

التزام مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق

الكشوفات المالية - دراسة عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر العاصمة وبومرداس خلال سنة 2020 -

Commitment of practitioners of the external audit profession in Algeria to the requirements of the Algerian standard for auditing No. 300 marked with planning the auditing of financial statements

- Study of a sample of Account Governors and accounting experts in Algiers and boumerdes during the year 2020 -

لعروم محمد أمين<sup>1\*</sup>، فقير سامية<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محبر أداء المؤسسات الاقتصادية في ظل الحركة الاقتصادية الدولية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس (الجزائر) (m.larroum@univ-boumerdes.dz)

<sup>2</sup> محبر أداء المؤسسات الاقتصادية في ظل الحركة الاقتصادية الدولية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس (الجزائر) (fekirsamia@yahoo.fr)

تاريخ الاستلام: 2020/07/10؛ تاريخ القبول: 2021/10/25؛ تاريخ النشر: 2021/07/01

**ملخص:** جاءت هذه الدراسة لعرض أهم المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، مع التركيز على أهم ما جاء في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم "تخطيط تدقيق الكشوفات المالية" موضوع دراستنا، إضافة الى ذلك معرفة مدى التزام المدققين بتطبيق متطلباته أثناء تأدية مهامهم، اذ تناولت الدراسة على الجانب النظري التي تم التطرق فيه الى متغيرات الدراسة، أما التطبيقي كانت عبارة عن دراسة استبائية وزعت على عينة من ممارسي المهنة ذوي خبرة في الميدان التي بلغ عددهم 264 لاستقصاء رأيهم حول درجة الالتزام بمتطلبات ومحتوى المعيار أثناء تأدية مهمتهم، وللوصول الى النتائج المرجوة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي عند توزيع الاستبيان على أفراد العينة ومعالجة الإجابات بالبرنامج الاحصائي SPSS22، من خلال النتائج المتحصل عليها اتضح أن المهنيين يلتزمون بتطبيق متطلبات والتزامات المعيار الجزائري رقم 300 هذا نظرا للدور الفعال التي تلعبه التخطيط حسب وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

**الكلمات المفتاحية:** تدقيق خارجي؛ خبراء محاسبين؛ معايير التدقيق الجزائرية؛ قوائم مالية؛ محافظ حسابات.

تصنيف JEL: M41؛ M42.

**Abstract:** This study came to present the most important Algerian auditing standards issued by the National Accounting Council, with a focus on the most important of what came in the Algerian standard for auditing No. 300 tagged "planning audit of financial statements" subject of our study, In addition to that, the extent of auditors' commitment to apply its requirements during the performance of their tasks, as the study dealt with the theoretical aspect in which the variables of the study were addressed, while the applied was a questionnaire study distributed to a sample of profession practitioners with experience in the field that numbered 264 to seek their opinion On the degree of compliance with the requirements and content of the standard while carrying out their mission, In order to reach the desired results, an analytical descriptive method was used when distributing the questionnaire to the sample members and addressing the answers in the SPSS22 statistical program, it became clear through the results obtained that the professionals are committed to applying the requirements and obligations of the Algerian Standard No. 300, in view of the effective role that planning plays according to the point of view of the study sample .

**Keywords:** External audit; Accounting experts; Algerian auditing standards; financial statements; Account Governor.

**Jel Classification Codes:** M42 ؛M41.

\* المؤلف المرسل.

## I - تهيد :

يعرف التخطيط لمهمة تدقيق القوائم المالية على أنها عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد نهاية الفترة السابقة ويتم لغاية انتهاء التدقيق الجاري، بهدف التقليل من الوقوع في الأخطاء بالإضافة الى اكتشاف المشاكل المحتملة، حيث يمثل تطبيق مضمون ومحتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية له أهمية بالغة في الممارسات المهنية في الجزائر، هذا خلال ابراز الغاية من التخطيط لمهمة لتدقيق الكشوفات المالية.

وعلى ضوء ما تم التطرق إليه فان الإشكالية الرئيسية لدراستنا تم صياغتها في السؤال الجوهرى التالي: ما مدى تقييد المدقق الخارجى بتطبيق متطلبات المعيار الجزائري رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية أثناء أداء مهمته؟

من خلال السؤال السابق يمكن طرح الأسئلة الفرعية:

- هل التخطيط الجيد لتدقيق القوائم المالية يساهم في تسهيل المهمة ويقلل فرص الوقوع في الأخطاء؟
- هل يلتزم المدققون بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية أثناء تأدية مهمتهم؟ .
- لغرض معالجة الإشكالية المطروحة، يتم طرح الفرضيتين التاليتين:
- ان للتخطيط دور كبير في مهمة تدقيق القوائم المالية هذا ما يجعله يسهل مهمة التدقيق؛
- لا يلتزم المدققون الخارجيون أثناء تأدية مهمتهم بمتطلبات ومضمون المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية.

حيث هذه الدراسة لمحاولة التعرف على مدى تطبيق ممارسي المهنة متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 كمعيار أول من معايير العمل الميداني ووضع خطة عمل يستند عليها المهنيون أثناء تأدية مهامهم، لكون أن التخطيط الجيد والمنظم يجعل المهمة ذات كفاءة وفعالية عالية.

للتوسع أكثر في هذا الموضوع تم الرجوع الى بعض الدراسات السابقة التي تطرقت الى هذا المعيار من شتى الجوانب بالرغم من نقصها لكن يمكن حصر أهمها فيما يلي:

- دراسة (الحايك أيمن، ظريف مريم، 2018) تحت عنوان: تخطيط تدقيق الكشوفات المالية وفق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 والمعايير الدولية للتدقيق، جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية، الذي يعتبر من بين مفاتيح نجاح مهمة التدقيق، إذ أبرز الباحثين على أهمية هذا المعيار في مساعدة ممارسي المهنة في القيام بمهمتهم على أكمل وجه والمساهمة في جمع أكبر عدد ممكن من أدلة الإثبات التي يتم الاستناد عليها من أجل دعم رأيه الفني الحايدي حول صدق ومصداقية القوائم المالية.
- دراسة (لقليطي الأخضر، ديلمي عمر، زروخي فيروز، 2012) تحت عنوان: أهمية تطبيق المعيار الدولي رقم 300 والمتعلق بالتخطيط في عملية المراجعة، إذ تم تسليط الضوء على المعيار الأول من معايير العمل الميداني وأوجب على المدقق القيام بعملية التخطيط والاشراف على المساعدين كما حددت فيه النقاط الأساسية لعملية التخطيط وذلك لفهم أعمال العميل محل التدقيق حيث تهدف عملية التخطيط الى زيادة فاعلية الأداء المهني.

**1.1- معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة :** سعت المنظمات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر الى تبني معايير تدقيق محلية قصد تحسين وتطوير المهنة محليا ومحاولة تدويلها عالميا إضافة الى ذلك جعل هذه المعايير كمرجع ودليل يستند اليه أثناء تأدية مهامهم والرجوع اليه عند الضرورة في ظل صعوبة ترجمة معايير التدقيق الدولية المعدة بالإنجليزية<sup>1</sup>.

تعود فكرة اصدار هذه المعايير الى سنة 2016 عن طريق لجنة متابعة المعايير التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة. لكن بعد سنوات الدراسة والتحليل تم اصدار هذه المعايير المحلية التي سميت بمعايير التدقيق الجزائرية NAA على شكل أربع مقررات كل مقرر يحتوي على أربعة معايير محلية تتناول عناصر التدقيق، وكان اصدار أول مقرر في 04 فيفري 2016، وتبعته المقررات الأخرى عبر عدة فترات. يمكن حصر معايير التدقيق الجزائرية NAA الصادرة الى غاية تاريخ اليوم فيما يلي<sup>2</sup>:

**1.1- معايير التدقيق الجزائرية الصادرة في المقرر رقم 002:** تم إصدار أول مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية بموجب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المنشور في الجريدة الرسمية لوزارة المالية، حيث وفق المادة الاولى من الجريدة الرسمية فقد تم وضع أربعة معايير حيز التنفيذ على المستوى المحلي والتي استهدفت الكشوفات المالية وذلك على جميع أشكال مهام التدقيق سواء كانت قانونية أم تعاقدية، حيث يشمل هذا المقرر المعايير الجزائرية الموالية:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 " اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق": تناول هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة والقائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق، وكذا كل الشروط التي تخص مهمة تدقيق القوائم المالية التاريخية الكلية أو الجزئية، لعل

أهمها هي الشروط المسبقة للتدقيق التي أقرها المعيار في فقرته السابعة والتي اجتمعت في المرجع المحاسبي طبق مقبول بالنظر الى خصائص المؤسسة وهدف القوائم المالية، وكذا اعتراف وادراك الإدارة وتحمل مسؤولياتها فيما يخص الاعداد والعرض الصادق للقوائم المالية، إضافة الى وضع نظام رقابي داخلي فعال يسهل من مأمورية المدقق على اكتشاف الانحرافات ويساعد على الحد من الغش، وأخيرا عدم وضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام بالمهمة. اذ يهدف هذا المعيار الى قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى عليها التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها وذلك في ضمان اجتماع الشروط المسبقة للتدقيق، التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة على أحكام مهمة التدقيق التي يتم تدوينها في رسالة مهمة التدقيق. اذ نجد في هذه الرسالة هدف ونطاق التدقيق، مسؤوليات المدقق تجاه الإدارة والعكس، مخطط مهمة التدقيق؛

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 "التأكيدات الخارجية"**: عالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيدات الخارجية التي تتصف بالمصادقية والموثوقية، بهدف الحصول على أدلة اثبات التي يستند عليها في مهمته لدعم رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية، حيث عرف المعيار تلك التأكيدات الخارجية على أنه دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة الى المدقق من طرف الغير سواء كان على شكل ورقي، الكتروني، أو شكل اخر؛

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 "أحداث تقع بعد اقفال الحسابات - الاحداث اللاحقة"**: تطرق هذا المعيار الى التزامات المدقق تجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية. قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة: بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، وبعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد القوائم المالية من طرف الهيئة المداولة. وأما هدف المدقق من جمع هذه المعلومات حسب ما نص عليه المعيار هو: الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين اعداد القوائم المالية وتاريخ اعداد التقرير والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية"**: يعالج هذا المعيار الزامية تحصيل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الجهة المسؤولة على الحكم في المؤسسة هذا في اطار تدقيق القوائم المالية، حيث تم تعريف التصريحات الكتابية في نص المعيار على أنها كل المعلومات الضرورية للمدقق في اطار تدقيق القوائم المالية، كما بين المعيار في فقرته الخامسة على أهداف المدقق والتي حصرها في الحصول على تلك التصريحات الكتابية من الإدارة كوسيلة لتؤكد أن الإدارة قامت بكل مسؤولياتها وكذا شمولية المعلومات المقدمة للمدقق أثناء تدقيقه للقوائم المالية؛

**2.1- معايير التدقيق الجزائرية الصادرة في المقرر رقم 150**: في نفس السياق قامت الجزائر في نفس السنة بإصدار المقرر رقم 150 الذي تضمن اصدار أربعة معايير جزائرية أخرى الذي كان في أكتوبر 2016، هذه المعايير تتمثل فيما يلي<sup>3</sup>:

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"**: يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لمهمة تدقيق القوائم المالية وهذا موضوع دراستنا سوف يتم التطرق اليه في المحور الثاني؛

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المنقعة"**: يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المنقعة في إطار تدقيق القوائم المالية، حيث يقصد بها هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول الى نتائج لتأسيس رأيه وتتضمن كل المعلومات المتضمنة في الحاسبة والمؤدية الى اعداد القوائم المالية كالتقارير المحاسبية القاعدية كدفتر الأستاذ واليومية، وكذا الوثائق الثبوتية كالفواتير والصكوك التي تشكل مصدرا مهما للعناصر المنقعة. كما تتضمن المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية وكل المعلومات المتاحة والتي يمكن الاستناد عليها في مهمته. حيث تعتبر هذه العناصر المنقعة ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره، شرط أن يتم جمعها من مصادر ذات مصداقية اذ نص المعيار في فقرته العاشرة على مصادر جمعها وأقر أن العناصر التي يتم جمعها من مصادر خارجية أكثر مصداقية من تلك المجمعة من مصادر داخلية، كما أن العناصر التي يتم الحصول عليها مباشرة كالملاحظة العينية أكثر مصداقية من تلك المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات، إضافة الى ذلك العناصر المنقعة أكثر مصداقية اذا وجدت على شكل وثائق سواء أكانت ورقية أو الكترونية، كما أن العناصر المجمعة المتكونة من الوثائق الاصلية أكثر مصداقية من تلك المتكونة من النسخ؛

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية - الارصدة الافتتاحية"**: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، حيث تتضمن الأرصدة الافتتاحية المبالغ الواردة في القوائم المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات، مثل: الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة: الالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.

كما وضح المعيار الجزائري هدف المدقق في اطار مهمة التدقيق الأولية اذ يجب عليه جمع العناصر المنقعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن قد تم عند إعادة الافتتاح نقل ارصدة اقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي احتلال له تأثير معتبر على الكشوفات المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية، وكذا الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في اعداد القوائم المالية للفترة الجارية، بالإضافة الى الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في اعداد القوائم المالية للفترة الجارية؛

– **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوفات المالية"**: يعالج التزام المدقق بتشكيل رأي حول القوائم المالية بالإضافة الى شكل ومضمون تقرير عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى الى صياغة رأي فني معدل، حيث عرف المعيار هذا الراي على أنه ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلص الى اعداد القوائم المالية في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

كما لخص المعيار في فقرته الثانية أهداف المدقق التي تتمثل في تشكيل رأي حول القوائم المالية قائم أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المنقعة المجمعة، بالإضافة الى التعبير بوضوح عن هذا الراي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الراي.

**3.1- معايير التدقيق الجزائرية الصادرة في المقرر رقم 23**: نص المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، على ادخال أربع معايير جزائرية حيز التنفيذ وهي<sup>4</sup>:

– **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 "الإجراءات التحليلية"**: يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، اذ يجب استخدامها أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق، اذ تسمح هذه الإجراءات التحليلية الموضوعية حيز التنفيذ أثناء التعرف على المؤسسة ومحطة لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر.

عرف المعيار في فقرته الثالثة الإجراءات التحليلية على أنها تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، اذ تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للمؤسسة أو لمؤسسات مشابهة، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء الى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير المتوقعة.

كما تطرق المعيار الجزائري في فقرته الرابعة الى أهداف المدقق والتي أقر بوجوب جمع العناصر المنقعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، عليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في الجمل بين معرفته المكتسبة للمؤسسة وقوائمها المالية، كما يجب على المدقق تقدير ملائمة اجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكدات المحددة، كما يجب عليه التأكد من فعاليته في كشف احتلال ما، والذي اذا أخذ على حدى أو أضيف لاحتلالات أخرى قد يؤدي الى اختلالات معتبرة في القوائم المالية، حيث يمكن اللجوء الى استعمال النسب والمعدلات لأداء إجراءات تحليلية موضوعية مادية عندما تتناول هذه الأخيرة كما هائلا من المعطيات القابلة للتنبؤ عبر الزمن، بالإضافة الى ذلك يجب عليه أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق القوائم المالية مع معرفته للمؤسسة؛

– **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الاستغلال"**: يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوفات المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد الكشوفات المالية، حيث يجب على المدقق جمع عناصر منقعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعية من طرف الإدارة أثناء اعداد وعرض القوائم المالية.

كما وضح المعيار في فقرته الثامنة على أهداف المدقق وحصرتها في جمع العناصر المنقعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في اعداد القوائم المالية لفرضية استمرارية الاستغلال، وكذا استخلاص النتائج حول وجود عدم يقين معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله وذلك انطلاقا من العناصر المنقعة التي المجمعة وتحديد تأثير ذلك على التقرير؛

– **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"**: يعالج المعيار الجزائري شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي، حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

كما وضح المعيار في احدى فقراته العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي ولخصها في وجوب المدقق الاخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذلك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي، كما وضح أنه بالرغم من اختلاف أهداف كل من التدقيق الداخلي والخارجي فقد يمكن أن تشابه بعض الوسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الوظيفتين؛

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق": يعالج المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يتم اختياره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان اخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة الى كفايات الاخذ باستنتاجات الخبير، اذ عرف المعيار الخبير المعين من طرف المدقق على أنه شخص طبيعي أو هيئة ذات خبرة في ميدان اخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية؛

**4.1- معايير التدقيق الجزائرية الصادرة في المقرر رقم 077:** تم صدور هذا المقرر في 24 سبتمبر 2018 ويعد آخر إصدارات لجنة متابعة المعايير التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة الى غاية اليوم، اذ يهدف هذا المقرر الى وضع أربعة معايير جزائرية حيز التنفيذ انطلاقا من التاريخ السابق المتمثلة فيما يلي<sup>5</sup>:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 "وثائق التدقيق": يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق القوائم المالية، حيث عرف المعيار وثائق التدقيق على أنها تلك ملفات العمل التي يعدها المدقق أو التي تحصل عليها أو احتفظ بها في اطار أدائه للمهمة الموكلة اليه، وتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة والعناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل اليها المدقق والتي قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير الكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف. تسمح وثائق التدقيق بدورها في دعم استنتاج المدقق بالنظر الى أهدافه العامة بالإضافة الى تأكيد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأدائه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة. كما تسمح وثائق التدقيق المعدة من طرف المدقق في مساعدة فريق المهمة في تخطيط التدقيق وأدائه وتمكينهم من تقديم تقرير عن أعمالهم؛

كما تطرق المعيار في فقرته الخامسة على أهداف المدقق في تحضير الوثائق التي تشكل ملفا ملامئا وكافيا للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره، وكذا تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية؛

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 "العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة-": جاء هذا المعيار ليعالج مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة للمعايير 330 و500 وكذا المعايير الأخرى، حيث جاء تحت تسمية اعتبارات خاصة كونه يخص جوانب محددة المخزونات، القضايا والتزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوفات المالية؛

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السر في التدقيق": يتم تطبيق هذا المعيار عند تقرير المدقق القيام باستخدام السبر لإنجاز إجراءات التدقيق، اذ يعالج طريقة استخدام السبر الاحصائي والغير الاحصائي لاختيار عينة ما، اذ يتم السبر احصائيا عندما تتوفر فيه الاختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة بالإضافة الى استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج السبر. بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينة. وفي حالة عدم توفر هاتين الخاصيتين تعد طريقة سبر غير احصائية؛

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها": جاء هذا المعيار ليعالج واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوفات المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

انطلاقا مما يمكن القول أن لجنة متابعة المعايير التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة قامت بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق بعد سنوات عديدة من الدراسة والتفكير والتحليل الا أن قامت اصدار أول مقرر سنة 2016، اذ كانت هذه المعايير على شكل إصدارات حاملة لمقررات موقعة من طرف وزير المالية وهي 16 معيار حاليا المفسرة لمراحل التدقيق التي يمر بها محافظ الحسابات أثناء مهامه، والتي تعد غير اجبارية الى ان محافظ الحسابات يستطيع العمل بما اثناء تأدية مهامه، لأنها تتوافق مع طبيعة المهنة في الجزائر والنصوص القانونية المنظمة لها.

بعد تقدم معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة يمكن القول ان لهذه المعايير أهمية في تطوير وتحسين مهنة التدقيق في الجزائر وهذا عبر الرفع من مستوى المهنة بدرجة أولى والمهنيين بدرجة ثانية، كما تساعد على تطوير عمل مكاتب التدقيق وجعلها أكثر تطورا وتقدما هذا ما يجعلها تنافس المكاتب الدولية وتساهم على تدويل المهنة تمهيدا لتبني معايير التدقيق الدولية، بالإضافة الى هذا تعد معايير التدقيق كمرجع ودليل استرشادي يستند عليه من طرف المهنيين أثناء تأدية مهامهم والرجوع اليها في حالة أي غموض خاصة سهلة الفهم والدراسة كونها معدة باللغة الوطنية أي العربية والفرنسية عكس المعايير الدولية التي أعدت باللغة الإنجليزية فيصعب فهمها وحتى ترجمتها<sup>6</sup>

**2.I- شحة عن محتوى ومضمون المعيار الجزائري رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية :** تم صدور هذا المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 ضمن المقرر رقم 150 الذي يضمن الأربعة معايير الثانية الصادرة في 11 أكتوبر 2016، حيث يمكن حصر ما جاء في محتواه بشكل مختصر عبر النحو التالي<sup>7</sup>:

**1.2- مفهوم تخطيط تدقيق الكشوفات المالية :** حسب ما جاء في مضمون المعيار الجزائري للتدقيق يقصد بالتخطيط على أنه: "عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة أو مرتبطة بنهاية التدقيق السابق ويتواصل طوال المهمة الى غاية الانتهاء من التدقيق الجاري".

**2.2- الهدف الذي يرمي اليه المدقق وتنظيم المهمة:** يهدف المدقق الى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة الموكلة اليه بكفاءة وفعالية عالية، حيث في هذا الإطار يستوجب على المدقق اعداد استراتيجيات تدقيق وبرنامج عمل حسب حجم المؤسسة موضوع التدقيق وحجم الاعمال التي يتعين إنجازها. اذ تصف استراتيجيات التدقيق المنهج العام للأعمال لا سيما التي تتضمن نطاق، رزنامة توجيه الاعمال، بالإضافة الى اعتبارات الدلالة المعمول بها والمبادئ التوجيهية لتحضير برنامج العمل.

أما فيما يخص برنامج العمل يحدد بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات التي تعد ضرورية خلال السنة المالية لوضع خطة للمهمة الموكلة للمدقق، قصد تقليص مخاطر التدقيق الى مستوى ضعيف ومقبول، وللمدقق الحرية في تحين، تعديل وتغيير استراتيجيات التدقيق وبرنامج العمل كلما اقتضت الضرورة لذلك.

انطلاقاً من هذا يمكن القول أن التخطيط الجيد للمهمة يساعد المدقق على التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب أي التنبؤ بها قبل حدوثها، كما أن التنظيم الجيد والتسيير الصحيح لمهمة التدقيق يجعلها أكثر فعالية وذات كفاءة عالية. كما أن التخطيط الملائم يساعده على اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة، بالإضافة الى التسيير والاشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ومراجعة أعمالهم.

**3.2- مجال التطبيق:** يدرس المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوفات المالية؛

**4.2- الواجبات المطلوبة:** تطرقت الواجبات المطلوبة الى العناصر التالية:

- اشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة: أوضح هذا العنصر الى وجوب اشراك المسؤول والأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة أن يساهموا في تخطيط مهمة التدقيق ويعود ذلك رفع كفاءة وفعالية عملية التخطيط نظراً لخبرتهم ومعارفهم التي يكتسبوها؛

- **تخطيط مهمة التدقيق:** عند التخطيط لمهمة التدقيق يجب على المدقق اعداد استراتيجيات عامة لذلك التي تتكيف وتتناسب مع المهمة المكلف بها محددات نطاق، رزنامة ومنهج التدقيق، معطيات المبادئ التوجيهية لإعداد برنامج العمل.

عند اعداد المدقق للاستراتيجية العامة لمهمة التدقيق يجب عليه:

- التعريف بخصوصيات المهمة محددات نطاقها؛

- التحقق من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره لوضع رزنامة التدقيق والتخطيط لطبيعة الاتصالات المطلوبة؛

- الاخذ بعين الاعتبار العوامل التي يعتبرها مهمة، وفقاً لحكمه المهني الخاص، قصد توجيه الاعمال التي يتعين إنجازها من طرف الفريق المكلف بالمهمة.

بالإضافة الى ذلك يجب على المدقق اعداد برنامج عمل يتضمن وصف دقيق ل:

- طبيعة، رزنامة ونطاق الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر؛

- طبيعة، رزنامة ومدى إجراءات التدقيق التكميلية التي تم التخطيط لها على مستوى التأكيدات المحددة ضمن المعيار التدقيق الجزائري رقم 330؛

- وضع إجراءات التدقيق المخططة الأخرى المطلوب وضعها بغية إنجاز المهمة وفق للمعايير الجزائرية للتدقيق.

## **II - الطريقة والأدوات:**

**II 1- تقديم الدراسة الميدانية:** للتعرف أكثر على الدراسة الإجابة على الإشكالية المطروحة قام الباحث بإعداد استبيان وتوزيعه بطريقة عشوائية على عدد من المهنيين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق كالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات بغية الحصول على إجابات تساعد الباحث للحصول على إجابة عن الإشكالية المطروحة أنفاً للوصول الى النتائج المرجوة.

من خلال تصميم استبيان يتكون من محورين رئيسيين:

**ال محور الاول:** تم تخصيصه لمعرفة مكانة التخطيط لعملية التدقيق في تسهيل المهمة والمساعدة على التقليل من ارتكاب الأخطاء؛

**ال محور الثاني:** خصص كذلك لمعرفة درجة تقييد المهنيين بمتطلبات المعيار الجزائري رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية.

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم توزيع 264 استمارة على مجتمع الدراسة التي شملت المهنيين المتخصصين في ميدان المحاسبة والتدقيق من أمثال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المتواجدين في العاصمة وبومرداس في الفترة الممتدة بين 20 الى 30 مارس 2020 .

بعد استرجاع كل الاستمارات تم تفرغ بيانات الاستبيان وادخالها عبر البرنامج الإحصائي "IBM SPSS Statistics 22"، لتحليل النتائج المتحصل عليها استناداً ببعض الأدوات والاختبارات الإحصائية المتمثلة في: التكرارات، حساب المتوسط الحسابي لمعرفة الرأي العام لإجابات

أفراد العينة، والانحراف المعياري لمعرفة الاتجاه العام لآراء الأفراد، وكذا معامل ألفا كرومباخ لدراسة ثبات الاستبيان، واختبار T pour échantillon unique من أجل اختبار الفرضيات.

**1.1- عينة الدراسة:** لجمع عدد كبير من الإجابات حول الاستبيان الموزع من الباحث تم القيام بالتوزيع عن طريق الاعتماد على الأسلوب المباشر للمهنيين وهذا عن طريق التنقل اليهم سواء الى مكاتب التدقيق، إضافة الى نشر الاستمارات بصيغتها الالكترونية المعدة عبر GOOGLE DRIVE في مختلف المجموعات التي تضم المهنيين والاكاديميين المتخصصين في مهنة المحاسبة والتدقيق الخارجي. إذ أن الاستبيان في صيغته الالكترونية سهل على افراد العينة الإجابة في وقت سريع وبسيط عكس الاستمارة الورقية فقد يتم فقدانه وصعوبة استرجاعها. لقد تم توزيع عدة استمارات لأفراد مجتمع الدراسة محاولة من الباحث جمع أكبر إجابات ممكنة وكذا تحصيل عدد معتبر من المعلومات، في نهاية المطاف اعتمد الباحث في التحليل على 264 استمارة قابلة للتحليل والتي تمثل إجابات أفراد العينة في الدراسة التطبيقية.

### 2.1- الاختبارات الأولية لأداة القياس:

- **اختبار ثبات الاستبيان:** قبل قياس درجة ثبات الاستبيان المعد والموزع على أفراد العينة تم دراسة صدقه من خلال عرضه على محكمين مختصين في هذا الميدان، فبعد تدوين الملاحظات المحددة من طرفهم واجراء كل التعديلات اللازمة تم اعداد الصيغة النهائية للاستبيان وتوزيعه على أفراد العينة. بعد ذلك تم اختبار ثبات الاستبيان عن طريق معامل الثبات المعروف ألفا كرومباخ، فكما هو معلوم يكون الاستبيان مقبول عندما تفوق 0,60.

بعد القيام بالاختبار تم ملاحظة أن قيمة ألفا كرومباخ بلغت 0,665، حيث تعد هذه القيمة مرتفعة وأكبر من 0,60 وقرينة جدا للواحد هذا ما يفسر أن ثبات الاستبيان المعد، كما ذكر في الخاصية المعروفة أن الفا كرومباخ محصور بين الصفر والواحد وقرينه للواحد يدل على ثبات الاستبيان.

- **أدوات تحليل البيانات:** قصد تحليل البيانات المتحصل عليها والمستخرجة عبر البرنامج الاحصائي تم الاستناد على بعض أدوات التحليل التي تساعد على ذلك كالتكرارات والنسبة المئوية لكل فئة هذا المعرفة الغالبة التي قامت بالإجابة على الاستبيان، بالإضافة الى المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لقياس درجة انحراف كل عبارة عن متوسطها الحسابي ومعرفة تشتت إجابات أفراد الدراسة. أما فيما يخص اختبار الفرضيات يتم الاعتماد على unique T pour échantillon، كذلك تم الاعتماد على "مقياس ليكارت الثلاثي" الذي يبين عن الخيارات التي يجب على أفراد العينة الإجابة بما (نعم، لا، محايد).

### III- النتائج ومناقشتها:

**1.III- نتائج البيانات الشخصية لعينة الدراسة:** قبل الانطلاق في تحليل النتائج المتحصل عليها عبر البرنامج الاحصائي، سيتم في هذا العنصر تحليل النتائج التي تخص البيانات الشخصية لعينة الدراسة.

**1.1- المؤهل العلمي:** تم القيام في هذا العنصر التعرف على الفئة الغالبة في الإجابة حول الاستبيان حسب المؤهل العلمي لكل فرد، كما هو موضح الملحق رقم 1، من خلال تلك النتائج تبين أن كل المحييين ذوي الشهادات المهنية نظرا لكونهم مهنيين ليس أكاديميين، أي لا يمارسون مهنة التدريس بل يمارسون المهن الحرة أي مهنة المحاسبة والتدقيق في مكاتبتهم الخاص، حيث أغلبهم لديهم شهادة الليسانس وهذا عائد الى أحكام ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر والتي تشترط الحصول على شهادة ليسانس فقط، ولا تولى أي اهتمام للشهادات الأخرى.

**2.1- الوظيفة:** من خلال النتائج المتحصل عليها تبين أن ممارسي مهنة محافظة الحسابات قدر بنسبة 39,8%، في حين أن ممارسين مهنة خبير المحاسبي يشكلون نسبة 60,2% فقط، كما هو مبين في الملحق رقم 2، حيث يمكن القول إن هذا الفرق راجع وجود عدد كبير من محافظي الحسابات مقارنة بالخبراء المحاسبين في المجتمع.

**3.1- الخبرة المهنية:** من خلال النتائج التي تم الحصول عليها والظاهرة في الملحق رقم 3 تبين أن الفئة الغالبة أصحاب الخبرة العالية التي تكون خبرتهم بين 6- 10 سنوات خبرتهم المقدر عددهم ب 154 فرد بنسبة 58,3%، يليها أصحاب الخبرة التي تفوق 11 سنة وعددهم 82 فرد التي قدرت نسبتها ب 31,1%، أخيرا أصحاب الخبرة التي تقل عن 5 سنوات التي بلغ عددهم 28 فرد بنسبة 10,6%.

يمكن القول من خلال سبق أن لأفراد عينة الدراسة سنوات خبرة متفاوتة انطلاقا من أقل من 5 سنوات إلى أكثر من 11 سنة، وهذا يبين تنوع سنوات الخبرة بين أفراد العينة الذين أجابوا على الاستبيان، إذ هذا التنوع في الخبرات يمكن أن يقدم آراء مختلفة ووجهات نظر متفاوتة في الموضوع محل الدراسة ويساعدنا أكثر على حل الإشكالية المطروحة بكل مصداقية وشفافية.

**2.III- تحليل نتائج محاور الاستبيان:** بعدما تم القيام بدراسة خصائص العينة المدروسة عن طريق حساب التكرارات والنسبة المئوية لكل فئة وهذا لمعرفة الفئة الغالبة التي قامت بالإجابة على الاستبيان استنادا بالمؤهل العلمي، الوظيفة، والخبرة. سيتم في هذا العنصر التطرق الى تحليل نتائج

محاور الاستبيان التي تعد أهم مرحلة لمعرفة الاتجاه العام لأفراد العينة وهذا عن طريق حساب التكرارات، المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري وهذا بغية معرفة مدى تقيد المهنيين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية.

**1.2- تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان:** تم تخصيص عبارات المحور الأول لمعرفة مكانة التخطيط لعملية التدقيق في تسهيل المهمة والمساعدة على التقليل من ارتكاب الأخطاء، والملحق رقم 4 يبين التكرارات والنسب المئوية لمختلف إجابات وحدات عينة الدراسة لعبارات المحور الأول للاستبيان. انطلاقاً منه يمكن تحليل تلك النتائج لكل عبارة على حدى:

- العبارة رقم 01 "يعد التخطيط لعملية التدقيق عملية مستمرة ومتكررة غالباً ما تبدأ بعد نهاية الفترة السابقة ويتم لغاية انتهاء التدقيق الجاري": اتفق كل أفراد عينة الدراسة على أن التخطيط هو عبارة عن عملية مستمرة ومتكررة غالباً ما تبدأ بعد نهاية الفترة السابقة ويتم لغاية انتهاء التدقيق الجاري، واتضح ذلك من خلال النسبة المئوية للإجابات التي بلغت 100%، وكذا وسط حسابي البالغ 1,00 أي تأكيد العبارة بنعم؛

- العبارة رقم 02 "هل يستوجب تخطيط التدقيق اعداد استراتيجية عامة تتكيف مع المهمة، وكذا عرض برنامج عمل من التعرف على المشاكل المحتملة": أكد معظم افراد العينة على ما جاء في نص العبارة، واتضح ذلك من خلال عدد الإجابات المؤكدة لذلك البالغة 260؛

- العبارة رقم 03 "هل يمكن القول أن التخطيط الجيد والمنظم يجعل المهمة ذات كفاءة وفعالية عالية": يرى أغلبية أفراد عينة الدراسة أن التخطيط الجيد والمنظم يجعل المهمة ذات كفاءة وفعالية عالية، إذ تقدر نسبة المجيبين بنعم 87,5 %، ومتوسط حسابي مقدر ب 1.25 المنتمي للفتحة الأولى من مقياس ليكارت ذات الدرجة نعم؛

- العبارة رقم 04 "يمكن القول أن الهدف الأساسي من التخطيط هو إنجاز المهمة الموكلة الى المهنيين بفعالية والتقليل من الأخطاء": يؤكد معظم أفراد عينة الدراسة أن الهدف الأساسي من التخطيط هو إنجاز المهمة الموكلة الى المهنيين بفعالية والتقليل من الأخطاء، حيث يوافق على ذلك بنسبة 97.7%؛

- العبارة رقم 05 "عند مباشرة القيام بعملية التخطيط هل تقومون باختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، ذوي المستوى المطلوب من القدرات والكفاءات العالية لمواجهة المخاطر المتوقعة لتسهيل المهمة": يوافق معظم أفراد عينة الدراسة على ما جاء في نص العبارة، هذا ما يوضح على أن المهنيين يعتمدون على اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة حسب الشهادات المتحصل عليها؛

- العبارة رقم 06 "في حالة عدم وضع استراتيجية دقيقة ومنظمة من طرف المدقق هل يؤثر سلباً على أداء المهام الموكلة اليه": يرى معظم أفراد عينة الدراسة أن في حالة عدم وضع استراتيجية دقيقة ومنظمة من طرف المدقق يؤثر سلباً على أداء المهام الموكلة اليه، وهذا من خلال عدد الإجابات بنعم وتأكيد صحة العبارة بنسبة قدرت ب 70,1%.

انطلاقاً من خلال النتائج المتحصل عليها عبر مخرجات برنامج SPSS كالتكرارات والنسب المئوية الموضحة في الملحق رقم 4 اذ تم ملاحظة أن شهد لعينة الدراسة آراء واضحة اتجاه عبارات الاستبيان، حيث أن معظم الإجابات تتجه نحو الموافقة، هذا ما يفسر أن للتخطيط دور كبير في تسهيل مهمة المدقق الخارجي في أداء مهمته والتقليل من ارتكاب الأخطاء. اذ اتضح ذلك من خلال إجابات افراد العينة وكذا المتوسط العام لأسئلة المحور الأول المساوي ل 1.14 المنتمي للفتحة الأولى من مقياس ليكارت الثلاثي المحصور بين 1، 1,66.

**2.2- تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان:** أما المحور الثاني فخصصت عباراته بمعرفة درجة تقيد المهنيين بمتطلبات المعيار الجزائري رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية، يبين الملحق رقم 5 التكرارات والنسب المئوية لمختلف إجابات وحدات عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني للاستبيان. انطلاقاً منه يمكن تحليل نتائجه على النحو التالي:

- العبارة رقم 07 "يتميز الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة بخبرات ومعارف عالية، فهل تقومون في اشراكهم في المهمة": اتفق كل أفراد عينة الدراسة على ما جاء في نص العبارة وأكد الافراد على اشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة بخبرات ومعارف عالية في المهمة؛ واتضح ذلك من خلال النسبة المئوية للإجابات التي بلغت 100%؛

- العبارة رقم 08 "هل تقومون بالأعمال الأولية لتخطيط المهمة كما نص عليه مضمون عنصر الواجبات المطلوبة": أكد معظم افراد العينة أنهم يقومون بالأعمال الأولية لتخطيط المهمة كما نص عليه مضمون عنصر الواجبات المطلوبة، واتضح ذلك من خلال عدد الإجابات المؤكدة لذلك البالغة 264؛

- العبارة رقم 09 "تطرق المعيار في العنصر تخطيط مهمة التدقيق الى وجوب المدقق عند اعداد الاستراتيجية العامة للتدقيق التعريف بخصوصيات المهمة التي تحدد نطاقها، التحقق من أهداف المهمة من خلال التقرير الواجب إصداره لوضع رزنامة التدقيق والتخطيط لطبيعة الاتصالات المطلوبة، هل تقومون بهذه الإجراءات": يؤكد كل أفراد عينة الدراسة على ما جاء في نص العبارة، بنسبة 100%، هذا ما يفسر على التزام المهنيين بالإجراءات التي تضمنه عنصر تخطيط مهمة التدقيق؛

- العبارة رقم 10 "هل تقومون بتحيين وتغيير استراتيجية التدقيق وبرنامج عمل كلما تقتضي الضرورة": يؤكد حل أفراد عينة الدراسة على ما جاء في نص العبارة التي نصت على امكانية تحيين وتغيير استراتيجية التدقيق وبرنامج عمل كلما تقتضي الضرورة، اذ تم الإجابة بنعم 264 إجابة بنسبة 100%؛

- العبارة رقم 11 "عند مواجهتكم لمشاكل خاصة معقدة وغير مألوفة هل تقومون باستشارة مدققين ذوي خبرة ومؤهلين": يوافق كل أفراد عينة الدراسة على صحة العبارة، هذا ما يوضح على أن المدققين يقومون باستشارة مهنيين من نفس الميدان والتخصص ذوي خبرة عندما يواجهون مشاكل معقدة وغير مألوفة؛

- العبارة رقم 12 "هل تعتمدون المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 كمرجع أثناء تأدية مهمتكم": يؤكد كل أفراد عينة الدراسة على العبارة الأخيرة، وهذا ما يوضح على أن المهنيين يستندون على المعيار الجزائري للتخطيط أثناء تأدية مهمتهم ويتخذونه مرجعا عند الضرورة. من خلال النتائج المتحصل عليها بعد تفريغ إجابات المهنيين واختبارها عبر البرنامج الاحصائي، تبين أن أفراد العينة على دراية تامة بمحتوى المعيار الجزائري رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية، اذ يتم الاعتماد على مضمونه والاستناد عليه في مهمتهم وكذا التقيد بمتطلباته، ويتبين ذلك من خلال الاتجاه العام للإجابات المتحصل عليها، وكذا المتوسطات الحسابية التي تنتمي للفئة الأولى من مقياس ليكارت الثلاثي ذات الدرجة نعم، كما وضع ذلك المتوسط العام لأسئلة المحور الثاني المساوي ل1.00 المحصور بين 1.66،1 هذا ما يوضح على الاتفاق العام على عبارات المحور الثاني

#### IV- اختبار الفرضيات:

بعدما تم تحليل النتائج المتحصل عليها في كل عبارة من عبارات محاور الاستبيان، وكذا استخلاص الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، يتم في هذا العنصر اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار T ستودنت لإثبات صحة أو رفض الفرضية المطروحة آنفا.

**1.IV- اختبار الفرضية الأولى:** من أجل معرفة صحة الفرضية المطروحة تم القيام باختبار T على أسئلة المحور الأول الذي له علاقة مباشرة بذلك. هذا للحكم على قبول الفرضية العدمية أو رفضها وإثبات صحة الفرضية البديلة كما هو مبين في الملحق رقم 6. من هنا يمكن وضع الفرضيات التالية:

- الفرضية الصفرية  $H_0$ : التخطيط الجيد لتدقيق القوائم المالية لا يساهم في تسهيل المهمة وتقليل فرص الوقوع في الأخطاء؛
- الفرضية البديلة  $H_1$ : التخطيط الجيد لتدقيق القوائم المالية يساهم في تسهيل المهمة وتقليل فرص الوقوع في الأخطاء.

بعد القيام باختبار عبارات المحور الأول التي لها علاقة بالفرضية الأولى لاختبار صحتها عن طريق اختبار T ستودنت، فحسب النتائج المتحصل عليها والظاهرة في الملحق رقم 6. اذ يقدر مستوى دلالة ب0.000 والذي يعد أقل من المستوى الحرج 0.05، فحسب الخاصية المعروفة التي تنص: في حالة ما اذا كان مستوى الدلالة المحدول أكبر من الحرج 0.05 يتم قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة. انطلاقا من هذه النتائج بين أن مستوى الدلالة المحدول 0.000 أقل من الحرج المساوي ل0.05 ففي هذه الحالة يتم قبول الفرضية البديلة ورفض فرضية العدم أي أن التخطيط الجيد لتدقيق القوائم المالية يساهم في تسهيل المهمة وتقليل فرص الوقوع في الأخطاء.

**1.IV- اختبار الفرضية الثانية:** من أجل معرفة صحة الفرضية المطروحة تم القيام باختبار T على أسئلة المحور الثاني الذي له علاقة مباشرة بذلك. هذا للحكم على قبول الفرضية العدمية أو رفضها وإثبات صحة الفرضية البديلة كما هو مبين في الملحق رقم 7. من هنا يمكن وضع الفرضيات التالية:

- الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا يلتزم المدققون بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية؛
- الفرضية البديلة  $H_1$ : يلتزم المدققون بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية.

بعد القيام باختبار عبارات المحور الثاني التي لها علاقة بالفرضية الثانية لاختبار صحتها عن طريق اختبار T ستودنت، فحسب النتائج المتحصل عليها والظاهرة في الملحق 7 ومستوى دلالة مساوي ل0.000 والذي يعد أقل من المستوى الحرج 0.05، فحسب الخاصية المعروفة التي تنص: في حالة ما إذا كان مستوى الدلالة المحدول أكبر من الحرج 0.05 يتم قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة. انطلاقا من النتائج السابقة تبين أن مستوى الدلالة المحدول 0.000 أقل من الحرج المساوي ل0.05 ففي هذه الحالة يتم قبول الفرضية البديلة ورفض فرضية العدم أي التزام المدققون بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية.

#### IV- الخلاصة:

يعد التخطيط مهمة تدقيق القوائم المالية على أنها عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد نهاية الفترة السابقة ويتم لغاية انتهاء التدقيق الجاري كما نص عليه المعيار الجزائري، حيث تساعد هذه العملية المدقق التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب كما

تسهل له إنجاز المهمة الموكلة اليه بدقة عالية قصد عدم الوقوع في الأخطاء واكتشاف الانحرافات، لكن لا يكون ذلك الا بإعداد استراتيجية عامة للتدقيق تكون مكيفة مع المهمة، لكون أن التخطيط الجيد والمنظم يجعل المهمة ذات كفاءة وفعالية عالية. بعد التطرق الى محتوى ومضمون المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية الصادر ضمن المقرر الأول 150 المؤرخ في أكتوبر 2016 من مقررات المعايير الجزائرية للتدقيق تبين الدور الفعال التي تحظى به التخطيط لمهمة تدقيق القوائم في تسهيل مهمة المدقق الخارجي في أداء مهمته.

**1.IV- النتائج :** بعد توزيع الاستبيان على ممارسي المهنة ذوي خبرة في ميدان المحاسبة والتدقيق وتحليل النتائج المتوصل اليها تم التوصل الى النتائج التالية:

- ان معايير التدقيق الجزائرية تعد بمثابة دليل يعتمد المدقق في تنفيذ مهامه؛
- تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في الواقع المهني المحلي سيساهم في تطوير المهنة وتكييف البيئة المحلية لتبني المعايير الدولية؛
- معايير التدقيق الجزائرية ليست إجبارية، ومحافظ الحسابات لا يتعرض لاي مسؤولية قانونية لعدم استخدامها، لأنها صادرت في مقررات موقعة من طرف وزير المالية، ولم ترتق بعد إلى قانون إجباري؛
- يتميز التخطيط بدور كبير وفعال في تسهيل مهمة تدقيق القوائم المالية هذا من خلال اكتشاف المشاكل المحتملة مما يساعد على حلها بالإضافة الى التقليل من الوقوع في الأخطاء التي يصعب إيجادها؛
- يتضمن معيار تخطيط تدقيق القوائم المالية مجموعة من الإجراءات المتبعة لوضع استراتيجية في أداء مهمة التدقيق وتأسيس رأي فني محايد حول مصداقية تلك القوائم؛
- من خلال النتائج المتحصل عليها تبين أن المهنيين يعتمدون ويستندون على التخطيط لمهمة التدقيق ووضع استراتيجية وبرنامج عمل يتم الاعتماد عليه قصد تسهيل المهمة من جهة والتقليل من الأخطاء من جهة أخرى، وهذا ما يثبت صحة الفرضية المطروحة؛
- أكد ممارسو المهنة على التزامهم بتطبيق متطلبات معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عامة والمعيار الجزائري رقم 300 خاصة الذي يبين الغاية من التخطيط لمهمة لتدقيق الكشوفات المالية، وهذا يرفض ما نصت عليه الفرضية المطروحة أنفا.

#### 2.IV- التوصيات:

- ضرورة اصدار معايير التدقيق الجزائرية المتبقية في دفعة واحدة عكس ما صدر من قبل حتى يتسنى للمهنيين الاعتماد عليها كلها؛
- وجوب صدور هذه المعايير في قانون يجبر الالتزام بها كونها الان صادرة على شكل مقررات وهي غير اجبارية التطبيق؛
- وجوب تدريب المدققين على الاليات التي تضمن لهم القيام بتخطيط جيد لمهمة التدقيق؛
- ضرورة القيام بالإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط مما يساعد المهنيين على تقدير المخاطر؛
- العمل على تقديم رؤية واضحة لهذه المعايير للمهنيين حتى يسهل فهمها واتخاذها مرجعا يستند عليه مستقبلا؛
- وجوب العمل على تطوير قدرات المهنيين لاستيعاب محتوى هذه المعايير؛
- وجوب تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من المهنيين بغية تحسين أداء مكاتب التدقيق المحلية لتدويل المهنة دوليا تمهيدا لتبني المعايير الدولية. وفتحت الدراسة آفاقا لدراسات أخرى يمكن أن تساهم في إثراء البحث العلمي وتساعد على تطوير مهنة التدقيق محليا وتدويلها عالميا أهمها:

- دراسة تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.
- دور المعايير الجزائرية للتدقيق في توحيد الممارسات المهنية المحلية والالتحاق بالركب الدولي.
- دراسة دور معايير التدقيق الجزائرية في اكتشاف الغش والتلاعبات والحد من التهرب الضريبي.
- دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تعزيز استقلالية محافظ الحسابات.

#### ملاحق:

الجدول (1): إجابات أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
100	264	شهادة مهنية
00	00	دكتوراه
00	00	ماجستير
100	264	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (2): إجابات أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة
خبير محاسبي	159	60,2
أستاذ	00	00
محافظ حسابات	105	39,8
المجموع	264	100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (3): إجابات أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	العدد	النسبة
أقل من 5	28	10,6
من 6 إلى 10 سنوات	154	58,3
أكثر من 11 سنة	82	31,1
المجموع	264	100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (4): نتائج المحور الأول للاستبيان

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	محايد	لا	نعم	العبارة
0.000	1.00	00 00	00 00	264 100%	- يعد التخطيط لعملية التدقيق عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد نهاية الفترة السابقة ويتم لغاية انتهاء التدقيق الجاري؛
0.162	1.02	01 0,4%	03 1,1%	260 98,5%	- هل يستوجب تخطيط التدقيق اعداد استراتيجيه عامه تتكيف مع المهمه، وكذا عرض برنامج عمل من التعرف على المشاكل المحتملة؛
0.663	1.25	33 12,5%	00 00%	231 87,5%	- هل يمكن القول أن التخطيط الجيد والمنظم يجعل المهمه ذات كفاءه وفعالیه عالية؛
0.211	1.03	02 0,8	04 1,5%	258 97,7%	- يمكن القول أن الهدف الأساسي من التخطيط هو انجاز المهمه الموكلة الى المهنيين بفعالیه والتقليل من الأخطاء؛
0.122	1.02	00 00%	04 1,5%	260 98,5%	- عند مباشرة القيام بعملية التخطيط هل تقومون باختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمه، ذوي المستوى المطلوب من القدرات والكفاءات العاليه لمواجهة المخاطر المتوقعه لتسهيل المهمه؛
0.866	1.55	66 25%	13 4,9%	185 70,1%	- في حالة عدم وضع استراتيجيه دقيقه من طرف المدقق هل يؤثر سلبا على أداء المهام الموكلة اليه

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (5): نتائج المحور الثاني للاستبيان

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	محايد	لا	نعم	العبارة
0.00	1.00	00 00	00 00%	264 100%	- يتميز الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمه بخبرات ومعارف عاليه، فهل تشركوهم في المهمه؛
0.000	1.00	00 00	00 00	264 100%	- هل تقومون بالأعمال الأولى لتخطيط المهمه كما نص عليه مضمون عنصر الواجبات المطلوبه؛
0.000	1.00	00 00	00 00	264 100%	- تطرق المعيار في عنصر تخطيط مهمه التدقيق الى وجوب المدقق عند إعداد الإستراتيجيه العامه للتدقيق التعريف بخصوصيات المهمه التي تحدد نطاقها، التحقق من أهداف المهمه من خلال التقرير الواجب إصداره لوضع رزنامة التدقيق والتخطيط لطبيعة الاتصالات المطلوبه، هل تقومون بالإجراءات؛
0.000	1.00	00 00%	00 00%	264 100%	- هل تقومون بتعيين وتغيير استراتيجيه التدقيق وبرنامج عمل عند الضروره؛
0.000	1.00	00 00	00 00	264 100%	- عند مواجهتكم لمشاكل خاصه معقده وغير مألوفه هل تقومون باستشارة مدققين ذوي خبره؛
0.000	1.00	00 00	00 00	264 100%	- هل تعتمدون المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 كمرجع أثناء تأدية مهمتكم

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (6): نتائج اختبار T الخاص بالمحور الأول

القرار الاحصائي	مستوى الدلالة	T قيمة	العبارة
رفض فرضية العدم	0.000	102.173	- هل يستوجب تخطيط التدقيق اعداد استراتيجيه عامه تتكيف مع المهمه، وكذا عرض برنامج عمل من التعرف على المشاكل المحتملة؛
رفض فرضية العدم	0.000	30.648	- هل يمكن القول أن التخطيط الجيد والمنظم يجعل المهمه ذات كفاءه وفعالیه عالية؛
رفض فرضية العدم	0.000	79.175	- يمكن القول أن الهدف الأساسي من التخطيط هو انجاز المهمه الموكلة الى المهنيين بفعالیه والتقليل من الأخطاء؛
رفض فرضية العدم	0.000	134.331	- عند مباشرة القيام بعملية التخطيط هل تقومون باختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمه، ذوي المستوى المطلوب من القدرات والكفاءات العاليه لمواجهة المخاطر المتوقعه لتسهيل المهمه؛
رفض فرضية العدم	0.000	29.058	

- في حالة عدم وضع استراتيجية دقيقة ومنظمة من طرف المدقق هل يؤثر سلبا على أداء المهام الموكلة اليه

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول (7): نتائج اختبار T الخاص بالخوار الثاني

القرار الاحصائي	مستوى الدلالة	قيمة T	العبارة
رفض فرضية العدم	0.000	22.061	- يتميز الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة بخبرات ومعارف عالية، فهل يقومون في اشراكهم في المهمة؛
رفض فرضية العدم	0.000	37.000	- هل يقومون بتعيين وتغيير استراتيجية التدقيق وبرنامج عمل كلما تقتضي الضرورة؛
رفض فرضية العدم	0.000	20.436	- عند مواجهتهم لمشاكل خاصة معقدة وغير مألوفة هل يقومون باستشارة مدققين ذوي خبرة وموهلين.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

## - الإحالات والمراجع:

- 1 قاسمي السعيد، حيرش أحمد(2017)، محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية، مع إمكانية الاستفادة من التجربة المصرية، مداخلة مقدمة ضمن المنتدى الدولي الأول الموسوم بدور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر المنعقد 6،7 ماي 2017، جامعة الإسكندرية، مصر، ص 399.
- 2 الجريدة الرسمية لوزارة المالية(2016)، المقرر رقم 002 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية (210-505-560-580)، المؤرخ في 04 فيفري 2016، متاح عبر الخط. <http://www.cnc.dz/fichier-regle/202.pdf> (تاريخ الزيارة 20/04/2020).
- 3 الجريدة الرسمية لوزارة المالية(2016)، المقرر رقم 150 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية (300-500-510-700)، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، متاح عبر الخط. <http://www.cnc.dz/fichier-regle/1211.pdf> (تاريخ الزيارة 28/04/2020).
- 4 الجريدة الرسمية لوزارة المالية(2017)، المقرر رقم 23 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية (520-570-610-620)، المؤرخ في 15 مارس 2017، متاح عبر الخط. <http://www.cnc.dz/fichier-regle/1230.pdf> (تاريخ الزيارة 02/05/2020).
- 5 الجريدة الرسمية لوزارة المالية(2018)، المقرر رقم 77 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية (230-501-530-540)، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، متاح عبر الخط. <http://www.cnc.dz/fichier-regle/1275.pdf> (تاريخ الزيارة 06/05/2020).
- 6 حيرش أحمد، قاسمي السعيد(2018)، تقييم لواقع مهنة وبيئة التدقيق في الجزائر، على ضوء دراسة استطلاعية لمكاتب التدقيق-محافظة الحسابات-بولاية المسيلة و بروج بوعويبرج، مداخلة مقدمة ضمن المنتدى الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، المنعقد في 11-12 أبريل 2018، جامعة احمد بوقرة بومرداس، الجزائر، ص 537.
- 7 الجريدة الرسمية لوزارة المالية(2016)، المقرر رقم 150 المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية (300-500-510-700)، مرجع سبق ذكره، ص 24-27.

## كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

لعروم محمد أمين، فقير سامية (2021)، التزام مزاوولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية -دراسة عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر العاصمة وبومرداس خلال سنة 2020 -، مجلة المؤسسة، المجلد 10 (العدد 01)، الجزائر: جامعة الجزائر-3، ص.ص 233-244.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـ **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

مجلة المؤسسة مرخصة بموجب رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0).



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.

**Entreprise Review** is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.