

مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر

-دراسة لآراء عينة من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات لولايات الجنوب -

**The contribution of organizations and bodies organizing the audit profession in support of the independence and impartiality of the auditor in algeria - a study of the views of a sample of accounting experts and account keepers of the states of the south - .**

مخلوف نبيلة<sup>1</sup>، عزوز ميلود<sup>2</sup>

<sup>1</sup>جامعة محمد خيضر بسكرة، مخبر مالية، بنوك وإدارة الأعمال، الجزائر، nabila.makhlouf@univ-biskra.dz

<sup>2</sup>جامعة محمد خيضر بسكرة، مخبر مالية، بنوك وإدارة الأعمال، الجزائر، miloud.azzouz@univ-biskra.dz

تاريخ الاستلام: 2023/09/09 تاريخ القبول: 2024/04/16 تاريخ النشر: 2024/04/30

### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مدى مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر تعزيزا لثقة مستخدمي التقارير المالية، لتحقيق أهداف الدراسة اعتمد على المنهج الوصفي للإطار النظري والتحليلي للدراسة الميدانية باستخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات لآراء عينة من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات لولايات الجنوب بالجزائر ثم تحليلها بواسطة برنامج SPSS. توصلت الدراسة إلى أن المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر تساهم بضبط العوامل المرتبطة بالتدقيق والآليات التحفيزية الخارجية للمدقق في دعم استقلاليته وحياده بالجزائر.

**كلمات مفتاحية:** منظمات وهيئات، دعم استقلالية وحياد، مدقق، تدقيق، آليات تحفيزية خارجية.

تصنيفات JEL : M42.

### Abstract:

This study aims to determine the extent to which organizations and bodies regulating the audit profession contribute to supporting the independence and impartiality of the auditor in Algeria in order to enhance the confidence of users of financial reports. The objectives of the study were based on the

prescriptive approach of the field study theoretical and analytical framework, using the questionnaire as a data collection tool for the opinions of a sample of accountants and accountants of Algeria's southern states. The study found that organizations and bodies governing the audit profession in Algeria contribute to the control of factors associated with scrutiny and external stimulus mechanisms of the auditor in support of his independence and impartiality in Algeria.

**Keywords:** Organizations and bodies, support for independence and impartiality, auditor, audit, external stimulus mechanisms

**Jel Classification Codes:** M42.

## 1. مقدمة:

قامت الجزائر بتأسيس منظمات وهيئات مهنية مستقلة مختصة بسن القوانين التشريعية والتنظيمية لممارسة مهنة التدقيق نظرا لمكانتها وأهميتها في تطوير المهنة وتقييم واقعها، فقد اهتمت بوضع المتطلبات والشروط المتعلقة بالتأهيل العلمي والعملية للمدقق وكيفية مزاوله المهنة وقواعد أخلاقيات السلوك المهني للمحافظة على استقلالية المدقق وحياده؛ أيضا توليها إصدار معايير الأداء المهني لتكون المرجع الأساسي الذي يوفر الإرشادات والقواعد الأساسية كدليل لعمل المدقق المستقل تحقيقا للكفاءة والجودة في أداء مهمة التدقيق. أنشأت منظمات وهيئات مهنية بموجب صدور القانون 10-01 الممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة الذي يتولى مهام الاعتماد والتقييم المحاسبي وتنظيم متابعة المهن المحاسبية حيث تنبثق عنه خمسة لجان، يتبعه كذلك المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للعرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما أعطى معنى جديد لمهنة التدقيق بالجزائر .

**مشكلة البحث:** نظرا لمكانة المنظمات وهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر وأهميتها في الحفاظ على استقلالية وحياد المدقق، يمكن صياغة إشكالية الدراسة كالتالي: ما مدى مساهمة المنظمات وهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر؟.

ينبثق عن المشكلة المطروحة للدراسة الأسئلة الفرعية التالية:

➤ هل تساهم المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بضبط العوامل المرتبطة بالتدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر؟

➤ هل تساهم المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بضبط العوامل المرتبطة بالآليات التحفيزية الخارجية للمدقق في دعم استقلاليته وحياده بالجزائر؟

➤ هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $\alpha=0,05$  بين آراء عينة الدراسة حول مدى مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، سنوات الخبرة، الوظيفة...)?

**أهمية الدراسة:** تبرز أهمية الدراسة في أن المنظمات والهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر لها دور كبير في تطوير مهنة التدقيق وتقييم واقعها، فهي من المقومات الأساسية لدعم استقلالية وحياد المدقق بضبطها العوامل المرتبطة ذات الصلة من أجل حماية المدقق من ضغوطات الإدارة أو المصالح المالية أو تعارض للمصالح.

**أهداف الدراسة:** تهدف الدراسة إلى ما يلي:

➤ التطرق للإطار النظري الخاص بالمنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر.

➤ التطرق للإطار النظري الخاص باستقلالية وحياد المدقق .

➤ إظهار مدى مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق لولايات الجنوب بالجزائر.

**فرضيات الدراسة:** للإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

➤ تساهم المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بضبط العوامل المرتبطة بالتدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر؛

➤ تساهم المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بضبط العوامل المرتبطة بالآليات التحفيزية الخارجية للمدقق في دعم استقلاليته وحياده بالجزائر ؛

➤ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $a=0,05$  بين آراء عينة الدراسة حول مدى مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر تعزى إلى المتغيرات الشخصية (العمر، سنوات الخبرة، الوظيفة...).

### منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة اعتمد على المزج بين المنهجين الوصفي نظريا والتحليلي في الدراسة الميدانية باستخدام الاستبيان لجمع البيانات لآراء عينة من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات لولايات الجنوب بالجزائر، ثم إتباع المنهج الإحصائي لتحليل المعطيات واختبار الفرضيات وتحليل النتائج اعتمادا على برنامج SPSS الإحصائي.

### 2. الإطار النظري للدراسة:

#### 1.2 المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر: أنشئت منظمات وهيئات بالجزائر تشرف

على تنظيم مهنة التدقيق وفعاليتها بالسهر على تكوين وتعليم وتدريب المدققين لمزاوتها.

#### ➤ المجلس الوطني للمحاسبة: يعمل تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويقوم بمهام الاعتماد والتقييس

المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية. يضم المجلس 3 أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل (عبدالصمد، 2022، صفحة 20)، ينشأ لديه اللجان متساوية الأعضاء الآتية (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 4): لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم، لجنة مراقبة النوعية.

#### ➤ الهيئات المهنية للتدقيق الواقعة تحت سلطة المجلس الوطني للمحاسبة: تتمثل هذه الهيئات المهنية

فيما يلي:

- المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين (ONEC): يشرف على مهنة خبير

محاسبي في الجزائر.

- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC): تشرف على مهنة محافظ

الحسابات في الجزائر.

- معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب: هو مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري يتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة والاستقلال المالي يقع تحت وصاية وزير المالية؛ يخضع للقواعد المطبقة على الإدارة في علاقته مع الدولة والقواعد التجارية في علاقته مع الغير (الجريدة الرسمية، 2012، صفحة 10).

**2.2 استقلالية وحياد المدقق بالجزائر:** قام المشرع الجزائري بإصدار القوانين التشريعية التي تؤكد على ضرورة التزام المدقق الاستقلالية والحياد أثناء أداء مهمته.

➤ **مفهوم استقلالية وحياد المدقق:** حسب (De Angelo (1981 يجدر التفرقة بين نوعين من استقلالية المدقق كالأتي (عزوز، 2007، صفحة 28):

- **الاستقلالية المدركة:** تحمل على مستوى استقلالية المدقق كما تظهر لمستعملي الحالات المالية، دون أن يتعلق بالحقيقة هذه الميزة ضرورية لتوكل الثقة لهؤلاء المستعملين في نوعية الحالات المالية؛

- **الاستقلالية الحقيقية:** تحمل على القدرة الحقيقية للمدقق لتبيان التجاوزات من الصعب تبين بأن الاستقلالية المدركة لا تكون على الأقل للامتداد الضروري المحافظة على الثقة المستدامة.

- نص عليها التشريع الجزائري بأنه: "يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة" (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 4).

مما سبق يمكن تعريف استقلالية وحياد المدقق على أنها التزام المدقق الموضوعية والنزاهة أثناء أداء مهمته بالتححرر من أية دوافع أو ضغوط أو مصالح مالية أو تعارض للمصالح مع الزبون.

**3.2 مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر:**

سعت الجزائر إلى تنظيم وتطوير مهنة التدقيق من خلال هيكلية المنظمات والهيئات المهنية المشرفة عليها وفقا لمتطلبات المعايير الدولية للتدقيق (ISA) بتحديد مهامها وأدوارها (قمان و إيمي، 2011، صفحة

103)بتصرف، حيث تساهم بضبط العوامل المرتبطة بالتدقيق والآليات التحفيزية للمدقق في دعم استقلاليته وحياده بالجزائر التي سيتم توضيحها وفقا للآتي:

**1.3.2 مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بضبط العوامل المرتبطة بالتدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر:**

**1.1.3.2 المساهمة بضبط العوامل المرتبطة بالمدقق في دعم استقلاليته وحياده بالجزائر:**

➤ **ضبط العوامل السلوكية:** حدد القانون رقم 10-01 شروط تعيين وعزل المدقق؛ التأهيل العلمي والعملية؛ منع استغلال الشهرة والصدى لدى الجمهور لجلب الزبائن؛ التحلي بأخلاقيات المهنة من خلال التنظيم الذي تنص عليه أحكامه والتي يسهر على تطبيقها المجلس الوطني للمحاسبة بمتابعة من الهيئات التابعة له.

\* **تعيين محافظ الحسابات والخبير المحاسب بالجزائر:** تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداورات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 7)، أما بالنسبة للمؤسسات والمنظمات الأخرى غير المعنية بإجراء دفتر الشروط فإنه يتم تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات فيها من بين المهنيين المرخصين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية (عبدالصمد، 2022، صفحة 39). تعد مهمة الخبير المحاسبي ظرفية أو مؤقتة، حيث يتعين عليه أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 7).

\* **عزل محافظ الحسابات والخبير المحاسب بالجزائر:** يتم عزل محافظ الحسابات والخبير المحاسب من قبل من عينهم.

\* **التأهيل العلمي والعملية لمحافظ الحسابات والخبير المحاسب بالجزائر:** يمنح معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب بعد التكوين المتخصص شهادة محافظ الحسابات أو خبير محاسبي (الجريدة الرسمية، 2012، صفحة 10)

\* الشهرة والصدى لمحافظي الحسابات والخبير المحاسب بالجزائر: يتضمن دفتر الشروط عند تعيين محافظ الحسابات عدة معايير لانتقائه منها سمعة مكتب التدقيق من حيث عدد أفرادهم وكفاءتهم العلمية والعملية وعدد متعامليه. وفقا للمادة 70 من القانون 10-01 يمنع محافظ الحسابات والخبير المحاسب السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنع من البحث عن الزبائن باستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 11).

\* أخلاقيات محافظ الحسابات والخبير المحاسب بالجزائر: يحدد قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات حقوقهم وواجباتهم، كما يلزم بضرورة التحلي بالتصرفات والآداب الأخلاقية عند مزاوله المهنة واحترام زملائه وحقه في تقاضي الأتعاب مقابل عمله بكل نزاهة وموضوعية واستقلالية.

#### ➤ ضبط العوامل المادية: تشمل ما يلي:

\* تحديد أتعاب محافظ الحسابات والخبير المحاسب بالجزائر: تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداورات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 8)، أما الخبير المحاسب تحدد أتعابه مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 21).

\* حجم مكتب التدقيق: معظم مكاتب التدقيق لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر حجمها صغير مقارنة بمكاتب التدقيق الدولية.

#### 2.1.3.2 المساهمة بضبط العوامل المرتبطة بعملية التدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر:

➤ التحكم: دور محافظ الحسابات والخبير المحاسب هو احترام القانون وتكون المنافسة وفقا لمبادئ التحكم الجيد بتصرف (عزوز، 2007، صفحة 30).

➤ **امتداد تسيير النتائج:** سلوك كل من محافظ الحسابات والخبير المحاسب بالنسبة لقوانين المحاسبة المستعملة لتسيير النتائج يؤسس لوجهة سليمة بشرح التجديد لصلاحيتهم أو العكس (عزوز، 2007، صفحة 30).

**3.1.3.2 المساهمة بضبط العوامل المرتبطة بالمدق والتدقيق معا في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر:**

➤ **تغيير المدقق:** في حالة تغيير محافظ الحسابات أو الخبير المحاسب يجب أن يشعروا أن تغييرهم يستند على أسباب معقولة ومبررات مقبولة ولا يسعى إلى إرضاء مجلس الإدارة (عبد الصمد، 2018، صفحة 266).

➤ **الخدمات الاستشارية التي يقدمها محافظ الحسابات والخبير المحاسب بالجزائر:** يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 7). يؤهل الخبير المحاسب لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 6).

➤ **طول فترة ارتباط محافظ الحسابات والخبير المحاسب بالزبون في الجزائر:** حددت عهدة محافظ الحسابات بـ: 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 7). تعد مهمة الخبير المحاسبية ظرفية أو مؤقتة حيث تحدد فترات الارتباط وفق العقد المبرم.

➤ **طبيعة علاقة العملاء بمحافظ الحسابات والخبير المحاسب بالجزائر:** يمنع محافظ الحسابات والخبير المحاسب القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 11).

➤ **عدد الدعاوي القضائية ضد مكتب التدقيق:** يقوم محافظ الحسابات أو الخبير المحاسب بعملهم مع تحمل المسؤوليات المنصوص عليها في القانون 10-01 اتجاه المؤسسة محل التدقيق وأي اخلال بها يعرضهم لرفع الدعاوي القضائية مايمس بسمعتهم ويثير الشك باستقلاليتهم.



## 2.3.2 مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بضبط العوامل المرتبطة بالآليات

التحفيزية الخارجية للمدقق في دعم استقلاليته وحياده بالجزائر:

➤ حجم المؤسسة الإقتصادية ومركزها المالي: كلما زاد حجم المؤسسة ومركزها المالي لأن إيرادات مكتبه يتلقاه منها كلما زاد تمديد استقلالية وحياد المدقق.

➤ لجنة التدقيق: قامت الجزائر بإصدار المرسوم الرئاسي رقم 11-85 الذي ينص في مادته 18 على أن يساعد المدير العام لجنة تدقيق المكلفة بمراقبة التسيير وتقوم بإعداد تقارير لمجلس الإدارة كل 3 أشهر (الجريدة الرسمية، 2011، صفحة 20)، تلعب لجنة التدقيق دورا هاما في تحقيق جودة التدقيق من خلال دعمها لاستقلالية وحياد المدقق.

➤ المنافسة بين مكاتب التدقيق: أساس المنافسة بين مكاتب التدقيق في الجزائر هو الأتعاب، لذا يمنع محافظ الحسابات و الخبير المحاسب من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو المنح أو امتيازات أخرى (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 11).

➤ المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات والخبير المحاسب بالجزائر: يخضع التشريع الجزائري لمحافظ الحسابات والخبير المحاسبي لثلاث مسؤوليات: المدنية والجنائية والتأديبية في حال تقصيرهم أو ارتكابهم أخطاء تشوب مسيرتهم المهنية.

➤ مراقبة الضغط: آليات مراقبة عمال الشركة المتعاقدة قد وضعت في مستويات مختلفة (عزوز، 2007، صفحة 32)

## 3. الإطار التطبيقي للدراسة:

### 1.3 عملية المعاينة:

➤ مجتمع الدراسة: يتكون من جميع الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لولايات الجنوب بالجزائر والبالغ عددهم 264 فرد على اختلاف وظائفهم.

➤ وحدة المعاينة: مجموع جميع الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لولايات الجنوب بالجزائر باختلاف وظائفهم.

\* حجم العينة ونوع العينة: انطلاقا من حجم مجتمع الدراسة فقد تم اللجوء إلى المعاينة التي هي جملة العمليات التي تسمح بانتقاء مجموعة فرعية من مجتمع الدراسة بهدف تكوين عينة. وعليه فقد تم اختيار عينة عشوائية بسيطة في حدود 156 فرد، بالاستناد على معادلة روبرت ماسون (ROBERT V & DARYLE W, لحساب حجم العينة الموضحة بالمعادلة التالية (1970, p. 601):

$$n = \frac{M}{\left[ \frac{S^2 \times (M - 1)}{pq} + 1 \right]}$$

N: حجم المجتمع؛

S: قسمة الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة 0.95 أي قسمة 1.96 على معدل الخطأ 0.05؛

P: نسبة توافر الخاصية وهي 0.50؛

q: النسبة المتبقية للخاصية وهي 0.50.

وعليه فقد تم توزيع 156 استبيان، وفي الأخير تم استرجاع 122 منها، واستبعد 34 استبيان نظرا

لعدم التعاون الفعال من أفراد العينة.

2.3 أساليب التحليل الإحصائي: تم القيام بتفريغ وتحليل الإستمارة بالاستعانة ببرمجية الحزمة الإحصائية

للعلوم الاجتماعية، إذ تم العمل بالإصدار الثاني والعشرين (Statistical Package For The

Social Sciences (SPSS)، بالاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية:

➤ ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) للتحقق من ثبات أداة الدراسة.

➤ التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الديمغرافية لأفراد مجتمع الدراسة.

➤ عتبة الفصل لمعرفة مدى مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في دعم استقلالية وحياد

المدقق بالجزائر، إذ تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي كما توضح ذلك في أداة الدراسة للإجابة

على فقرات الاستبيان، ثم تم احتساب المدى ب:  $4=1-5$ ، ومن ثم تم تقسيمه على عدد خلايا المقياس للحصول على طول الخلية الصحيح أي  $0.80=4/5$ ، بعد ذلك تم إضافة القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (الواحد الصحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وبالتالي أصبح طول الخلايا كما يلي:

- من 1 إلى 1.80 يمثل **ضعيف جدا** وذلك نحو كل عبارات الاستبيان.
- من 1.81 إلى 2.60 يمثل **ضعيف** وذلك نحو كل عبارات الاستبيان.
- من 2.61 إلى 3.40 يمثل **متوسط** وذلك نحو كل عبارات الاستبيان.
- من 3.41 إلى 4.20 يمثل **جيد** وذلك نحو كل عبارات الاستبيان.
- من 4.21 إلى 5 يمثل **جيد جدا** وذلك نحو كل عبارات الاستبيان.

استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة مدى وجود مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر.

➤ استخدام اختبار الكاي تربيع لمعرفة مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر لدى عينة من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات لولايات الجنوب عند مستوى دلالة أقل أو يساوي 0.05 كمعيار لدلالته أو نفيه.

### 3.3 عرض النتائج ومناقشتها

➤ ثبات أداة الدراسة: تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ حيث يستعمل كمؤشر لقياس ثبات أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان الذي شمل متغيرين، المتغير المستقل (المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق) والمتغير التابع (استقلالية وحياد المدقق بالجزائر) في عبارات ضمنية شملت المتغيرين معا.

ومن خلال النتائج المتحصل عليها لاختبار معامل ألفا كرونباخ لثبات استبانة الدراسة، حيث بلغت قيمة معامل ألفا-كرونباخ 0.821 أي ما نسبته 82.1 %، وهي قيمة مرتفعة وأكبر من الحد الأدنى 0.6 ما يدل على الثبات الجيد للاستبيان، وهذا ما يبين صدق وثبات أداة الدراسة.

➤ وصف الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة: بعد تبويب وتفريغ البيانات في الحاسب الآلي ومعالجتها إحصائياً تمكنت الدراسة من الوصول إلى أن ما نسبته 79.5% من عينة الدراسة من ذكور، و20.5% هم من جنس الإناث، وهذا يدل على أن الغالبية من عينة الدراسة هم من جنس الذكور، فيما كان توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر كالتالي: أعلى نسبة كانت للفئة العمرية من 40 إلى أقل من 50 سنة أي ما نسبته 46.7%، تليها الفئة العمرية من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة بنسبة 28.7%، ثم تليها الفئة العمرية الأكبر من 50 سنة بنسبة 20.5%، أما الفئة الأقل من 30 سنة فقدت بنسبة 4.1%. بينما توزع متغير المستوى التعليمي بين 50.8% لفئة مستوى دراسات عليا، و30.3% لفئة مستوى ماستر، أما النسبة المتبقية 18.9% لفئة مستوى الليسانس. أما فيما يتعلق بمتغير الوظيفة فنجد أن أغلبية أفراد عينة الدراسة محافضي حسابات حيث بلغت نسبتهم 50.8%، ثم تليها فئة خبير محاسبي بنسبة 32.8%، أما الأساتذة الأكاديميين فقد بلغت نسبهم 16.4%. وفيما يخص توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية يلاحظ أن غالبية أفراد العينة ذو خبرة تفوق 15 سنة بنسبة 35.2%، في حين جاءت نسبة 30.3% للأفراد الذين تراوحت خبرتهم بين 10 إلى 15 سنة، وبلغت الفئة التي تتراوح خبرتها بين 5 و10 سنوات 27.9%، أما الفئة التي تقل خبرتها عن 5 سنوات فقد قدرت بـ 6.6% فقط.

➤ تحليل محور الاستبيان:

\* تحليل المحور الخاص بمساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في دعم استقلالية

وحياد المدقق بالجزائر

يتضح أن المتوسطات الحسابية لجميع فقرات محور الدراسة (مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر)، تراوحت ما بين 3.39 و 4.45 إذ حقق المحور ككل متوسط حسابي إجمالي 4.11 وانحراف معياري بلغ 0.694 ما يدل على ضعف تشتت إجابات الأفراد وهذا يقود للقول على أن هناك موافقة جيدة على مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق

في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر لدى ممارسي مهنة التدقيق لولايات الجنوب بالجزائر، أي أن أفراد العينة متفقين على وجود مساهمة للمنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر بمستوى جيد، وتمت معالجة المحور من خلال مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بضبط العوامل المرتبطة بالتدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر ومساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بضبط العوامل المرتبطة بالآليات التحفيزية الخارجية للمدقق في دعم استقلاليته وحياده بالجزائر كما يلي:

#### - البعد الأول: مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بضبط العوامل المرتبطة بالتدقيق

في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر: لأجل اختبار هذا البعد وضعت مجموعة من العبارات في الاستبيان وهي من 1 إلى 5:

يتبين من خلال إجابات المستجوبين من ممارسي مهنة التدقيق لولايات الجنوب بالجزائر، ومن خلال الفقرات 05، 01 و 02، تقع ضمن مجال التقييم "جيد جدا"، حيث سجل أعلى متوسط حسابي فيها بـ 4.45 والمتعلق بالفقرة رقم 05 وانحراف معياري قدره 0.783، وعليه يمكن القول أن غالبية أفراد العينة يقرون بأن المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر تخص المدقق الزامية تحمل المدقق مسؤولياته أثناء أداء عمله تجنبا لأي دعوى قضائية ضده قد تثير الشك في سمعته. كما تساهم المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر عملا بأحكام القانون 10-01 في ضبط كيفية التأهيل العلمي والعملي، تعيين وعزل محافظ الحسابات والخبير المحاسب. ويقرون أيضا بأن المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر تؤكد على محافظ الحسابات والخبير المحاسب إلزامية التحلي بالسلوك الأخلاقي المهني ومنع جلب الزبائن باستغلال الشهرة والصدى لدى الجمهور.

ويتبين من خلال إجابات المستجوبين من ممارسي مهنة التدقيق لولايات الجنوب بالجزائر، ومن خلال الفقرتين 03 و 04، تقع ضمن مجال التقييم "جيد"، حيث سجل أعلى متوسط حسابي فيهما بـ 4.13 والمتعلق بالفقرة رقم 03 وانحراف معياري قدره 0.953، وعليه يمكن القول أن غالبية أفراد العينة يقرون بأن المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر وفقا للقانون 10-01 تضبط طريقة تحديد

الأنتعاب، حجم وكيفية تسيير مكاتب محافظ الحسابات والخبير المحاسب. كما تساهم المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر وفقا للقانون 10-01 في تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية المقدمة، طبيعة علاقة محافظ الحسابات والخبير المحاسب بالزبائن وفترة ارتباطهم وتغييرهم.

أما المتوسط الحسابي العام للفقرات في هذا البعد فقد بلغ 4.25 وانحراف معياري قدره 0.700، والذي يدل على أن تقييم أفراد عينة الدراسة لمدى مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بضبط العوامل المرتبطة بالتدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر بتقييم "جيد جدا"، مما يتطلب من المنظمات والهيئات المهنية المنظمة التركيز أكثر في ضبط العوامل المرتبطة بالمدقق (السلوكية والمادية) وعملية التدقيق لأنها أكثر الأدوات استخداما لممارسة الضغط على المدقق ما يشكل تهديدا حقيقيا لاستقلاليته.

#### - البعد الثاني: مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بضبط العوامل المرتبطة

بالآليات التحفيزية الخارجية للمدقق في دعم استقلاليته وحياده بالجزائر: لأجل اختبار هذا

البعد وضعت مجموعة من العبارات في الاستبيان وهي من 6 إلى 10:

يتبين من خلال إجابات المستجوبين من ممارسي مهنة التدقيق لولايات الجنوب بالجزائر، ومن خلال الفقرة 08، تقع ضمن مجال التقييم "جيد جدا"، حيث سجل متوسطها الحسابي بـ 4.43 والمتعلق بالفقرة رقم 08 وانحراف معياري قدره 0.823، وعليه يمكن القول أن غالبية أفراد العينة يقرون بأن المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر تعمل على إلزامية التحلي بقواعد السلوك الأخلاقي المهني في حالة المنافسة بين مكاتب محافظ الحسابات والخبير المحاسب.

ويتبين من خلال إجابات المستجوبين أيضا، ومن خلال الفقرات 07، 09 و06، تقع ضمن مجال التقييم "جيد"، حيث سجل أعلى متوسط حسابي فيها بـ 4.12 والمتعلق بالفقرة رقم 07 وانحراف معياري قدره 0.976، وعليه يمكن القول أن غالبية أفراد العينة يقرون بأن المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر توصي على ضرورة إنشاء لجنة التدقيق بالمؤسسة الاقتصادية لتعزيز استقلالية وحياد المدقق وجودة التدقيق. كما تحدد المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر وفقا للقانون 10-01 مسؤوليات محافظ الحسابات والخبير المحاسب، العقوبات المترتبة عنها في حالة أي مخالفة أو تقصير أو عن

أي تصرف غير أخلاقي مهني يمس باستقلاليتهم وحيادهم. ويقولون أيضا بأن المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر تعمل على التأكيد بضرورة فصل إيرادات مكاتب التدقيق عن حجم المؤسسة الاقتصادية ومركزها المالي لضمان الاستقلالية والحياد.

كما يتبين من خلال إجابات المستجوبين أيضا، ومن خلال الفقرة 10، تقع ضمن مجال التقييم "متوسط"، حيث سجل متوسطها الحسابي بـ 3.39 والمتعلق بالفقرة رقم 10 وانحراف معياري قدره 1.381، وعليه يمكن القول أن غالبية أفراد العينة يقرون بأن المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر تعمل استحداث آليات مراقبة الضغط .

أما المتوسط الحسابي العام للفقرات في هذا البعد فقد بلغ 3.98 وانحراف معياري قدره 0.689، والذي يدل على أن تقييم أفراد عينة الدراسة لمدى مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بضبط العوامل المرتبطة بالآليات التحفيزية الخارجية للمدقق في دعم استقلاليته وحياده بالجزائر بتقييم "جيد جدا"، مما يتطلب من المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر إصدار معايير جزائرية للتدقيق تحدد الآليات التحفيزية الخارجية للحفاظ على الاستقلالية والحياد وكيفية دعمها؛ التركيز على تفعيل دور لجنة التدقيق في دعم الاستقلالية والحياد؛ تصميم آليات أكثر فعالية لمراقبة أي ضغط أو تهديد قد يتعرض أثناء أداء مهامه.

### 4.3 اختبار الفرضيات:

➤ اختبار الفرضية الرئيسية: لرفض أو قبول الفرضية تم الاعتماد على مستوى الدلالة (Sig) أقل أو يساوي 0.05 كقاعدة لذلك، فإذا كان مستوى الدلالة المحصل عليه أقل أو يساوي 0.05 نقبل الفرضية وإذا كان أكبر منها نفي الفرضية. وبالإطلاع على النتائج المحصل عليها فإن قيمة كاي تربيع للمحور ككل بلغت 56.885 عند درجة حرية 21 ولدلالة إحصائية أكثر فقد بلغت قيمة مستوى المعنوية (Sig) القيمة 0.000 وهي أقل من قيمة مستوى المعنوية المعتمد 0.05 وهي معنوية إحصائية. وهذا ما يقود إلى قبول الفرضية الرئيسية البديلة التي تنص على مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر.

\* اختبار الفرضية الجزئية الأولى: تساهم المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بضبط العوامل

المرتبطة بالتدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر عند مستوى معنوية  $a \leq 0.05$ .

بالإطلاع على النتائج المحصل عليها فإن قيمة معامل كاي تربيع لبعده مساهمة المنظمات والهيئات

المنظمة لمهنة التدقيق بضبط العوامل المرتبطة بالتدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر بلغت

81.098 عند درجة حرية 12 ولدلالة إحصائية أكثر فقد بلغت قيمة مستوى المعنوية (Sig) القيمة

0.000 وهي أقل من قيمة مستوى المعنوية المعتمد 0.05 وهي معنوية إحصائيا. وهذا ما يقود إلى قبول

الفرضية الجزئية الأولى البديلة التي تنص على مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بضبط

العوامل المرتبطة بالتدقيق في دعم استقلالية وحياد المدقق بالجزائر.

\* اختبار الفرضية الجزئية الثانية: تساهم المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بضبط العوامل

المرتبطة بالآليات التحفيزية الخارجية للمدقق في دعم استقلاليته وحياده بالجزائر عند مستوى

معنوية  $a \leq 0.05$ .

بالإطلاع على النتائج المحصل عليها فإن قيمة معامل كاي تربيع لبعده مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة

لمهنة التدقيق بضبط العوامل المرتبطة بالآليات التحفيزية الخارجية للمدقق في دعم استقلاليته وحياده بالجزائر

بلغت 46.000 عند درجة حرية 11 ولدلالة إحصائية أكثر فقد بلغت قيمة مستوى المعنوية (Sig)

القيمة 0.000 وهي أقل من قيمة مستوى المعنوية المعتمد 0.05 وهي معنوية إحصائيا. وهذا ما يقود

إلى قبول الفرضية الجزئية الثانية البديلة التي تنص على مساهمة المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق

بضبط العوامل المرتبطة بالآليات التحفيزية الخارجية للمدقق في دعم استقلاليته وحياده في الجزائر.

#### 4. خاتمة:

منح المشرع الجزائري للمنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر صلاحيات هامة في تسيير

مهنة التدقيق وتطويرها، التنظيم والإشراف، المراقبة والتأديب في حال قيام المدقق بإهمال أو تقصير أو مخالفة

القواعد المهنية والأخلاقية المنصوص عليها قانونا وفقا للمعايير الدولية والمحلية للتدقيق. لها أيضا دور هام في

المساهمة بدعم استقلالية وحياد المدقق من خلال تحديد ضوابط الاستقلالية والحياد فهذه الأخيرة تتأثر



بمجموعة من العوامل التي تعرضها لمخاطر الضعف أو فقدان ما من شأنه أن يكون الأثر السلبي على أداء عمل المدقق أثناء مهمة التدقيق .

➤ **نتائج الدراسة:** توصلت الدراسة إلى أن المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر:

- تساهم في ضبط العوامل السلوكية بتحديد كيفية التعيين والعزل، التأهيل العلمي والعملية للخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات بالجزائر وفقا للقوانين المنصوص عليها، وتؤكد إلزامية التحلي بالسلوك الأخلاقي المهني ومنع استغلال الشهرة والصدى لدى الجمهور لجلب الزبائن؛
- تساهم في ضبط العوامل المادية بتحديد أتعاب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بالجزائر لتفادي أي ضغط محتمل أو تعارض للمصالح، أيضا تحدد كيفية تسيير مكاتبهم وحجمها؛
- تساهم بضبط العوامل المرتبطة بعملية التدقيق من حيث التحكم وامتداد تسيير النتائج؛
- تساهم بضبط العوامل المرتبطة بالمدقق والتدقيق معا من خلال تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية التي يمكن تقديمها، وطبيعة العلاقة بين الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات بالزبون، إضافة إلى تحديد فترة الارتباط بينهما وإجراءات تغيير الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات بالجزائر؛
- تخص المدقق إلزامية تحمل مسؤولياته أثناء عمله تجنباً لأي دعوى قضائية ضده قد تثير الشك في سمعته وفقدان استقلاليته وحياده؛
- تعمل على التأكيد بضرورة فصل إيرادات مكاتب التدقيق عن حجم المؤسسة الاقتصادية ومركزها المالي لضمان الاستقلالية والحياد؛
- توصي بضرورة إنشاء لجنة التدقيق بالمؤسسة الاقتصادية لتعزيز استقلالية وحياد المدقق وضمان جودة أداء مهمة التدقيق؛
- تعمل على إلزامية التحلي بقواعد السلوك الأخلاقي المهني في حالة المنافسة بين مكاتب محافظ الحسابات والخبير المحاسب؛

- تحدد المسؤوليات القانونية الثلاثة التي يخضع لها الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والعقوبات المترتبة عنها في حالة أي مخالفة أو تقصير أو أي تصرف غير أخلاقي مهني يمس استقلاليتهم وحيادهم كما تعمل على استحداث آليات لمراقبة الضغط؛
- غياب معيار جزائري للتدقيق حول متطلبات استقلالية وحياد المدقق بالجزائر يفسر ضوابطها وآليات دعمها.

## 5. قائمة المراجع:

- 1- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 26 (العدد 42). الجزائر.
- 2- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 20 (العدد 42). الجزائر.
- 3- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 70 (العدد 42). الجزائر.
- 4- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 37 (العدد 42). الجزائر.
- 5- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 21 (العدد 42). الجزائر.
- 6- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 22 (العدد 42). الجزائر.
- 7- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 19 (العدد 42). الجزائر.
- 8- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 27 (العدد 42). الجزائر.

- 9- الجريدة الرسمية. (2010). القانون 01-10 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 67 (العدد 42). الجزائر.
- 10- الجريدة الرسمية. (2010). القانون رقم 01-10 مؤرخ في 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 3 (العدد 42). الجزائر.
- 11- الجريدة الرسمية. (2012). المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 2 رمضان عام 1433 الموافق ل21 يونيو 2012 المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره. المواد 01-02-03-05 (العدد 43). الجزائر.
- 12- الجريدة الرسمية. (2010). قانون 01-10 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. المادة 05 (العدد 42). الجزائر.
- 13- الجريدة الرسمية. (2011). مرسوم رئاسي 11-85 مؤرخ في 16 فبراير سنة 2011 يتضمن تنظيم شركة مناجم الجزائر المسماة منال ش. ذ. أ. المادة 18 (العدد 12). الجزائر.
- 14- عمر علي عبد الصمد. (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي. الجزائر، الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
- 15- عمر قمان، و شهاب إليمي. (2011). هيكلية المنظمات المهنية المتعلقة بالمراجعة وأثرها في ترقية المراقبة والإشراف على تطبيق النظام المحاسبي المالي. مجلة دفاتر إقتصادية، المجلد 2 (العدد 1).
- 16- ميلود عزوز. (2007). دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربية-بسكرة-(رسالة ماجستير). كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، الجزائر: جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة.
- 17- نجوى عبد الصمد. (2022). ضبط وتنظيم مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري. عين مليلة، الجزائر: دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع.

18- ROBERT V, K., & DARYLE W, M. (1970). Determining Sample Size for Research Activities (Vol. 30). EDUCATIONAL AND PSYCHOLOGICAL MEASUREMENT.