء المتوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية وافترض متوسط حسابي مرجح، بهدف مقارنته مع المتوسط الحسابي الفعلي المستمد من تحليل إجابات الاستبيان، والبحث فيما إذا كان هناك فرق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05.

5.1.4. صدق وثبات الاستبيان

الجدول (04): معامل ألفا كرومباك

المحاور	عنوان المحور	الفقرات	معامل ألفا كرومباك	جذر معامل ألفا
1	المعوقات التي تواجه التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق	6	0.74	0.86
2	الاجراءات المقترحة لنجاح تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق	6	0.65	0.81
3	أثر المعايير الجزائرية للتدقيق على خدمات تدقيق الحسابات	6	0.73	0.85
الاستبيان ككل		18	0.77	0.88

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من الجدول (04) أن معاملات ألفا كرومباك تراوحت بين 0.65 و 0.74 لمحاور الدراسة حيث نلاحظ أن جميعها مرتفعة وهي قريبة من الواحد، حيث تعتبر ذو مستوى ممتاز من الثقة والثبات وتدل على اتساق داخلي للاستبيان، وبذلك نكون قد تأكدنا من صدق وثبات استبيان الدراسة. من خلال نفس الجدول نلاحظ كذلك أن معامل ألفا للاستبيان ككل يصل إلى 0.77 حيث تعتبر ذو مستوى جيد من الثقة والثبات، وهذا يعني أن هناك استقرار بدرجة عالية في نتائج الاستبيان، وهذا يعني أننا إذا وزعنا هذا الاستبيان على عينة أخرى من نفس المجتمع وبنفس حجم العينة فان النتائج تكون مقاربة للنتائج التي حصلنا عليها وذلك باحتمال 88%.

2.4. الخصائص العامة لعينة الدراسة

نتطرق إلى عرض وتحليل النتائج الخاصة بالمعلومات الديموغرافية التي تصف عينة الدراسة من حيث السن، المؤهل العلمي، الوظيفة، والخبرة المهنية بالاعتماد على التكرارات والنسب المئوية.

الجدول (05): وصف خصائص عينة الدراسة

النسبة	التكرار	معيار التوزيع	
38.3	23	أقل من 35 سنة	السن
35	21	من 35 الى 45 سنة	
26.7	16	أكثر من 45 سنة	
23.3	14	دكتوراه	المؤهل العلمي
38.3	23	ماجستير	
25	15	ماستر	
13.3	8	ليسانس	الوظيفة
46.7	28	أستاذ جامعي	
16.7	10	خبير محاسب	
36.6	22	محافظ حسابات	الخبرة المهنية
31.7	19	أقل من 5 سنوات	
35	21	من 5 الى 10 سنوات	
18.3	11	من 10 الى 20 سنة	
15	9	أكثر من 20 سنة	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS

بالنسبة للسن تحصلت الفئة (أقل من 35 سنة) على أعلى نسبة بواقع 38.3%، يلي ذلك الفئة (من 35 إلى 45 سنة) بنسبة 35% من أفراد عينة الدراسة، وفي الأخير الفئة (أكثر من 45 سنة) وذلك بنسبة 26.7%. أما المهمل العلمي يتضح لنا أن شهادة الماجستير هي الحائزة على النسبة الأكبر بنسبة 38.3%، أما المرتبة الثانية كانت لحملة شهادة الماستر بنسبة 25% وهم في نفس الوقت طلبة دكتوراه يعملون كأساتذة مساعدين. تليها فئة حملة شهادة الدكتوراه بنسبة 23%، أما الحاصلين على شهادة الليسانس 11.7%. بالنسبة للتوظيف نجد أن النسبة الأكبر تعود لفئة (أستاذ جامعي) بنسبة 46.7%، تليها فئة (محافظ حسابات) بنسبة 36.6%، وفي الأخير فئة (خبير محاسب) بنسبة 16.7%. أما الخبرة المهنية حيث كانت أعلى نسبة للفئة (من 5 إلى 10 سنوات) بنسبة 35%، تليها في المرتبة الثانية الفئة (أقل من 5 سنوات) بنسبة 31.7%، في حين بلغت فئة (من 10 إلى 20 سنة) نسبة 18.3%، في حين أن الفئة (أكثر من 20 سنة) مثلت نسبة 15% من أفراد العينة.

3.4. تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

1.3.4. المحور الأول: المعوقات التي تواجه التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق

سنتطرق إلى معرفة آراء عينة الدراسة حول المحور الأول عن طريق التعليق على هذه النتائج، ثم تحليلها وإعطائها المبررات المناسبة، بالإضافة إلى اختبار صحة أو رفض الفرضية الأولى.

الجدول (06): اختبار نتائج الاستبيان حول المحور الأول

العبارة	التكرار والنسبة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1. البيئة الجزائرية مؤهلة لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق التي تتميز بالمصادقية والشفافية في ظل الفساد المالي والاداري.	ت	30	8	20	1.65	0.84	غير موافق
	%	50	13.3	33.3			
2. المنظمات المهنية بعد اعادة هيكلتها أصبح لها دور فعال في تحسين جودة خدمات تدقيق الحسابات	ت	41	13	6	1.42	0.45	غير موافق
	%	68.3	21.6	10			
3. الاطار القانوني والتشريعي للمهنة يعتبر كافيا لضمان القيام بمهام التدقيق بكفاءة وفعالية.	ت	33	18	9	1.6	0.54	غير موافق
	%	55	30	15			
4. تطبيق المعايير الجزائرية ممكن في المؤسسات الجزائرية في ظل غياب ثقافة الافصاح والامتثال للنصوص القانونية فقط.	ت	17	18	25	1.7	0.69	محايد
	%	28.3	30	41.6			
5. مدققي الحسابات لديهم المؤهلات التعليمية والمهنية الكافية لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بدقة وصرامة.	ت	20	28	12	1.87	0.52	محايد
	%	33.3	46.6	20			
6. تتوفر مكاتب التدقيق الجزائرية على الامكانيات المادية والبشرية للقيام بعمليات التدقيق وفق المعايير الدولية.	ت	35	2	23	1.28	0.94	غير موافق
	%	58.3	3.3	38.4			
المتوسط العام للمحور الأول							
0.83 1.58							

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS

أ. تحليل نتائج المحور الأول

الاتجاه العام لإجابات هذا المحور كان (غير موافق) بالاعتماد على نتائج الجدول السابق، إذ اتفق أفراد العينة على مجموعة المعوقات التي تواجه التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق، وكان المتوسط الحسابي 1.58 وهذه القيمة تنتمي للفترة الأولى من مقياس ليكارت الثلاثي (غير موافق)، أما الانحراف المعياري 0.83 فهو يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

- بالنسبة للسؤال 1: نلاحظ أن نسبة 50% من أفراد العينة يرون البيئة الجزائرية غير مؤهلة لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق التي تتميز بالمصداقية والشفافية في ظل الفساد المالي والاداري. أصبحت العلاقة بين المؤسسة محل التدقيق ومحافظ الحسابات علاقة مصلحة متبادلة، فهذا الأخير يسعى الى التعاقد مع أكبر عدد من المؤسسات لتحقيق الأرباح، وأما المؤسسات تسعى الى تحسن صورتها من خلال التقرير النظيف في ظل غياب الرقابة التامة من طرف السلطات المعنية. وهذا ما يلزم المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق لجنة مراقبة النوعية بمراقبة الخدمات المقدمة ومتابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات.

- بالنسبة للسؤال 2: نلاحظ أن نسبة 68.3% من أفراد العينة يرون أن إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة لا يساهم في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر. في إطار الاصلاحات على مستوى الهيئات المنظمة للمهنة وحسب القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية"، وبموجب هذا القانون تم نقل جميع الصلاحيات من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الى وزارة المالية، وأصبح دور المنظمات المهنية المستقلة محدود جدا. فبتناول مسألة اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق كمثال نجد أنه قد تم اصدارها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الهيئة الوصية دون أي استشارة للمنظمات المهنية المستقلة ومزاولي المهنة.

- بالنسبة للسؤال 3: نلاحظ أن أعلى نسبة كانت للإجابة غير موافق بنسبة 55%، وذلك لمعرفة إذا كانت مهنة التدقيق في الجزائر تركز على إطار قانوني كاف للقيام بمهام التدقيق بكفاءة وفعالية. مهنة التدقيق في الجزائر لا تركز على إطار قانوني شامل وواضح، وهذا راجع إلى أن متطلبات تدقيق الحسابات تتوزع بين العديد من القوانين الجزائرية فبالإضافة الى تطبيق معايير الأداء المهني الواردة في ملحق لقرار وزير الاقتصاد رقم 94/SPM/103 المؤرخ في 02/02/1994، وأحكام القانون 01-10 المتعلق بمهن المحاسبة والمراسيم التنفيذية التابعة له، تطبيق كذلك نصوص قانونية من القانون التجاري، قانون الاجراءات الجزائرية، بعض نصوص قوانين المالية وغيرها، بالإضافة إلى التغيير المستمر في هذه الأطر القانونية وهذا ما يجعل مزاولي المهنة غير مطلعين على معظم هذه التغييرات.

- بالنسبة للسؤال 4: وافق ما نسبته 41.6% من أفراد العينة على أن تطبيق المعايير الجزائرية ممكن في المؤسسات الجزائرية في ظل غياب ثقافة الافصاح والامتثال للنصوص القانونية فقط. وهذا راجع الى طبيعة المؤسسات في الجزائر، حيث يلاحظ هيمنة القطاع الخاص على نسبة امتلاك المؤسسات وذلك بنسبة 98%، ومن بينها 95% أشخاص طبيعويون ذات حجم متوسط وصغير تنتمي الى القطاع التجاري والخدمي، أي أن المالك هو المسير ما ينتج عنه عدم وجود حافز لطلب معلومة محاسبية دقيقة، ويتم التركيز على الالتزامات القانونية فقط، وبالتالي عدم المساهمة في تطوير الممارسات المحاسبية، وهذا ما ينعكس سلبا على مهنة محافظة الحسابات.

- بالنسبة للسؤال 5: وافق ما نسبته 20% من أفراد العينة على أن التأهيل العلمي والعملية والتدريب المهني في الجزائر ملائم لممارسة مهنة تدقيق الحسابات. يمكن القول أن مستوى محافظ الحسابات جد متواضع، وهذا راجع الى التأهيل العلمي والعملية وكذلك التكوين المستمر له، لأنه لا يتطلب سوى شهادة الليسانس اضافة الى تريض مدته سنتين في مكتب تدقيق للحصول على الشهادة، وهذا غير كافي خصوصا مع تطبيق حالة التنافي الواردة في القانون 10-01 حيث يمنع الجمع مهام تدقيق الحسابات والتعليم الجامعي فهذا خلق فجوة بين التكوين النظري والتطبيقي للمهنيين. ولكن مع اعادة شروط مزاوله المهنة وذلك بانشاء معهد متخصص يتم الالتحاق به عن طريق مسابقة وطنية، يتم التكوين فيه سنتين (2) للمحافظ وثلاث (3) سنين للخبير المحاسب اضافة الى تريض تطبيقي مدته سنتين في مكتب تدقيق، سيتم تدارك النقص في التكوين النظري وتحسين مستوى المهنيين.

- بالنسبة للسؤال 6: لا يوافق ما نسبته 58.3% من أفراد العينة على أن مكاتب التدقيق الجزائرية تتوفر على الامكانيات المادية والبشرية للقيام بعمليات التدقيق وفق المعايير الدولية. مكاتب التدقيق في الجزائر لم تتطور بنفس وتيرة تطور النصوص القانونية والتشريعات المهنية، فأغلبية المهنيين الحاصلين على الاعتماد لممارسة المهنة يمارسون مهامهم بصفة شخص طبيعي أما بالنسبة للأشخاص المعنوية (الشركات) فعدددها محدود، وهو ما يدل على أنها مكاتب ذات حجم متوسط تحقق الحد الأدنى من الشروط المطلوبة للممارسة المهنة ولا تساهم بشكل فعال في تطوير الممارسات المهنية على المستوى المحلي.

ب. اختبار الفرضية الأولى للدراسة

تنص هذه الفرضية على أن توجد معوقات تحول دون التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق في بيئة الأعمال المحلية:

- الفرضية العدمية: لا توجد معوقات تحول دون التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق في بيئة الأعمال المحلية؛
- الفرضية البديلة: توجد معوقات تحول دون التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق في بيئة الأعمال المحلية.

الجدول (07): اختبار T للفرضية الأولى

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية ddl	مستوى الدلالة sig
1.58	0.83	15.207	59	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن $\text{Sig}(\alpha) < 05\%$ ، إذ قدرت قيمتها ب 0.000 (00%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة "توجد معوقات تحول دون التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق في بيئة الأعمال المحلية"، وتسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة.

2.3.4. المحور الثاني: الاجراءات المقترحة لنجاح تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

سنتطرق إلى معرفة آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني عن طريق التعليق على هذه النتائج، ثم تحليلها وإعطائها المبررات المناسبة، بالإضافة إلى اختبار صحة أو رفض الفرضية الثانية.

الجدول (08): اختبار نتائج الاستبيان حول المحور الثاني

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	التكرار والنسبة	العبارة	
موافق	0.79	2.38	32	10	18	ت	1. الالتزام بسلطة القانون محافظي الحسابات على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.	
			53.3	16.6	30	%		
موافق	0.48	2.7	50	2	8	ت	2. اعادة تفعيل دور الهيئات المهنية المتخصصة والمستقلة وانشاء لجنة وطنية لمواكبة التحديثات على المستوى الدولي.	
			83.3	3.3	13.3	%		
موافق	0.92	2.9	54	6	0	ت	3. تدعيم المعايير الجزائرية للتدقيق بقوانين وتعليمات تصدر وتحديث باستمرار تماشيا والتطورات الدولية.	
			90	10	/	%		
موافق	0.48	2.95	57	3	0	ت	4. تحديث برامج التعليم الجامعي والتكوين الخاص بالمهنيين من أجل تطوير المهنة وتسهيل استخدام المعايير الدولية.	
			95	5	/	%		
موافق	0.4	2.63	43	12	5	ت	5. اصدار قوانين ردية لمكافحة الفساد المالي والاداري للمؤسسات من أجل نشر قوائم دقيقة وشفافة.	
			71.7	20	8.3	%		
موافق	0.48	2.7	50	2	8	ت	6. الانضمام الى عضوية الهيئات الدولية المنظمة لمهنتي المحاسبة والتدقيق.	
			83.3	3.3	13.4	%		
موافق	0.86	2.71	المتوسط العام للمحور الثاني					

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS

أ. تحليل نتائج المحور الثاني للدراسة

الاتجاه العام لإجابات هذا المحور كان (موافق) بالاعتماد على نتائج الجدول السابق، إذ اتفق أفراد العينة على الاقتراحات المقدمة للتطبيق الأمثل للمعايير الدولية للتدقيق بأنها ملائمة، وكان المتوسط الحسابي 2.71 وهذه القيمة تنتمي للفئة الثالثة من مقياس ليكرت الثلاثي (موافق)، أما الانحراف المعياري 0.868 فهو يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

- بالنسبة للسؤال 1: نلاحظ أن نسبة 53.3% من أفراد العينة يرون أن الالتزام بسلطة القانون مدققي الحسابات على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق أمر ضروري. لا بد أن يكون تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق الزاميا لضمان القيام بمهام تدقيق ذات مستوى من الكفاءة والشفافية. يفضل أن يمر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بمرحلتين الأولى تكون ارشادية غير الزامية أي تعتبر مرحلة انتقالية تتضمن اكمال اصدار جميع المعايير، اقامة تربصات وتكوينات لصالح المهنيين، وكذلك تكييف أو الغاء أو اضافة نصوص قانونية تدعم هذه المعايير. أما المرحلة الثانية تكون الزامية التقيد بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بعد أن يكون قد تم تهيئة البيئة المحلية لتطبيق هذه المعايير.

- بالنسبة للسؤال 2: نلاحظ أن نسبة 83.3% من أفراد العينة يرون ضرورة اعادة تفعيل دور الهيئات المهنية المتخصصة والمستقلة وانشاء لجنة وطنية لمواكبة التحديثات على مستوى المعايير الدولية. بعد أن تم نقل الصلاحيات من المنظمات المهنية المستقلة وتحويلها الى المجلس الوطني للمحاسبة تحت وصية وزارة المالية وفق القانون 10-01 المشار اليه سابقا فمن الأفضل اعادة النظر في ذلك، وتوسيع الصلاحيات للمنظمات المهنية المستقلة حتى تكون طرف فعال

لتحسين المهنة. بالإضافة الى انشاء لجنة وطنية تتكون من أعضاء ذو كفاءة يتمثل دورها في متابعة التطورات الحاصلة في المجال على المستوى الدولي من جهة، ومحاولة الانضمام الى عضوية الهيئات الدولية المتخصصة من جهة أخرى.

- بالنسبة للسؤال 3: نلاحظ أن أعلى نسبة كانت للإجابة موافق بنسبة 90%، وذلك حول تدعيم المعايير الجزائرية للتدقيق بقوانين وتعليمات تصدر وتحدث باستمرار تماشياً والتطورات الدولية على مستوى المهنة. بما أن المعايير الجزائرية للتدقيق متبناة من نظيرتها الدولية مع مراعاة خصائص البيئة المحلية فهي اذا كفيلة بتنظيم مسار عملية تدقيق الحسابات انطلاقاً من عملية تخطيط المهمة الى غاية تقديم التقرير النهائي. ولكن يجب تدعيمها بقرارات توضيحية في حالة مواجهة صعوبات عند تطبيقها هذا من جهة، ومن جهة أخرى تحديثها بطريقة مستمرة لمواكبة التطورات الدولية اما بتعديل المعيار بحد ذاته أو بإصدار تعليمات ونصوص قانونية توضح ذلك، حتى لا تتسع فجوة الاختلاف بين المعايير الوطنية والدولية.

- بالنسبة للسؤال 4: وافق ما نسبته 95% من أفراد العينة على وجوب تحديث برامج التعليم الجامعي والتكوين الخاص بالمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق من أجل تطوير المهنة وتسهيل استخدام المعايير الدولية. برامج التعليم المحاسبي في الجزائر غير كافية من ناحيتين؛ الحجم والنوعية. من ناحية الحجم الساعي ومع تطبيق نظام ليسانس ماستر دكتوراه (ل م د) أصبح من المستحيل اتمام البرامج كاملة فلا يتم تدريس الا حوالي 60% من البرنامج الكلي. أما من ناحية النوعية فلا يوجد توحيد لبرامج المقاييس الرئيسية فمثلاً مقياس المحاسبة المالية المعمقة وبالاطلاع على مطبوعات مجموعة من الأساتذة عبر جامعات الوطن نجد هناك اختلاف واضح في البرامج المدرسة.

- بالنسبة للسؤال 5: نلاحظ أن نسبة 71.7% من أفراد العينة يرون ضرورة اصدار قوانين رديعة لمكافحة الفساد المالي والاداري للمؤسسات من أجل نشر قوائم دقيقة وشفافة. أغلب المؤسسات الجزائرية تعمل على عدم تقديم معلومات واضحة ودقيقة عن أدائها ووضعها المالي بحجة السرية، ما يجعل مهمة محافظ الحسابات صعبة، فالمؤسسة تحاول قدر الامكان الضغط على محافظ الحسابات لإصدار تقرير نظيف. ومن ناحية أخرى فانه بالرغم من تحديد حالات التنافي والموانع الا أنه لا تضمن تحقيق ممارسة مهنة محافظة الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية.

- بالنسبة للسؤال 6: وافق ما نسبته 83.3% من أفراد العينة على ضرورة الانضمام وكسب العضوية في الهيئات الدولية المنظمة لمهنتي المحاسبة والتدقيق، كمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC كونها الهيئات المسؤولة عن اصدار المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق من أجل تسهيل تبني وتطبيق المعايير الدولية، وكذلك الاستفادة من تجارب الدول التي قامت بتبني المرجعية الدولية.

ب. اختبار الفرضية الثانية للدراسة

تنص هذه الفرضية على أن هناك اقتراحات لتهيئة البيئة المحلية حسب وجهات نظر مختلف الجهات الفاعلة في مجال المحاسبة والتدقيق:

- الفرضية العدمية: ليس هناك اقتراحات لتهيئة البيئة المحلية حسب وجهات نظر مختلف الجهات الفاعلة في مجال المحاسبة والتدقيق؛
- الفرضية البديلة: هناك اقتراحات لتهيئة البيئة المحلية حسب وجهات نظر مختلف الجهات الفاعلة في مجال المحاسبة والتدقيق.

الجدول (09): اختبار T للفرضية الثانية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية ddl	مستوى الدلالة sig
2.71	0.86	14.363	59	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن $\text{sig}(\alpha) < 5\%$ إذ قدرت قيمتها ب 0.000 (00%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بأنه توجد هناك اقتراحات لتهيئة البيئة المحلية حسب وجهات نظر مختلف الجهات الفاعلة في مجال المحاسبة والتدقيق، وتسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة.

3.3.4. المحور الثالث: أثر المعايير الجزائرية للتدقيق على خدمات تدقيق الحسابات

سننطلق إلى معرفة آراء عينة الدراسة حول المحور الثالث عن طريق التعليق على هذه النتائج، ثم تحليلها وإعطائها المبررات المناسبة، بالإضافة إلى اختبار صحة أو رفض الفرضية الثالثة.

الجدول (10): نتائج الاستبيان حول المحور الثالث

العبارة	التكرار والنسبة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعبارة
1. تبني المعايير الدولية للتدقيق بعد تبني المعايير الدولية للمحاسبة يساهم في تحسين خدمات تدقيق الحسابات.	ت	7	15	38	2.52	0.49	موافق
	%	25	11.6	63.3			
2. أهمية تطبيق المعايير الدولية في زيادة ثقة المستثمر الأجنبي وفتح المجال أمام الشركات متعددة الجنسيات.	ت	3	9	48	2.75	0.29	موافق
	%	5	15	80			
3. معايير التدقيق الجزائرية تحافظ على استقلالية مدقق الحسابات اتجاه الإدارة.	ت	10	15	35	2.42	0.58	موافق
	%	16.6	25	58.3			
4. تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يجعل من قواعد تدقيق الحسابات قواعد واضحة مرنة وموضوعية أكثر.	ت	7	8	45	2.63	0.47	موافق
	%	11.6	13.3	75			
5. يساهم تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في خلق قيمة مضافة للشركات محل التدقيق.	ت	5	8	47	2.7	0.38	موافق
	%	8.3	13.8	78.3			
6. تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يساعد المدقق في إعداد تقرير يزيد من ثقة مستخدميه.	ت	2	9	49	2.8	0.76	موافق
	%	3.3	15	81.6			
المتوسط العام للمحور الثالث							
					2.63	0.67	موافق

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS

أ. تحليل نتائج المحور الثالث للدراسة

الاتجاه العام لإجابات هذا المحور كان (موافق) بالاعتماد على نتائج الجدول السابق، إذ اتفق أفراد العينة على أن المعايير الجزائرية للتدقيق تؤثر إيجابيا على تدقيق الحسابات في الجزائر، وكان المتوسط الحسابي 2.63 وهذه القيمة تنتمي للفتحة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي (موافق)، أما الانحراف المعياري 0.67 فهو يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

- بالنسبة للسؤال 1: نلاحظ أن نسبة 63.3% من أفراد العينة يرون أن تبني المعايير الدولية للتدقيق بعد تبني المعايير الدولية للمحاسبة يساهم في تحسين خدمات تدقيق الحسابات. لكن ليس فقط بمجرد إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق سوف يتحسن مستوى الخدمات، يمكن القول أن هذه المعايير أحد العوامل التي تساعد في تحسين الجودة خصوصا إذا تم تطبيق جميع المعايير بطريقة جدية وصارمة. يمكن القول أن طريقة التطبيق هي الفيصل في هذا الأمر، والتطبيق السليم يركز على مدى كفاءة القائم بعملية التدقيق وبيئة أعمال تسمح بالقيام بعملية تدقيق باستقلالية ونزاهة.

- بالنسبة للسؤال 2: يوافق بنسبة 80% بأن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يساهم في فتح باب الاستثمار الأجنبي أمام الشركات متعددة الجنسيات. بما أنه تم تبني المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS عن طريق النظام المحاسبي المالي SCF بموجب القانون 07-11، وسيتم تدقيقها عن طريق المعايير الدولية للتدقيق سيضفي مصداقية على البيئة المحلية من جهة، وقوائم مالية مفهومة، موثوقة، قابلة للمقارنة دوليا من جهة أخرى، مما يؤدي زيادة ثقة المستثمرين الأجانب.

- بالنسبة للسؤال 3: 58.3% من أفراد العينة يوافقون على أن معايير التدقيق الجزائرية تحافظ على استقلالية المدقق اتجاه الإدارة. الاستقلالية من أهم الشروط التي يجب أن تتوفر في مدقق الحسابات سواء تعلق الأمر بالاستقلال الذهني (مدقق الحسابات نزيه وموضوعي والابتعاد عن الضغوط والمصالح عند ابداء الرأي)، أو الاستقلال الظاهري (اتباع قواعد مهنية تمنعه من أي ارتباط بينه وبين المؤسسة محل التدقيق). فالمعايير الجزائرية للتدقيق تحافظ على استقلالية المدقق اتجاه الإدارة، وهذا ما يتضح جليا من خلال أول معيار تم إصداره وهو 210 الاتفاق على أحكام مهمة التدقيق، حيث وضع هذا المعيار مسؤوليات وواجبات كل من الإدارة والمدقق.

- بالنسبة للسؤال 4: لقد فاقت النسبة الإجمالية لمجموع الموافقين نصف النسبة العامة لآراء عينة الدراسة فبلغت 75%، لمن هم مع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يجعل من قواعد تدقيق الحسابات قواعد مرنة وواضحة. من بين النقاط الإيجابية التي يحققها تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق هو التخلي عن معظم القوانين سارية المفعول والتي هي موزعة على مجموعة القوانين كالقانون التجاري، قانون المالية، قانون الاجراءات المدنية والادارية قانون الاجراءات الجزائية والعديد من المراسيم والقرارات والتغيير المستمر لها مما يؤدي الى صعوبة متابعة هذه التغييرات من طرف المهنيين. بالإضافة الى القضاء على الممارسات الخاطئة وتوحيد اجراءات مهنة تدقيق الحسابات.

- بالنسبة للسؤال 5: نلاحظ أن أغلبية الأفراد وافقوا على أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يساهم تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في خلق قيمة مضافة للشركات محل التدقيق بنسبة 78.3%. يساهم تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في خلق قيمة مضافة للشركات محل التدقيق، لأن هذه المعايير تضبط العلاقة القائمة بين المدقق والإدارة، بالإضافة الى أن هذه المعايير جاءت بمنهجية ترفع من مستوى الخدمة، و تساهم في مكافحة حالات الغش والفساد المالي وحماية أملاك المساهمين من أي قرارات تنجم عن المسيرين لخدمة مصالحهم الخاصة، وحماية مستخدمي القوائم المالية من التضليل الذي تقوم به المؤسسة بغية تحقيق أهداف معينة.

– بالنسبة للسؤال 6: 81.6% من أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يساعد المدقق في إعداد تقرير يزيد من ثقة مستخدميها، حيث جاءت هذه المعايير بإرشادات وإجراءات تضبط إعداد تقرير مدقق الحسابات حول القوائم المالية سيحسن من جودة إعدادها، مما يزيد في ثقة مستخدميها. تقرير مهمة تدقيق الحسابات كون أنه تم التقييد بقواعدها المستوحاة من المرجعية الدولية وما لهذه الأخيرة من قبول لدى جميع الأطراف.

ب. اختبار الفرضية الثالثة للدراسة

تنص هذه الفرضية على أن المعايير الجزائرية للتدقيق تؤثر بشكل إيجابي على بيئة الأعمال الجزائرية:

- الفرضية العدمية: لا المعايير الجزائرية للتدقيق تؤثر بشكل إيجابي على بيئة الأعمال الجزائرية؛
- الفرضية البديلة: المعايير الجزائرية للتدقيق تؤثر بشكل إيجابي على بيئة الأعمال الجزائرية.

الجدول (11): اختبار T للفرضية الثالثة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية ddl	مستوى الدلالة sig
2.63	0.8	16.724	59	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن $\text{sig}(\alpha) < 5\%$ إذ قدرت قيمتها ب 0.000 (00%) وهو ما يؤكد وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بأن المعايير الجزائرية للتدقيق تؤثر بشكل إيجابي على بيئة الأعمال الجزائرية، وتسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة.

5. الخلاصة :

نلاحظ في الآونة الأخيرة تطورات في مجال تدقيق الحسابات في الجزائر، بدأت هذه التطورات بإصدار القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي عوض القانون القديم 91-08، ثم إتباعه مجموعة من المراسيم التنفيذية في السنوات اللاحقة، ثم من أجل مواكبة التطورات الحاصلة والانسجام مع المتطلبات المهنية المحلية والدولية تم تبني معايير التدقيق الدولية ولكن بصيغة وطنية وذلك تحت مسمى المعايير الجزائرية للتدقيق بداية من سنة 2016 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

المهدف الأساسي من الدراسة يتمثل في معرفة أهم التحديات والمعوقات التي تقف أمام محافظ الحسابات للتطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق، وتقديم الاقتراحات الممكنة لتهيئة بيئة المحاسبة والتدقيق في الجزائر لتطبيقها، بالإضافة مدى مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في رفع مستوى جودة خدمات محافظة الحسابات في الجزائر، وتبيان أهم تأثيرات هذه المعايير على الممارسة المهنية على المستوى المحلي.

نتائج الدراسة : توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن إجمالها كما يأتي:

- البيئة الجزائرية غير مؤهلة لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق التي تتميز بالمصداقية والشفافية في ظل الفساد المالي والإداري؛

- المنظمات المهنية بعد إعادة هيكلتها لم يصبح لها دور فعال في تحسين جودة خدمات محافظة الحسابات؛
- الإطار القانوني والتشريعي للمهنة لا يعتبر كافيا لضمان القيام بمهام محافظة الحسابات بكفاءة وفعالية؛
- تطبيق المعايير الجزائرية ممكن ولكن سيواجه صعوبات كبيرة في المؤسسات الجزائرية في ظل غياب ثقافة الإفصاح والامتثال للنصوص القانونية؛

- مستوى مزاولي مهنة تدقيق الحسابات جد متواضع خصوصا في غياب التكوين المستمر؛
- مكاتب التدقيق الجزائرية لا تتوفر على الامكانيات المادية والبشرية اللازمة للقيام بعمليات التدقيق في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات؛

• تبني المعايير الدولية للتدقيق بعد تبني المعايير الدولية للمحاسبة يساهم في تحسين خدمات محافظة الحسابات؛ في تساعد في فتح باب الاستثمار الأجنبي وجلب الشركات متعددة الجنسيات، دعم استقلالية المدقق اتجاه الإدارة، تجعل من قواعد تدقيق الحسابات أكثر، خلق قيمة مضافة للشركات محل التدقيق، والمساعدة في إعداد تقرير يزيد من ثقة مستخدميه.

الاقتراحات : يمكن تقديم مجموعة من الاقتراحات أهمها:

- تعجيل تبني معايير الدولية للتدقيق المتبقية، لأننا نلاحظ بطئ شديد فمنذ سنة 2016 الى غاية الان -تاريخ الدراسة- تم إصدار 16 معيار فقط؛
- الالتزام بسلطة القانون محافظي الحسابات على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- تعزيز دور الهيئات المهنية في تنظيم وتطوير المهنة، واعطائها صلاحيات واستقلالية أكبر؛
- تدعيم المعايير الجزائرية للتدقيق بقوانين وتعليمات تصدر وتحديث باستمرار تماشيا والتطورات الدولية على مستوى المهنة؛
- تحديث برامج التعليم الجامعي والتكوين الخاص بالمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق من أجل تطوير المهنة وتسهيل استخدام المعايير الدولية؛
- اصدار قوانين ردية لمكافحة الفساد المالي والاداري للمؤسسات من أجل نشر قوائم دقيقة وشفافة؛
- التكوين المستمر لممهني التدقيق خصوصا في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات؛
- الانضمام الى الهيئات الدولية المنظمة لمهن المحاسبة والتدقيق.

قائمة المراجع :

1. الأخضر لقيطي. (2020). متطلبات التوافق والتطبيق لمعايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية. مجلة البشائر الاقتصادية 6(1)، الصفحات 715-727.
2. حميد بوزيدة، و فايز سايج. (2018). تحسين جودة تبني المعايير الجزائرية للتدقيق - دراسة ميدانية لعينة من المدققين القانونيين. مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات(11). الصفحات 38-54.
3. سمير ولد باحو، و اسيا هيري. (2020). التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية وأثره على فعالية التدقيق الخارجي. مجلة البشائر الاقتصادية 6(2). الصفحات 750-762.
4. عبد الصمد عمر علي. (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي. الجزائر: دار هومة.
5. عبد القادر بكيجل. (2018). أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية. مجلة اقتصاديات شمال افريقيا 14(18). الصفحات 121-132.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (11 07، 2010). القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. 29 جوان 2010. العدد 42.
7. محمد التهامي طواهر، و مسعود صديقي. (2005). المراجعة وتدقيق الحسابات-الاطار النظري والممارسات التطبيقية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.