

مدى إدراك مراجع الحسابات بمتطلبات استخدام أعمال الخبير في ظل المعيار الجزائري للتدقيق

620 - دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر

The extent of the auditor's awareness of the requirements to use the expert's work under the Algerian standard of auditing 620 - A field study of a sample of external auditors in Algeria

جلاية علي¹

Ali DJELLABA¹

¹ جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف (الجزائر)، djellaba.ali@univ-eltarf.dz

تاريخ القبول: 2023/07/15

تاريخ الاستلام: 2023/03/18

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على مدى إدراك مراجع الحسابات بمتطلبات استخدام أعمال الخبير في ظل المعيار الجزائري للتدقيق 620، حيث تم الاعتماد على استبيان تم توزيعه على عينة مكونة من 40 من محافظي الحسابات المزاولين للمهنة والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما تم معالجة وتحليل إجابات وآراء أفراد العينة بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS.V.25). وقد توصلت الدراسة إلى أن مراجع الحسابات في بيئة الأعمال الجزائرية يدرك ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير في مجالات الخبرة بخلاف المحاسبة أو التدقيق، كما أنه يراعي أهم المتطلبات التي نص المعيار الجزائري للتدقيق 620.

كلمات مفتاحية: المراجعة؛ مراجع الحسابات؛ الخبير؛ المعيار الجزائري للتدقيق 620.

تصنيف JEL: M42.

Abstract :

This study aims to determine the extent of the auditor's awareness of the requirements of using the work of the expert under the Algerian Standard of Auditing 620, as it was based on a questionnaire distributed to a sample of 40 account holders practicing the profession and registered in the National Chamber of Accountants; The answers and opinions of the respondents were also processed and analyzed based on the Statistical Package for Social Sciences (SPSS.V.25) program.

The study concluded that the auditor in the Algerian business environment is aware of the need to seek expert services in areas of expertise other than accounting or auditing, and he also takes into account the most important requirements stipulated in the Algerian Standard of Auditing 620.

Keywords: audit; auditor; the expert; Algerian Standard of Auditing 620.

Jel Classification Codes: M42.

¹ المؤلف المرسل: جلاية علي، djellaba.ali@univ-eltarf.dz

مقدمة:

تطورت مهنة المراجعة نتيجة زيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها، حيث تهدف مهنة المراجعة بشكل عام إلى فحص حسابات المؤسسة وإبداء رأي فني محايد على صدق وعدالة القوائم المالية، وهي تركز على مجموعة من المعايير التي تعتبر مرشدا لممارسي مهنة المراجعة، حيث يمثل تطبيق معيار المراجعة الجزائري 620 استخدام أعمال خبير ذو أهمية في الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر، من خلال توفير المعايير والإرشادات التي توضح للمراجع كيفية الاستفادة من عمل خبير في مجالات معينة غير المحاسبة والمراجعة أثناء قيامه بعملية المراجعة، مما يساعد المراجع في الحصول على أدلة إثبات موضوعية تمكنه من إصدار رأي محايد حول مدى تعبير المعلومات المالية بالقوائم المالية عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها.

إشكالية الدراسة: انطلاقا من هذه المقاربة المبدئية أعلاه يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة في السؤال التالي: "ما مدى إدراك مراجع الحسابات بالجزائر لمتطلبات استخدام أعمال الخبير في ظل معيار المراجعة الجزائري 620؟".

التساؤلات الفرعية: لغرض الإحاطة بكل جوانب موضوع الدراسة، ارتأينا تقسيم الإشكالية الرئيسية إلى تساؤلات فرعية على النحو التالي:

- ما مدى إدراك مراجع الحسابات بالجزائر لضرورة للاستعانة بخدمات خبير في ظل معيار NAA 620؟
- ما مدى مراعاة مراجع الحسابات بالجزائر للكفاءة والموضوعية اللازمة للخبير عندما يستعين به؟
- ما مدى مراعاة مراجع الحسابات بالجزائر لمدى ملائمة مجال الخبير والأعمال المراد الاستعانة به لأدائها؟

فرضيات الدراسة: كإجابة مبدئية على تساؤلات الدراسة، قمنا بصياغة الفروض الآتية والتي نسعى لإثبات صحتها أو نفيها من خلال دراسة جوانب هذا الموضوع:

- يدرك مراجع الحسابات بالجزائر لضرورة للاستعانة بخدمات خبير في ظل معيار NAA 620.
 - يراعي مراجع الحسابات بالجزائر للكفاءة والموضوعية اللازمة للخبير عندما يستعين به.
 - يراعي مراجع الحسابات بالجزائر مدى ملائمة مجال الخبير والأعمال المراد الاستعانة به لأدائها.
- منهجية الدراسة:** لغرض تكوين أساس فكري ونظري عن الموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي، أما في الجانب التطبيقي فقد تم تحليل البيانات المستخرجة من استمارة الاستبيان التي صممت لهذا

الغرض، كما تم اختبار فرضيات الدراسة من خلال الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

أهمية الدراسة: تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال:

- تناولها لأحد المواضيع الهامة والمعاصرة في ظل إصدار المجلس الوطني للمحاسبة للعديد من المعايير الجزائرية.

- النتائج التي ستكشف عليها هذه الدراسة والتوصيات التي ستقترح في ضوء النتائج المتوصل لها

أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى الوصول إلى مجموعة من الأهداف نوجز أهمها فيما يلي:

- تسليط الضوء على الأدبيات النظرية للمراجعة ومراجع الحسابات

- التطرق إلى المعيار الجزائري للتدقيق 620

- الخروج بنتائج واقتراحات حول موضوع مدى إدراك مراجع الحسابات بمتطلبات استخدام أعمال الخبير

في ظل المعيار الجزائري للتدقيق 620.

1. المراجعة ومراجع الحسابات (مدخل للمفاهيم والمرتكزات)

يتطلب الأمر قبل الخوض في أي موضوع تحديد طبيعته ومفاهيمه، حيث تعتبر المفاهيم أداة

ذهنية تحليلية يتصور بها الباحث مادة بحثه، ويتم عن طريقها وضع المنطلقات الأساسية لأي دراسة.

1.1 مفهوم مراجعة الحسابات:

المراجعة هي العملية التي تقوم على جمع وتقييم موضوعي ومنهجي للأدلة والبيانات التي تعبر

عن الوقائع والأحداث الاقتصادية، لضمان التوافق بين هذه البيانات وإبلاغ النتائج المتوصل إليها إلى

المستخدمين المهتمين⁽¹⁾.

كما تم تعريفها على أنها عملية منظمة لجمع وتقديم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث

الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية

⁽²⁾.

وبشكل عام تعرف المراجعة بأنها عملية التحقيق في المعلومات التي أعدها شخص آخر من أجل

تحديد ما إذا كانت المعلومات المذكورة بشكل عادل⁽³⁾.

2.1 أهداف مراجعة الحسابات

يمكن تلخيص أهداف المراجعة في النقاط الآتية:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة وسجلاتها وتقرير مدى الاعتماد عليها؛
 - الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر والسجلات
 - اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش؛
 - تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيادات المراجع المفاجئة للمؤسسة وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.
- أما في الوقت الحالي فقد توسعت أهداف المراجعة في ظل توسع أهداف المؤسسات لتشمل ما يلي (4):

- مراجعة الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

3.1 أهداف مراجعة الحسابات

وفقا لما نص عليه القانون 01/10 وتحديدا في المادة 22 فإن محافظ الحسابات هو " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة الحسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها للأحكام التشريعية المعمول به (5).

4.1 مهام مراجع الحسابات:

- نصت المادة 23 من القانون 01/10 على المهام التي تسمح وتساعد محافظ الحسابات للقيام بعمله على أكمل وجه، أي مراقبة مؤسسة ما، وتتمثل هذه المهام فيما يلي (6):
- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
 - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهم أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو لمسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والشركات أو الهيئات التابعة لها أو بين الشركات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة؛
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقتها المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير

2. مفاهيم أساسية حول الخبراء وأنواعهم

قبل التطرق إلى عرض المعيار الجزائري 620 استخدام أعمال الخبير، لابد من التطرق إلى مفهوم الخبير وأنواعه.

1.2 مفهوم الخبير:

عموما يقصد بالخبير تمكن الفرد وقدرته وإلمامه بالمكونات المعرفية النظرية منها أو التطبيقية، بعبارة أخرى أن من يطلق عليه خبير يفترض استيعابه النظري، وشمولية معرفته، أو توافر المهارات اللازمة لإنجاز أمر من الأمور التي قد لا يستطيع عليها عموم الناس، من الممكن أن يكون فيها خبراء سواء في الاقتصاد، السياسة، الهندسة والطب... إلخ، كما أن المجالات الكبيرة كالاقتصاد تتفرع حتى نجد أن لكل فرع من فروعها خبيرا أو أكثر، حيث نجد خبير مالي، خبير محاسبي، خبير في الأسهم أو خبير في البنوك الإسلامية وما إلى ذلك (7).

والخبرة أبلغ من العلم لأنها علم زيادة فالخبير بالشيء من علمه وقام بمعالجته وبيانه، وتجربته وامتحانه فأحاط بتفاصيله الدقيقة وألم بكيفية وصفه على الحقيقة (8).

2.2 أنواع الخبراء:

يمكن تصنيف الخبراء وفقا للجهة التي قامت بتسخيرهم إلى خبراء معتمدين وخبراء استثنائيين كالآتي (9):

1.2.2 الخبير المعتمد: هو المسجل في جدول الخبراء أو قائمة الخبراء، ويعين من طرف القاضي للقيام بأعمال فنية من أجل الاستعانة بتقاريرهم للوصول إلى الحقيقة ويختلف الخبراء بالنظر إلى تخصصاتهم، فنجد خبراء البصمات، خبراء الطب الشرعي والفنيون وغيرهم من الخبراء.

2.2.2 الخبير الاستثنائي: هو شخص متخصص في مجال من المجالات الفنية غير مقيد في جدول الخبراء المعتمدين وبالرجوع إلى الشريعة العامة في إجراءات التقاضي، نرى أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية أعطى للقاضي صلاحية تعيين خبير من بين المقيدين في قائمة الخبراء المعتمدين، أو الاستعانة بالخبراء الغير مقيدين بشرط أدائهم اليمين أمام القاضي الذي عينهم مع إيداع محضر أداء اليمين بملف القضية طبقا للمادة 131 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويكون في حالة عدم وجود معتمدين في التخصص المطلوب، فقصد المشرع هو تحقيق العدالة فقط إذ أنه في واقعنا نجد خبراء وأساتذة من تخصص معين في الطب مثلا يشهد لهم بالكفاءة والأمانة، لكنهم غير مقيدين في قائمة الخبراء القضائيين لأسباب تخصهم ويجوز للقاضي الذي يريد تحقيق العدالة بكافة معانيها أن يعين هذا الخبير الغير مقيد في الجدول.

3. الإطار العام لمعيار التدقيق الجزائري 620 ونظيره الدولي

قبل التطرق لأهم متطلبات معيار التدقيق الجزائري 620، نستعرض باختصار ملامح نظيره الدولي.

1.3 أنواع الخبراء :

يتناول معيار التدقيق الدولي (ISA 620) استخدام أعمال خبير، مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بعمل فرد أو منظمة في مجال خبرة بخلاف المحاسبة أو المراجعة، عندما يستخدم هذا العمل لمساعدة المراجع في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والمراجع مسؤول عن رأي المراجعة يتحمل وحده المسؤولية عن رأي المراجعة الذي تم إبدائه، ولا تتخفف هذه المسؤولية باستخدام المراجع لعمل خبير المراجع، وبالرغم من ذلك إذا استخدم المراجع عمل خبير المراجع- طبقا لهذا المعيار- واستنتج أن عمل هذا الخبير يعد كافيا لأغراض المراجع، فقد يقبل المراجع نتائج أو استنتاجات الخبير في مجال خبرته كأدلة مراجعة.

وقد عرف مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي الخبير في معيار التدقيق الدولي 620 على أنه "أي شخص أو مكتب يمتلك مهارة خاصة ومعرفة وخبرة في مجال معين غير مجال المحاسبة والمراجعة.

1.3 الهدف من المعيار :

هدف المراجع الخارجي من استخدام معيار المراجعة الدولي 620⁽¹⁰⁾:

- تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل خبير المراجع؛
- عند استخدام عمل خبير المراجع، تحديد ما إذا كان العمل كافيا لأغراض المراجعة.

3.3 قراءة مختصرة في أهم متطلبات معيار التدقيق الجزائري 620 :

نستهدف من خلال هذا القسم التطرق إلى أهم متطلبات تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 620، وهذا وفقا للنقاط التالية (11):

1.3.3 تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير:

عندما تكون الخبرة في ميدان غير المحاسبة وتكون هناك ضرورة لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة، على المراجع تحديد إذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي يعينه. قد يكون من المناسب الاستعانة بخبير من أجل:

- الحصول على معرفة أفضل للكيان ومحيطه، بما فيه مراقبته الداخلية، مخاطر الإختلالات المعتبرة وتحديد المنهج العام للرد على هذه المخاطر؛

- تقدير تقييم بعض الأصول والمخزونات الخاصة مثل الأعمال قيد الانجاز أو الاحتياطات المعدنية، أو بعض الخصوم مثل منح الإحالة على التقاعد أو غيرها من المؤونات؛

- جمع عناصر مقنعة كافية و ملائمة أخرى؛

- الفهم الجيد لبعض المشاكل المعقدة مثل:

• تأويل أحكام العقود أو النصوص التشريعية أو التنظيمية؛

• تقييم الخصوم المتعلقة بالمحيط و تقييم تكلفة إعادة التأهيل.

2.3.3 كفاءة، مهارات وموضوعية الخبير المعين من طرف المراجع:

على المراجع تقييم ما إذا كان الخبير الذي سيعين يمتلك الكفاءة، المهارات والموضوعية الضرورية بالنظر إلى احتياجات المراجعة، حيث ترمي الكفاءة إلى مستوى والخبير وتعنى المهارة بقدرته على وضع هذه الكفاءات حيز التنفيذ، أما فيما يخص الموضوعية، يجب أن يتضمن تقييمه تحقيقات خاصة بالمصالح المالية وعلاقات هذا الخبير مع الكيان التي من شأنها المساس بموضوعيته، قد تصدر المعلومات المتعلقة بالكفاءة، المهارات والموضوعية للخبير المعين من طرف المراجع عن مصادر متنوعة، مثل:

- التجربة الشخصية السابقة لأعمال هذا الخبير؛

- المقابلات مع هذا الخبير؛

- المقابلات مع المراجعين آخرين أو أشخاص آخرين متعودين على أعمال هذا الخبير؛

- معرفة مؤهلات هذا الخبير، انتمائه إلى هيئة مهنية أو لجمعية تنشط في مجاله، رخصته للممارسة،

أو أي شكل آخر من الاعترافات الخارجية.

3.3.3 اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من طرف المراجع:

على المراجع اكتساب معرفة كافية في ميدان خبرة الخبير الذي يعينه تسمح له بتحديد طبيعة، امتداد وأهداف أعمال الخبير مراعاة لاحتياجات المراجعة، وتقييم ملائمة هذه الأعمال لاحتياجات المراجع.

4.3.3 تقييم ملائمة أعمال الخبير المعين من طرف المراجع:

على المراجع تقييم ملائمة أعمال الخبير الذي عينه لاحتياجات المراجعة، بما في ذلك:

- دلالة وعقلانية ملاحظات واستنتاجات هذا الخبير، وترابطها مع عناصر مقنعة أخرى، قد تبدو طلبات المعلومات حول الخبير وإجراءات تعزيز المعطيات، ضرورية في بعض الحالات؛
- إذا استدعت أعمال هذا الخبير استخدام معطيات قاعدية ذات أهمية بالنسبة لأعماله، يمكن الوضع حيز التنفيذ كل من تحديد المصادر والمراجعة بالسبر.

قد تسمح عوامل مفيدة لتقييم دلالة وعقلانية ملاحظات واستنتاجات الخبير المعين من طرف

المراجع، سواء تم تفصيلها في تقرير أو تحت أي شكل آخر، بتقدير ما إذا كانت:

- مقدمة بطريقة متناسقة مع كل المعايير التي تملئها المهنة أو قطاع النشاط الذي ينتمي إليه الخبير المعين؛

- تغطي مدة ملائمة وتأخذ بالحسبان الأحداث اللاحقة، إذا كان ذلك ضروريا.

4. الجانب التطبيقي للدراسة

لغرض تقديم الإضافة المرجوة وتحويل المعرفة النظرية إلى معرفة تطبيقية، سنحاول من خلال

هذا الجانب اختبار وتحليل آراء عينة من محافظي الحسابات العاملين ببيئة الأعمال الجزائرية.

1.4 عينة الدراسة وأداتها:

تتكون عينة الدراسة من مجموعة من المراجعين الخارجيين الجزائريين (محافظي الحسابات المزاولين للمهنة والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات)، أما فيما يتعلق بأداة الدراسة فقد تم الاعتماد على استبانة مكونة من جزئين أساسيين، خصص الجزء الأول للمعلومات الديمغرافية التي تفيد معرفة مميزات وخصائص عينة الدراسة، مثل المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية؛ إضافة إلى جدول يتضمن تعريف المصطلحات الرئيسية للدراسة، أما الجزء الثاني يستهدف توفير المعلومات حول المحاور الرئيسية للدراسة، والتي تضمنت ثلاثة محاور مكونة من 16 فقرة متوافقة مع فرضيات الدراسة، وتجدر الإشارة هنا أنه لكون الدراسة تعتمد على تحليل وجهات نظر وآراء أفراد عينة الدراسة وإجاباتهم على

فقرات الاستبيان، بمعنى أنه سيتم الحصول على معلومات نوعية فقد تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي في الترميز حول إجابات أفراد العينة عن الأسئلة والجدول التالي يوضح هذا المقياس.

الجدول 1: مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	1	2	3	4	5

Source: Saul, Mcleod, (2019), *Likert Scale definition, Examples and Analysis*, Available at: <https://www.simplypsychology.org/likert-scale.html> (Last Visited: 30/01/2023).

2.4 المعالجة الإحصائية:

بعدما أتمنا عملية تحصيل استمارات الاستبيان الصالحة للدراسة التي بلغت 40، تم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for the Social Sciences- SPSS.V.25)، انتهجنا في تحليلنا الأسلوب الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر المتوسطات الحسابية لمعرفة اتجاهات وميول آراء أفراد العينة حول كل الأسئلة المطروحة وكذا الانحراف المعياري، كما استخدمنا في تحليلنا لعبارات الاستبيان اختبار ستيودنت أو ما يعرف أيضا ب (T-test)، وذلك بغرض تعميم الدراسة على المجتمع.

3.4 تحليل نتائج الدراسة:

1.3.4 وصف خصائص عينة الدراسة:

سنقوم من خلال هذا العنصر باستعراض أهم مميزات العينة المدروسة.

الجدول 2: تحليل فقرات الجزء الأول للاستبيان

النسبة %	التكرار	المتغير	
37.5	15	أقل من 40 سنة	العمر
62.5	25	أكثر من 40 سنة	
100	40	المجموع	
5	02	شهادات أخرى	المؤهل العلمي
30	12	ليسانس	
37.5	15	ماجستير	
27.5	11	دكتوراه	
100	40	المجموع	
30	12	أقل من 5 سنوات	الخبرة المهنية
42.5	17	من 5 إلى 10 سنوات	
27.5	11	أكثر من 10 سنوات	
100	40	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

مما سبق نلاحظ أن أغلب أفراد العينة اطلبهم أعمارهم أكثر من 40 سنة 62.5 %، أما الفئة التي تتراوح أعمارهم أقل من 40 سنة تقدر بنسبة 37.5 %، كما نلاحظ أن معظم عينة الدراسة من حاملي شهادة ماجستير، أما فئة الدكتوراه وليسانس فنكتا 27.5 و 30% على التوالي، أيضا أن أغلب عينة الدراسة من ذوي الخبرة من 5 إلى 10 سنوات وذلك بنسبة 42.5 %، أما من 5 سنوات بلغت 30%، والنسبة المتبقية كانت لذوي الخبرة أكثر من 10 سنوات.

2.3.4 عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على فقرات الاستبيان:

1.2.3.4 تحليل نتائج المحور الأول:

فيما يلي نستعرض نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الأول، حيث تم استطلاع آراء الباحثين في هذا الجانب من خلال خمسة فقرات، وتم تحليلها بالاعتماد على الأدوات الإحصائية المبينة في الجدول الموالي:

الجدول 3: نتائج آراء عينة الدراسة في المحور الأول

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	يلجأ مراجع الحسابات إلى استعمال الخبير بهدف جمع أدلة إثبات المقنعة، الكافية والملائمة.	4.12	0.84	عالية
2	يلجأ مراجع الحسابات إلى استعمال خبير للحصول على معرفة أفضل للمؤسسات.	4.14	0.72	عالية
3	يتأكد مراجع الحسابات من أن الخبير يساهم في الفهم الجيد لبعض المشاكل والمعوقات	3.18	1.28	متوسطة
4	تقييم وتحليل مخاطر الإختلالات المعتبرة، ووضع منهج عام لرد عنها.	4.06	0.74	عالية
5	تستخدم الإدارة أعمال خبير لإعداد الكشوفات المالية في ظل بيئة معقدة مثل بيئة تكنولوجيا المعلومات في ظل	3.03	1.21	متوسطة
	معيار المجموع	3.71	0.61	عالية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من النتائج المعروضة في الجدول أعلاه أن درجة الموافقة على فقرات المحور الأول المتعلقة بالفرضية الأولى كانت عالية، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (3.71) بانحراف معياري مقداره (0.61)، حيث جاءت الفقرة الثانية في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.14) بانحراف معياري مقداره (0.72)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، وجاءت الفقرة الأولى في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.12) بانحراف معياري مقداره (0.84)، أيضاً جاءت الفقرة الرابعة في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها، أما الفقرة الثالثة احتلت المرتبة

الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها، في حين احتلت الفقرة الخامسة المرتبة الأخيرة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.03) بانحراف معياري مقداره (1.21)، وبالتالي أن أفراد العينة متفقون بدرجة متوسطة على محتوى هذه العبارة.

2.2.3.4 تحليل نتائج المحور الثاني:

فيما يلي نستعرض نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الثاني، حيث تم استطلاع آراء الباحثين في هذا الجانب من خلال ستة فقرات، وتم تحليلها بالاعتماد على الأدوات الإحصائية المبينة في الجدول الموالي:

الجدول 4: نتائج آراء عينة الدراسة في المحور الثاني

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	عندما يلجأ المراجع إلى استعمال خبير يتأكد من أن هذا الأخير لديه الشهادات أو التراخيص المهنية التي تسمح له بمزاولة نشاطه.	4.46	0.58	عالية جدا
2	عندما يلجأ المراجع إلى استعمال خبير يتأكد من أن هذا الأخير لديه الخبرة التي يسعى المراجع للحصول على دليل إثبات فيها.	4.00	0.94	عالية
3	عندما يلجأ المراجع إلى استعمال خبير يقدر موضوعية هذا الأخير.	3.05	1.24	متوسطة
4	تزداد مخاطر ظهور ضعف في موضوعية الخبير كونه ذو مصلحة لدى المؤسسات محل المراجعة.	3.60	0.90	عالية
5	في حال عدم اطمئنان المراجع من كفاءة وموضوعية الخبير يناقش تحفظاته مع الإدارة.	3.59	1.08	عالية
6	في حال عدم اطمئنان المراجع من كفاءة وموضوعية الخبير يدرس إمكانية الحصول على أدلة إثبات كافية تتعلق بعمل الخبير.	4.13	0.75	عالية
	المجموع	3.87	0.52	عالية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال الجدول السابق أن درجة الموافقة على محور الثاني المتعلق بالفرضية الثانية كانت عالية، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (3.87) بانحراف معياري مقداره (0.52)، وفيما يلي ترتيب فقراته تنازليا بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة، حيث جاءت الفقرة الأولى في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.46) بانحراف معياري مقداره (0.58)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة عالية جدا على محتوى هذه العبارة، أما الفقرة السابعة احتلت المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها، في حين جاءت الفقرة السادسة في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.13) بانحراف معياري مقداره (0.75)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، أما الفقرة الثانية احتلت المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها، والفقرة الرابعة في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها، أما بخصوص الفقرة الخامسة فاحتلت المرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.59) بانحراف معياري مقداره (1.08)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، وأخيرا الفقرة الثالثة احتلت المرتبة السابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.05) بانحراف معياري مقداره (1.24)، وبالتالي أن أفراد العينة متفقون بدرجة متوسطة على محتوى هذه العبارة.

3.2.3.4 تحليل نتائج المحور الثالث:

فيما يلي نستعرض نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الثالث، حيث تم استطلاع آراء المبحوثين في هذا الجانب من خلال خمسة فقرات، وتم تحليلها بالاعتماد على الأدوات الإحصائية المبينة في الجدول الموالي:

الجدول 5: نتائج آراء عينة الدراسة في المحور الثاني

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	يجب على المراجع تقييم ملائمة أعمال الخبير كدليل إثبات للبيانات المالية رهن المراجعة في ظل معيار المراجعة الجزائري 620.	3.61	0.88	عالية
2	يجب على المراجع تقييم ملائمة أعمال وذلك عند مراعاة مصدر المعلومات المستخدمة والفرضيات والطرق المستخدمة ومدى انسجامها مع الفترات السابقة في ظل معيار المراجعة الجزائري 620.	3.82	0.90	عالية
3	يجب على المراجع تقييم ملائمة أعمال الخبير ومراعاة نتائج عمله على ضوء معرفة المراجع لطبيعة نشاط	3.94	0.90	عالية
4	يأخذ مراجع الحسابات بعين الاعتبار مجموعة من الإجراءات منها عمل استفسارات التي قام بها الخبير لتقرير فيما إذا كانت مصادر المعلومات كافية وملائمة في ظل معيار المراجعة الجزائري 620.	3.57	1.23	عالية
5	في حالة كون نتائج عمل الخبير لا تتوفر على أدلة إثبات كافية وملائمة, فعلى مراجع الحسابات البت في هذا الأمر ويكون ذلك بمناقشة الأمر الشركة والخبير.	3.68	1.05	عالية
	المجموع	3.72	0.69	عالية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن درجة الموافقة على فقرات المحور الثالث كانت عالية، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (3.72) بانحراف معياري مقداره (0.69)، حيث جاءت الفقرة الثالثة في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.94) بانحراف معياري مقداره (0.90)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة، أما الفقرة الثانية احتلت المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها، في حين جاءت الفقرة الخامسة في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.68) بانحراف معياري مقداره (1.05)، وبالتالي أن أفراد العينة متفقون بدرجة عالية على محتوى

هذه العبارة، أما بخصوص الفقرة الأولى احتلت المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها، وأخيرا الفقرة الرابعة في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.57) بانحراف معياري مقداره (1.23)، وبالتالي أن أفراد العينة متفقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة.

4.4 اختبار فرضيات الدراسة:

بعد أن تم عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على فقرات محاور الاستبيان، سنقوم من خلال هذا القسم باختبار صحة فرضيات الدراسة التي تمت صياغتها بناء على التصورات النظرية للباحث، وهذا بالاعتماد على نتائج اختبار T المبينة في الجدول الموالي.

الجدول 6: نتائج اختبار T لمحاور الدراسة

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
الفرضية الأولى	3.71	0.61	14.50	0.000
الفرضية الثانية	3.87	0.52	21.11	0.000
الفرضية الثالثة	3.72	0.69	13.29	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

1.4.4 اختبار صحة الفرضية الأولى:

بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول 3.71، وبلغت قيمة T المحسوبة 14.50 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، ومستوى الدلالة المقربة قدرت (Sig= 0.00) وهي اقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه نقبل الفرضية الأولى القائلة بأن "مراجع الحسابات بالجزائر يدرك ضرورة الاستعانة بخدمات خبير في ظل معيار التدقيق الجزائري 620".

2.4.4 اختبار صحة الفرضية الثانية:

لقد بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني 3.87، ولقد بلغت قيمة T المحسوبة 21.11 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي يساوي 1.98، ومستوى الدلالة المقربة قدرت (Sig= 0.00) وهي اقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، مما يعني قبول الفرضية الثانية التي تنص على أن "مراجع الحسابات بالجزائر يراعي الكفاءة والموضوعية اللازمة للخبير عندما يستعين به".

2.4.4 اختبار صحة الفرضية الثالثة:

لقد بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث 3.72، ولقد بلغت قيمة T المحسوبة 13.29 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي يساوي 1.98، ومستوى الدلالة قدرت (Sig= 0.00) وهي اقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، مما يعني قبول الفرضية الثالثة القائلة بأن "مراجع الحسابات بالجزائر يراعي مدى ملائمة مجال الخبير والأعمال المراد الاستعانة به لأدائها".

الخاتمة:

- ختاما وانطلاقا من طريقة المعالجة التي تم الاعتماد عليها والتي جمعت بين الدراسة النظرية والدراسة الميدانية، يمكن تثبيت مجموعة من النتائج نوجز أهمها فيما يلي:
- يلجأ مراجع الحسابات إلى استعمال الخبير بهدف جمع أدلة الإثبات المقنعة، الكافية والملائمة؛
 - تكمن أهمية المعيار الجزائري للتدقيق 620 في توفير المعايير والإرشادات التي توضح لمراجع الحسابات كيفية الاستفادة من عمل خبير أثناء قيامه بعملية المراجعة، خاصة في ظل غياب آليات لتقييم الأصول في المؤسسات الاقتصادية بصورة حقيقية ودقيقة في الجزائر؛
 - تستخدم الإدارة أعمال الخبير لإعداد القوائم المالية في ظل بيئة معقدة مثل بيئة تكنولوجيا المعلومات في ظل المعيار الجزائري للتدقيق 620؛
 - عندما يلجأ المراجع إلى استعمال خبير يتأكد من أن هذا الأخير لديه الشهادات أو التراخيص المهنية التي تسمح له بمزاولة نشاطه؛
 - يضطر مراجع الحسابات عند الاستعانة بعمل خبير ما، بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز عملية المراجعة بمستوى يرضي كافة الأطراف، وعلى مراجع الحسابات دراسة مسؤوليته القانونية تجاه زبائنه الذين يراجع حساباتهم، وكذلك دراسة مسؤوليته القانونية تجاه مستخدمي القوائم المالية والأطراف التي لديها مصالح مع المؤسسة محل المراجعة؛
 - يأخذ مراجع الحسابات بعين الاعتبار مجموعة من الإجراءات منها عمل استفسارات التي قام بها الخبير لتقرير فيما إذا كانت مصادر المعلومات كافية وملائمة في ظل المعيار الجزائري للتدقيق 620.
- ومن خلال النتائج التي توصلنا إليها نقترح التوصيات التالية:
- ضرورة تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 620 المتعلق بكيفية الاستفادة من أعمال خبير في مجالات معينة، والذي من شأنه أن يساعد مراجع الحسابات في الحصول على أدلة إثبات موضوعية تمكنه من إصدار رأي محايد حول مدى تعبير المعلومات المالية بالقوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ونتائج أعمالها؛
 - على مراجع الحسابات بالجزائر أن يواكب بشكل مستمر التطورات والمستجدات التي يصدرها المجلس الوطني للمحاسبة خاصة بما فيتعلق بالمعايير الجزائرية NAA، أيضا ضرورة قيام الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر بتحديث القوانين والأنظمة، خاصة فيما يتعلق بتوضيح المسؤوليات المطلوبة من محافظ الحسابات، ووضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية؛

- إقامة ندوات دورية وملتقيات علمية وتكوينية لصالح ممارسي مهنة المراجعة في الجزائر في إطار شرح ما جاءت به المعايير الجزائرية الجديدة للتدقيق ودورها في تحسين مصداقية مهنة المراجعة.

5. المراجع:

¹ Jean-Charles, B., & Bouquin, H. (1999). *Audit opérationnel: efficacité, efficience ou sécurité*. Economica, Paris, p 13.

² احمد عبد المولى الصباغ، كمال السيد احمد العشاوي، وعادل عبد الرحمان احمد، (2008)، *أساسيات المراجعة ومعاييرها*، أعضاء منظمة الإدارة العربية، القاهرة - مصر، ص 7.

³ Loughran, M., (2010), *Auditing for Dummies*, Wiley Publishing, Inc, Hoboken- New Jersey, p 10.

⁴ سارة، ميسي، (2019)، *مساهمة مراجع الحسابات في تدقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية*، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، ص 7.

⁵ قانون رقم 01-10 مؤرخ في 29 يونيو 2010، متعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية رقم 42 صادرة بتاريخ 11 يوليو 2010، ص ص 3-4.

⁶ عيسى، زين، نور الدين، أحمد قايد، (2017)، *مدى قدرة محافظ الحسابات على المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية - دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر* - مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، مجلد 10، عدد 1، ص ص 65-75، ص 67.

⁷ عبد الرحمن، الطيربي، (2015)، *من هو الخبير؟*، متاح عبر الرابط التالي: <https://www.startimes.com/f.aspx?t=35967939>، تاريخ الزيارة: 13 / 01 / 2023.

⁸ وحيد عبد السلام، بالي، (2017)، *معنى إسم الخبير*، متاح عبر الرابط التالي: <https://www.alukah.net/sharia/0/123004>، تاريخ الزيارة: 15 / 01 / 2023.

⁹ صبرينة، حساني، (2013)، *الخبير القضائي في الموارد المدنية*، رسالة ماجستير - تخصص مسؤولية مدنية، جامعة مولود معمري - تيزي وزو، الجزائر، ص 11.

¹⁰ ياسر محمد مصطفى، عبد الله حسن، عاصم عبد الرحمن، أحمد يوسف، (2019)، *أثر معيار المراجعة الدولي (ISA 620) في تقويم المعلومات المحاسبية المحوسبة - دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين بالسودان*، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 20، عدد 2، ص ص 151-166، ص 156.

¹¹ المجلس الوطني للمحاسبة، (2017)، *المقرر رقم 23 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق*، متاح عبر الرابط التالي: http://www.cnc.dz/fichier_regle/1230.pdf، تاريخ الزيارة: 30 / 01 / 2023.