مجلة دفاتر اقتصادية
المجلد: 10 – العدد: 2 (2019)، ص: 1-17
P-ISSN: 2170-1040
E-ISSN: 2602-5426

واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر
دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين لسنة 2018

Implementation of Auditing Standards In Algeria An Exploratory Study of A Sample Of External Auditors For A Year 2018

بن يحي علي[1♦]، لعمور رميلة[2*]
مخبر السياحة الإقليم والمؤسسات، جامعة غرداية، الجزائر، benyahia.ali@univ-ghardaia.dz
مخبر السياحة الإقليم والمؤسسات، جامعة غرداية، الجزائر، lamoursouhila@yahoo.fr

تاريخ الاستلام:2019-01-15 تاريخ القبول:2019-09-29 تاريخ النشر:2019-12-23

ملخص:
تتناول هذه الدراسة المعايير المتعلقة بمجال التدقيق خاصة المحلية منهاَو المتمثلة في معايير تقارير محافظ الحسابات الصادرة سنة 2014 والتي تضم 15 معيارًا، إضافة إلى المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، التي شرعت وزارة المالية في إصدارها تدريجيًا بداية من فيفري 2016، كما تطرقت هذه الدراسة في جانبها التطبيقي إلى دراسة مدى إلمام المدقق الخارجي بهذه المعايير، ومدى تطبيقها ميدانيا في البيئة الجزائرية.
كنتيجة لهذه الدراسة، فإن إلمام المدقق الخارجي وتطبيقه لهذه المعايير الجديدة يُعد تحديًا في هذه الفترة، حيث يتطلب الأمر تكثيف الجهود وتفعيل دور الهيئات لضمان التطبيق الجيد لهذه المعايير.
الكلمات المفتاح: تدقيق، مدقق، معايير، تدقيق خارجي، تقارير تدقيق.
تصنيفJEL: M41, M42

Abstract:
This study contains audit standards, in particular those concerning the auditor's reports, published in 2014, which contain 15 standards, as well as the Algerian auditing standards "NAA", published by the Ministry of Finance. Gradually starting in February 2016; In its practical part, this study aims to assess the level of knowledge and the degree of application of local auditing standards by external auditors in the algerian environment.
The results of this study confirm that the knowledge and application of these new standards by the external auditor is a challenge in this period as it is necessary to intensify efforts and activate the role of the bodies concerned to ensure good application of these standards.
Keywords: Auditor ; Standards ; External Audit ; Audit Reports.
Jel Classification Codes : M41 ; M42

♦ المؤلف المرسل

1. مقدمة:

يُعد التدقيق من المواضيع المهمة خاصة في الآونة الأخيرة، حيث يلعب دورًا أساسيًا في بثّ الثقة بين الإدارة والمساهمين، كما يُعزّز من فرص الاستثمار والتنمية، ونظرًا لهذه الأهمية، فقد شهدت مهنة التدقيق تطورات هامة، حيث أصدرت الهيئات والمنظمات المهتمة بمجال التدقيق نصوص تنظيمية ومعايير عمل من أجل تحسين جودة التدقيق والرفع من أداء المدقق؛ وعلى غرار أغلب الدول، عمدت الجزائر مؤخرًا إلى إصدار معايير تضبط شكل ومضمون تقارير محافظ الحسابات.

إضافة إلى ذلك شرعت وزارة المالية منذ شهر فيفري 2016 في إصدار معايير جزائرية للتدقيق NAA تدريجيًا في شكل مقررات، هذه المعايير مستنبطة من المعايير الدولية للتدقيق ISA ، حيث أصبح من الضروري على المدقق في الجزائر العمل وفقًا لهذه المعايير من أجل ضمان الأداء الجيد لمهمة التدقيق، إلاّ أن تطبيق هذه المعايير في الواقع لا يرتقي إلى المستوى المطلوب، مما يستدعي البحث عن الخلل والأسباب التي تحول دون التطبيق الفعلي لها.

1.1 إشكالية البحث:

في هذه الورقة البحثية سنتطرق إلى المعايير المتعلّقة بالتدقيق في الجزائر من الجانب النظري، ثم واقع تطبيق هذه المعايير من طرف المدققين من خلال دراسة ميدانية على عينة من المدققين. من أجل ذلك حاولنا وضع الإشكالية التالية:

"ما مدى تطبيق معايير التدقيق المحلية من طرف المدققين الخارجين في الجزائر؟"

2.1 أسئلة البحث:

- ✓ هل المدقق الخارجي في الجزائر مطلع على المعايير المتعلقة بالتدقيق؟
- ✓ إلى أي مدى تتوافق بيئة الأعمال في لجزائر مع معايير التدقيق؟
- ✓ هل يؤدي المدقق الخارجي في الجزائر مهمة التدقيق وفقًا للمعايير؟

3.1 فرضيات البحث:

بناء على إشكالية البحث حاولنا وضع الفرضيات التالية:

- ✓ المدقق الخارجي في الجزائر على دراية كافية بالمعايير المتعلّقة بالتدقيق؛
- ✓ تتوافق معايير التدقيق المطبّقة في الجزائر مع بيئة الأعمال في الجزائر؛
- ✓ تلقى معايير التدقيق المحلية قبولاً من طرف المدققين الخارجيين.

2.عموميات حول التدقيق:

يحتل التدقيق أهمية بالغة لما يقدمه من معلومات تهم العديد من الجهات كالمساهمين وأطراف المجتمع المالي، فيما يلي نبذة عن ماهية التدقيق وتطوره التاريخي وأهم أنواعه.

1.2 تعريف التدقيق:

تناول تعريف التدقيق العديد منالأكاديميين والمهنيين الممارسين للمهنة وكذا الهيئات المهنية، حيث وضعوْا له تعاريف مختلفة الصياغة لكن تتفق في جوهرها ومضمونها؛ فيما يلي سنحاول عرض بعضٍ منها:

أ- عرّفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة، أنها:" عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق[1]".

ب- عرف كل منBernard GermondَوRené Bonnault المراجعة، أنها:" اختبار تقني صارم وبناء على أسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة[2]".

ت- يمكن تعريف المراجعة على أنها:" فحص انتقادي، يهدف إلى التأكد من أنّ نشاط المؤسسة مترجم بطريقة وفيّة في الحسابات السنوية طبقًا للتنظيمات السارية المفعول، وأنها حُكم على تسيير المديرين، وأنّها إجراءات الرقابة على تنفيذ أهداف المؤسسة[3]".

ث- المراجعة الخارجية، هي:" وظيفة مستقلة عن المؤسسة مهمتها المصادقة على دقة الحسابات والقوائم المالية. وبدقة أكثر واعتمادًا على مفهوم محافظ الحسابات، فإن المراجعة الخارجية هي المصادقة على صحة، مصداقية والصورة الصادقة للحسابات والقوائم المالية[4]".

من التعاريف السابقة يُمكن أن نستنتج أن التدقيق هو عملية فحص للمعلومات والبيانات ومختلف الوثائق للتأكد من صحتها ومطابقتها للكشوف المالية، وإلى أي مدى تعكس المعلومات التي تتضمنها الكشوف المالية واقع المؤسسة، بغية التأكد من نزاهة وشفافية القوائم المالية، بهدف إبداء رأي فني محايد في شكل تقرير؛ ويُؤدي هذه المهمة شخص يتمتّع بمؤهلات وكفاءات معيّنة.

2.2 لمحة تاريخية عن التدقيق:

كلمة المراجعة " A*udit* " جاءت من كلمة "audire" اللاتينية التي تعني الاستماع "écouter"، والمراجعة المالية من الناحية التاريخية قديمة العهد وتعود إلى القرن الثالث قبل الميلاد[5]، المتتبع لأثرها عبر التاريخ يدرك أنها جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل، الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم[6]. ثم اتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص من مشاريع ومؤسسات مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة باتباع نظام القيد المزدوج سنة 1494م. ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م حيث تأسست كلية Roxonati، وكانت تتطلب ست سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسب. ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، فجاء قانون الشركات عام 1862م ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، وتفاوتت الدول في تبني هذه المهنة، فكانت بريطانيا عام 1854م، فرنسا 1881م والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1896م، وبعد الأزمة الاقتصادية سنة 1929م تضاعفت وسائل التدقيق؛ فقد أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين بهدف حماية المساهمين والأطراف الأخرى. وفي عام 1939م ظهرت فضيحة "MC Kessou and Robins"، مما أدى إلى نشر وثيقة خاصة تعرض بالتفصيل إجراءات التدقيق[7].

يتضح لنا مما سبق، أن التدقيق قديم النشأة وهو شهد تطورات سريعة نظرًا لأهميته، فقد وصل في العقود الأخيرة إلى مراحل جد متطورة تتمثل في إصدار معايير للتحكم وتنظيم هذه المهنة بغية تحقيق الأهداف المنتظرة.

3.2 تصنيفات التدقيق:

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق. يمكن عرضها فيما يلي:

أ- من حيث نطاق عملية التدقيق[8]:

- **تدقيق كامل:** بموجب هذا النوع يقوم المدقق بفحص القيود والسجلات بنسبة 100%، ويحصل هذا في المشاريع الصغيرة.
- **تدقيق جزئي:** يقتصر المدقق على فحص بعض العمليات أو البنود التي يعهد إليه بتدقيقها فقط، كفحص التقدير أو مخزون السلع؛ لا يعطي المدقق رأي فني حول القوائم المالية في هذا النوع من التدقيق.

ب- من حيث توقيت عملية التدقيق:

- **تدقيق نهائي:** ويكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي. وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد اقفلت مسبقًا[9].
- **تدقيق مستمر :** يقوم المدقق بهذا النوع من التدقيق بشكل مستمر من خلال زيارات متعددة للمؤسسة من خلال خطة وبرنامج تدقيق شامل[10].

ت- من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق[11]:

- **تدقيق داخلي:** وهو التدقيق الذي تقوم به هيئة داخلية في المنشأة من أجل حماية أموال المنشأة وتحقيق أهداف الإدارة، تحقيق إنتاجية أكبر والالتزام بسياسة الإدارة.
- **تدقيق خارجي:** تقوم به هيئة خارجية غير تابعة لإدارة أو ملكية المنشأة والهدف منه تقرير حيادي حول عدالة القوائم المالية، وعرض الوضع الحالي عن طريق الميزانية وقائمة الدخل لفترة مالية معينة.

ث- من حيث درجة الالتزام بالتدقيق:

- **التدقيق الالزامي:** وهي تلك المراجعة التي نص القانون على وجوب القيام بها[12].
- **التدقيق غير الالزامي (الاختياري):** ويرجع أمر تقرير القيام به إلى أصحاب المؤسسة و إلى غيرهم من أصحاب المصالح[13].

3. التدقيق في البيئة الجزائرية:

كغيرها من الدول، اهتمت الجزائر بمهنة التدقيق خاصة في الآونة الاخيرة، حيث وفّرت كل الظروف وأنشأت هيئات من أجل ذلك. في ما يلي سنحاول التطرّق إلى التدقيق في الجزائر من حيث التطور والتنظيم.

1.3تطور التدقيق في الجزائر :

المرحلة الأولى: من سنة 1969 إلى سنة 1980: لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 39 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه:"يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصاً من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم"[14]؛ كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في1970/11/16 تحديد مهام وواجبات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية.

المرحلة الثانية: من سنة 1980إلى سنة 1988: مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بالفعل من خلال صدور القانونرقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/10 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبةفي مادته رقم 05والذي ينص على أن:"مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها"[15].

المرحلة الثالثة: من سنة 1988إلى سنة 2010: بقيت مهنة التدقيق في الجزائر تتطور بشكل بطيء نتيجة غياب الحاجة إليها، في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية وذلك إلى غاية سنة 1988 تاريخ صدور القانون 88/01 والذي حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها، كما أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة إعادة تأهيل التدقيق الخارجي بما يمكنه من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية، بما يسمح بمزاولة الرقابة على المؤسسات حيث صدر القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991[16].

المرحلة الرابعة : من 2010 إلى الوقت الحالي: تميزت هذه المرحلة بالاهتمام أكثر بمهنة المحاسبة والتدقيق، واتضح ذلك من خلال إصدار القانون 01/10 في 29جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد إضافة إلى مختلف النصوص التنظيمية الأخرى من مراسيم تنفيذية، أوامر، مقررات وكذا معايير تتعلق بمضمون تقارير محافظ الحسابات و التي صدرت سنة 2014، إضافة إلى المعايير الجزائرية للتدقيق"NAA" التي شُرع في إصدارها بداية من سنة 2016. أهم ما ميّز هذه المرحلة، ما يلي[17]:

- الفصل بين مختلف المهن من خلال وضع مجالس وطنية لكل صنف، كما يلي:
  - المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
  - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
  - المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- تغيير طريقة منح الاعتمادات حيث أصبحت من صلاحيات السلطات العمومية الممثلة في وزارة المالية؛
- العمل على تطوير الممارسات المحاسبية من خلال تنظيم جلسات وطنية، ملتقيات، دورات تكوينية، لفائدة المهنيين.

2.3الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر :

أ- المجلس الوطني للمحاسبة "CNC": قبل تاريخ 29 جوان 2010 كانت مهنة المراجعة والمحاسبة بصفة عامة تحت وصاية المصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛ وانطلاقا من هذا التاريخ الذي تزامن مع صدور القانون 10-01 شهدت مهنة المراجعة تغيرًا جذريًا في شتى المجالات، حيث أصبحت تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة، والذي وُضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويضم هذا المجلس وفقًا للمرسوم التنفيذي رقم: 11-24 اللجان التالية[18]:لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية،لجنة الاعتماد،لجنة التكوين،لجنة الانضباط والتحكيمَو لجنة مراقبة النوعية.

ب- المصف الوطني لخبراء المحاسبين: ويتمثلفي المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين الذي أنشئ تزامنا مع انشاء المجلس الوطني للمحاسبةطبقا للمرسوم التنفيذي رقم 11- 25[19]، وطبقا لهذا المرسوم، يتشكل المجلس الوطني للمصف الوطني لخبراء المحاسبين من تسعة أعضاء منتخبين لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد من طرف الجمعية العامة من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول المصف الوطني لخبراء المحاسبين.

ت- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: ممثلة في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والذي أنشئ طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-26[20]، وله نفس تشكيلة وصلاحيات المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين.

3.3 النصوص القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق في الجزائر :

تُعد مهنة التدقيق من المهن ذات الأهمية البالغة في الجزائر لما لها من أثر على الساحة الاقتصادية، هذا ما جعلها تحظى بترسانة من القوانين والنصوص التي تُنظمها. فيما يلي، سنعرض أهم النصوص التنظيمية التي تُشكل المرجعية القانونية للمهنة.

تجدر الإشارة إلى أن مهنة محافظة الحسابات في الجزائر كان ينظمها القانون 08/91 الصادر سنة 1991، والذي تم إلغاؤه بصدور قانون 01/10[21]، المؤرخ في 29 جوان 2010، والذي يهدف إلى تنظيم مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[22].

فيما يلي عرض لأهم النصوص والتشريعات ذات الصلة بموضوع التدقيق:

أ- **القانون التجاري الجزائري**[23]: والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في شركات المساهمة (SPA)، من خلال العديد من المواد، أهمها : المواد 600 و609 تحت قسم تأسيس شركات المساهمة، والمواد من 715مكرر 4 إلى 715 مكرر 14 تحت قسم مراقبة شركات المساهمة؛

ب- قانون المهنة:

- **قانون 01/10 الصادر في 29جوان 2010:** والذي يهدف إلى تنظيم مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

ت- قوانين المالية:

- **قانون المالية لسنة 2010**[24]:في المادة 44 منه التي تعدل المادة 12من الأمر رقم 05/05، بخصوص الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي لم يتجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار غير ملزمة بمصادقة حساباتها؛
- **قانون المالية لسنة 2011**[25]:من خلال المادة 66 التي عدلت المادة 44من قانون المالية لسنة 2010، أهم ما جاء في هذه المادة معاقبة المسيرين الذين لم يقوموا بتنصيب محافظ أو محافظي حسابات بغرامة مالية من مائة ألف دينار الى مليون دينار.

ث- المراسيم التنفيذية :

- **المرسوم التنفيذي رقم 354/06 الصادر في 9 أكتوبر2006:** والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، حيث تم إسنادها إلى تلك المطبقة في شركات المساهمة والمبينة في القانون التجاري[26]؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011:** يتعلّق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 07 بتاريخ 02فيفري 2011؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011:** يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها. الجريدة الرسمية عدد 30 بتاريخ 01 جوان 2011.
- **المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013:** يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها. الجريدة الرسمية عدد 03 بتاريخ 16 جانفي 2013.

ج- الأوامر:

- **الأمر رقم 05/05 الصادر في 25 جويلية 2005:** والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، يلزم الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)في المادة 12 منه على تعيين محافظ الحسابات أو أكثر ابتداء من سنة 2006[27]،المعدل في المادة 44 من **القانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009:**والمتضمن قانون المالية لسنة2010[28]، والمعدل بواسطة المادة 66 من **قانون 13/10 الصادر في 29 ديسمبر 2010**المتضمن قانون المالية 2011.

ح- القرارات :

- **قرار 24 يونيو 2013:** والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، والذي أتبع بقرار 12يناير 2014، والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير.

خ- المقررات:

- **مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016:** المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA210، NAA505، NAA560، NAA580)، الصادر عن وزارة المالية.
- **مقرر رقم 150 المؤرخ في 11أكتوبر2016:** المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA300، NAA500، NAA510، NAA700)، الصادر عن وزارة المالية.
- **مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 :** المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA520،NAA570،NAA620NAA610) الصادر عن وزارة المالية.

- **مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018:** المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، (NAA230,NAA501, NAA530,NAA540) الصادرة عن وزارة المالية.

4معايير التدقيق في الجزائر:

تشمل المعايير المحلية للتدقيق في الجزائر نوعين من المعايير، النوع الأول يخص المعايير المتعلّقة بالتقارير التي يُعدها محافظ الحسابات في إطار التدقيق القانوني، أمّا النوع الثاني فيتمثل في المعايير الجزائرية للتدقيق، والتي تخص أداء عملية التدقيق؛ فيما يلي سنعرض باختصار مضمون هذه المعايير:

1.4 معايير تقارير محافظ الحسابات:

أصدرت وزارة المالية القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يضم 15 معيارًا حول تقارير محافظ الحسابات، وتهدف هذه المعايير إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلّقة بمختلف مجالات تدخل محافظ الحسابات و واجباته أثناء أداء مهام التدقيق القانوني؛ سنحاول باختصار عرض محتوى كل معيار وفقا لهذا القرار[29]:

أ- معيار التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:

يقومحافظالحساباتبإعدادالتقريرالعام للتعبير عنرأيه حول الحسابات الفردية، حيث يبينفي جزئه الأولأداءمهمتهويتمإرسالهذاالتقريرإلىالجمعيةالعامةالعادية، يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية، وعند الاقتضاء يتم رفض المصادقة المبرر، وينبغي إبراز التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير ذلك إن أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية.

أما الجزء الثاني من هذا التقرير والمعنون بـ**"المراجعات والمعلومات الخاصة"** يتضمن الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، وكذا المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية، وأخيرًا المعلومات الواجب الإشارة إليها عن طريق القانون.

ب- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعّمةوالحسابات المدمجة:

يتم إعداد هذا التقرير وفق أحكام المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري، وكذا وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية،و لا يختلف عن هذا الأخير في جزئه الأول إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة للفحص، يجب أن يكون التقريران منفصلين قصد تسهيل نشر المعلومات.

ج- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:

يقدم محافظ الحسابات تقريرًا خاصًا حول الاتفاقيات المنظمة موجهًا لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، طبقًا لأحكام المادة 672 من القانون التجاري، ويتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها أثناء أداء مهامه. وإذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية فإنه يعد تقريرًا خاصًا يشير فيه إلى هذه الوضعية.

د- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات:

يتم إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى أجرًا، والذي يتم تسليمه لمحافظ الحسابات من طرف الجهاز المسير للمؤسسة.

هـ- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة، وهذا في إطار تنفيذ مهمته، حيث يقوم بالمصادقة على مبلغها الإجمالي استنادا إلى المعلومات المقدمة من طرف الجهاز المسير للمؤسسة، وكذا المصادقة على الامتيازات الخاصة (النقدية أو العينية) الممنوحة لمستخدمي المؤسسة والمنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل، وهي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

و- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة:

طبقا لأحكام المادة 678 الفقرة 6 من القانون التجاري يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على تطور النتيجة في جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض فيه: النتيجة قبل الضريبة وبعدها، الضريبة على الأرباح، عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس المال، النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة، مساهمات العمال في النتيجة.

ز- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:

يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل المؤسسة، وعندما تقوم المؤسسة بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية والتي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقيم من خلاله صدق المعلومات الواردة في تقرير المؤسسة وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

ح- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال:

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال، يمكن أن تكون:

- مؤشرات ذات طبيعة مالية؛
- مؤشرات ذات الطبيعة العملية (مثل: مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم)؛
- مؤشرات أخرى (مثل الإجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة والتي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن مواجهتها).

وعند تحديد الوقائع أو الأحداث من طرف محافظ الحسابات والتي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال فإنه يقوم بدراسة خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بغية متابعة الاستغلال، وكذا جمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال، كما يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاريعندما تؤكّد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات وبناءً على حكمه الخاص شكاً بليغًا حول استمرارية الاستغلال.

ط- معيار التقرير حولحيازة أسهم الضمان:

يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلّقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة (على الأقل 20%) وذلك وفقًا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، ويشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في شكل تقرير في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل طبقًا لأحكام المادة 660 من القانون التجاري.

ي- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:

وفقًا لهذا المعيار فإنه يتعين على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل على ما يلي:

- مبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح؛
- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب؛
- كيفيات تحديد سعر الإصدار.

للإشارة، فإنه توجد مواد من القانون التجاري تطّرقت في أحكامها إلى عملية رفع رأس المال (المواد: 697،698،699َ و700).

ك- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:

وفقًا لهذا المعيار، على محافظ الحسابات أن يدرس أسباب تخفيض رأس المال وشروطه، ويتأكد على الخصوص من:

- أنّ عملية التخفيض لا تخفّض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني؛
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين؛
- احترام الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بتخفيض رأس المال لاسيما المواد 712َو713من القانون التجاري.

ل- معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:

يتحقق محافظ الحسابات من أنّ المعلومات الضرورية والمتعلقة بعملية إصدار قيم منقولة أخرى، وكذا أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، قد تمّ إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدّر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية للمساهمين.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أولي يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر الإصدار، ويعبّر عند الاقتضاء عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقًا.

م- معيار التقرير المتعلق بتوزيع تسبيقات على أرباح الأسهم:

يتحقق محافظ الحسابات من وجود احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع تكفي للسماح بتوزيعها، ويحرر تقريرًا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على الأرباح، كما يقوم بإعداد تقرير مرفق بالقوائم المالية المعنية، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على الأرباح.

ن- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:

يتعلّق هذا المعيار بعملية تحويل الشركة ذات الأسهم SPA إلى شركة من شكل آخر، حيث إذا تمت هذه العملية خلال السنة المالية، يجب أن يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص، تكون موضوع تقرير محافظ الحسابات.

س- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:

يتعلّق هذا المعيار بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرّخ في 26 ماي 2008، وحول المعلومات المقدّمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرّخ في 25 نوفمبر 2007 والمتعلّق بالنظام المحاسبي المالي. ويتعلّق التقرير الخاص وفقًا لهذا المعيار بوضعية المساهمات أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة خلال السنة المالية.

2.4المعايير الجزائرية للتدقيق "NAA" :

يتجلى توجه الجزائر إلى تطبيق المعايير في مجال التدقيق من خلال إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق NAAوالتي بلغ عددها 16 معيار- لحد الآن- على شكل دفعات بداية من فيفري سنة 2016، ثم في شهر أكتوبر 2016، يليها دفعة ثالثة في مارس 2017، ثم مؤخرًا الدفعة الرابعة في شهر سبتمبر 2018. هذه المعايير وكما ذكرنا في المقدمة، مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق ISAبنفس المضمون ونفس الترميز؛ للإشارة فإنه تمت معايير أخرى في طور الاصدار. الجدول رقم: 01 يعرض موجز للمعايير الصادرة إلى حد الآن.

الجدول رقم 01: المعايير الجزائرية للتدقيق

المعيار NAA	اسم المعيار	موضوع المعيار
210	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	يتطرق إلى واجبات المدقق للاتفاق مع الادارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة.
505	التأكيدات الخارجية	يتطرق إلى استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجي بهدف الحصول على أدلة الاثبات.
560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات وأحداث لاحقة	يتطرق إلى التزامات المدقق تجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.
580	التصريحات الكتابية	يتطرق المعيار إلى إلزامية حصو ل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.
300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	يتطرق المعيار الى التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.
500	العناصر المقنعة	يتطرق إلى واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.
510	مهام التدقيق الأولية	يتطرق المعيار إلى واجبات المدقق فيما يخص فحص الأرصدة الافتتاحية لحسابات الشركة في إطار

	"الأرصدة الافتتاحية"	مهمة التدقيق الأولى.
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية	يتطرق المعيار إلى التزام المدقق بإبداء رأيه حول الكشوف المالية، وكذا شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.
520	الإجراءات التحليلية	يتطرق إلى إجراءات تحليلية يقوم بها المدقق أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات.
570	استمرارية الاستغلال	يتطرق إلىالتزامات المدقق والإدارة في الحرص على استمرارية استغلال النشاط.
610	استعمال أعمال مدققين داخليين	يتطرق المعيار إلى شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدققين الداخليين.
620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.	يتطرق هذا المعيار لواجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.
230	وثائق التدقيق	عالج المعيار مسؤولية المدقق لإعداد وثائق التدقيق، طبيعتها وفائدة الحصول عليها في الوقت المناسب، التعامل مع الظروف الاستثنائية، ضرورة حماية وحفظ ملفات العمل.
501	العناصر المقنعة- إعتبارات خاصة	وَضَّح المعيار الطريقة المثلى للحصول عليها بمختلف أنواعها، وكيفية عرض معلومات ذات علاقة بالقطاع.
530	السبر في التدقيق	تطرّق المعيار الى أساليب استعمال السبر الاحصائي وغير الاحصائي في التدقيق.
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها	تطرق إلى بنود الكشوف المالية المقدرة والتي لا يمكن قياسها، الاختلالات الناتجة عن ذلك، مثل: الناتجة عن التقديرات المحاسبية الفردية، المؤشرات المحتملة لتحيز الإدارة مع تأكيد كتابي يوضح عقلانية التقديرات المحاسبية.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المقررات الصادرة عن وزارة المالية والمتضمنة المعايير الجزائرية للتدقيق.[30]

5. تحليل النتائج:

1.5عينة وأدوات الدراسة:

في هذه الورقة البحثية،تم الاعتماد على طريقة الاستبيان في جمع المعلومات، حيثُوِّ َع استبيان إلكتروني على مجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المتواجدين بالجزائر، وقد تم تقسيم الاستبيان إلى 3 محاور؛ المحور الأول: إلمام المدقق الخارجي في الجزائر بالمعايير المتعلّقة بالتدقيق، المحور الثاني تطرقنا فيه إلى: توافق معايير التدقيق المطبّقة في الجزائر مع بيئة الأعمال، بينما المحور الثالث فقد تعلّق بواقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA،فيما يخص البرامج المستخدمة من أجل حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات ومحاور الاستبيان، لقد تم اعتماد برنامج الحزم الاحصائية SPSS الاصدار21.

عدد الاستمارات الموزعة هو 80 استمارة، وتم استرجاع 59 استمارة؛ منها 57استمارة صالحة للدراسة أي ما نسبته 71.25% من حجم العينة. كما هو موضح في الجدول:

الجدول رقم 02:الاستمارات المتعلقة بعينة الدراسة

البيان	العدد	النسبة
الاستمارات الموزعة	80	%100
الاستمارات المسترجعة	59	%73.75
الاستمارات غير المسترجعة	21	%26.25
الاستمارات الملغاة	02	%2.50
الاستمارات الصالحة للدراسة	57	%71.25

المصدر : من اعداد الباحثين بالاعتماد على الاستبيان

2.5خصائص عينة الدراسة:

- ✓ بالنسبة للمهنة: من خلال الجدول رقم 03 يتضح أن أفراد العينة تتشكل بنسبة 17.50% من الخبراء المحاسبين، أما النسبة الأكبر وهي 82.50% فتعود لمحافظي الحسابات.
- ✓ بالنسبة للمؤهل العلمي: نلاحظ من خلال الجدول رقم (03) أن توزيع العينة حسب المؤهل العلمي كان كالتالي: 63.20% بالنسبة لحاملي شهادة ليسانس َو10.50% لديهم شهادة ماستر، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماجيستر 12.30%، أما فيما يخص شهادة الدكتوراه فكانت النسبة 3.50%، ونسبة 10.50% لأخرى.يلاحظ من خلال ما سبق أن أغلبية أفراد عينة الدراسة من ذوي الكفاءة والمستوى الأكاديمي العالي مما يزيد من مصداقية ودقة نتائج الدراسة.
- ✓ بالنسبة لسنوات الخبرة: من خلال الجدول رقم (03) نلاحظ أن المهنيين الذين تقل سنوات خبرتهم في مجال التدقيق عن 05 سنوات كان بنسبة 3.50%، في حين بلغت في المهنيين الذين تنحصر سنوات خبرتهم بين 05 سنوات الى 15 سنة نسبة 45.60%، أما المهنيين الذين تفوق خبرتهم 15 سنة فكانت النسبة 50.90%، والملاحظ أن أغلبية أفراد الدراسة ذوو خبرة طويلة، مما يخدم أهداف الدراسة؛ نلخص كل هذه المعلومات في الجدول.

الجدول رقم 03 : المعلومات الوصفية لمجتمع الدراسة

المعلومات الشخصية	النوع	التكرار	النسبة %
المهنة	خبير محاسب	10	17.50%
	محافظ حسابات	47	82.50%
المؤهل العلمي	ليسانس	36	63.20%
	ماستر	06	10.50%
	ماجستير	07	12.30%
	دكتوراه	02	3.50%
	أخرى	06	10.50%
سنوات الخبرة	أقل من 05 سنوات	02	3.50%
	من 05 سنوات الى 15 سنة	26	45.60%
	أكثر من 15 سنة	29	50.90%

المصدر :من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

3.5المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور إلمام المدقق الخارجي في الجزائر بالمعايير المتعلّقة بالتدقيق :

من خلال الجدول رقم (04)، والذي تناول مدى إلمام المدقق الخارجي في الجزائر بالمعايير المتعلّقة بالتدقيق، نلاحظ ما يلي: تتصدر الفقرتان:"مساعدو المدقق الخارجي يُتابعون تكوينات دورية من أجل تعزيز المعارف في مجال التدقيق" و"مساعدو المدقق الخارجي على دراية كافية بالمعايير المتعلقة بالتدقيق" أولويات إلمام المدقق الخارجي بالمعايير المتعلقة بالتدقيق بمتوسط حسابي على التوالي قدره **3.37** و **3.28** وبانحراف معياري قدره **1.029** َو**1.031**، بينما يأتي ثالثًا الفقرة الخامسة والمتعلقة بمتابعة المدقق الخارجي تكوينات دورية في مجال التدقيق، بمتوسط حسابي قدره **3.16** وبانحراف معياري **1.031**، في حين نجد الفئة الثالثة والتي تتراوح معدلاتهم الحسابية مابين **2.58** َو**2.56** َو يتعلق الأمر بكل من الفقرة الثالثةَو الرابعة على الترتيب، أما فيما يخص الفئة الرابعة فتتركز معدلاتهم ما بين **2.32** و **2.12** على التوالي بالنسبة للفقرة الأولىَو الثانية.

من خلال النتائج السابقة نلاحظ أنّ نتيجة المحور الأول من الدراسة الميدانية مرجّحة إلى "موافق إلى حد ما"، ويمكن تفسير هذا بحداثة المعايير المتعلقة بالتدقيق في البيئة الجزائرية ممّا جعل أغلب إجابات عينة الدراسة "موافق" والباقي "محايد".

الجدول رقم 04 : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول للدراسة

الترتيب	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	المدقق الخارجي في الجزائر مطّلع و مُلّم بمضمون القرار المؤرّخ في 24 جوان 2013 والذي يُحّدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات	0.00%	14.00 %	12.30 %	45.60 %	28.10 %	2.12	0.983	موافق
2	المدقق الخارجي مطّلع بشكل جيد على المعايير الجزائرية للتدقيق NAA	1.80%	12.30 %	19.30 %	49.10 %	17.50 %	2.32	0.967	موافق
3	المعايير الجزائرية للتدقيق NAA تتطابق لحد كبير مع المعايير الدولية للتدقيقISA	0.00%	19.30 %	24.60 %	49.10 %	7.00%	2.56	0.887	موافق
4	المعايير الجزائرية للتدقيق NAAومعايير تقارير محافظ الحسابات تتميز، بالوضوح	1.80%	19.30 %	19.30 %	54.40 %	5.30%	2.58	0.925	موافق
5	يُتابع المدقق الخارجي تكوينات دورية في مجال التدقيق	7.00%	36.80 %	24.60 %	28.10 %	3.50%	3.16	1.031	محايد
6	مساعدو المدقق الخارجي على دراية كافية بالمعايير المتعلقة بالتدقيق	8.80%	40.40 %	24.60 %	22.80 %	3.50%	3.28	1.031	محايد
7	مساعدو المدقق الخارجي يُتابعون تكوينات دورية من أجل تعزيز المعارف في مجال التدقيق	15.80 %	29.80 %	29.80 %	24.60 %	00.00 %	3.37	1.029	محايد

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

4.5المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور توافق معايير التدقيق المطبّقة في الجزائر مع بيئة الأعمال:

من خلال الجدول رقم (05)يمكن استنتاج ما يلي: تركز إجابات هذا المحور بصفة عامة ضمن معيار محايد، ولنفس أسباب المحور السابق، حيث تصدرت الفقرة الثالثة نتائج هذا المحور بمتوسط حسابي قدره **3.58** يقابله انحراف معياري **1.034**، بعدها جاءت الفقرة الثانية بمتوسط حسابي يقدر بـ **3.37**؛ تليها الفقرة الرابعة بمتوسط حسابي قدّر بـ **3.35**. أمّا الفقرة الأولى من هذا المحور جاءت في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يقدر بـ **3.04** يقابله انحراف معياري **0.981**، يليها الفقرة الأخيرة من هذا المحور بمعدل حسابي يقدر بـ **2.67**، وفيما يخص كل من الفقرة الخامسة والسادسة فقد كانت معدلات حسابهم تقدر بـ**2.32** و**2.28**على التوالي.

من خلال مخرجات المحول الثاني نلاحظ أنّ نتيجة الدراسة الميدانية مرجّحة إلى "محايد"، ويمكن تفسير ذلك إلى كون ظروف توافق المعايير مع بيئة الأعمالَ و القوانين المتعلقة بالمهنة، لا تزال غير واضحة، إضافة إلى حداثة المعايير المتعلقة بمهنة التدقيق في الجزائرية، هذا ما جعل إجابات عينة المجتمع غير جازمة وتميل في مجملها إلى "محايد".

الجدول رقم 05: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني للدراسة

الترتيب	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق جاء في ظروف ملائمة (في الوقت المناسب).	7.00%	26.30%	31.60%	33.30%	1.80%	3.04	0.981	محايد
2	المعايير الجزائرية للتدقيق NAA تتوافق مع بيئة الأعمال في الجزائر.	7.00%	42.10%	33.30%	15.80%	1.80%	3.37	0.899	محايد
3	مديرو المؤسسات ومسيروها لهم دراية كافية بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA، وتلك المتعلّقة بالتقارير.	15.80%	47.40%	19.30%	14.00%	3.50%	3.58	1.034	غير موافق
4	فترة اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق كافية لتأقلم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية معها	8.80%	33.30%	43.90%	12.30%	1.80%	3.35	0.876	محايد
5	تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، والمعايير المتعلقة بتقارير محافظ الحسابات، يزيد من ثقة أصحاب المصالح.	3.50%	10.50%	17.50%	50.90%	17.50%	2.32	1.003	موافق
6	تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يعطي مصداقية أكثر للمعلومة المالية، ممّا يُسهل على أصحاب المصالح اتخاذ القرارات.	1.80%	7.00%	26.30%	47.40%	17.50%	2.28	0.901	موافق
7	تتوافق المعايير المحلية للتقيق مع القوانين (قانون 01/10 والقانون التجاري)	0.00%	12.30%	47.40%	35.10%	5.30%	2.67	0.764	محايد

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

55المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث: المتعلق بواقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA

من خلال نتائج المحور الثالث لهاته الدراسة الميدانية والمبينة في الجدول رقم 06 يمكننا استنتاج ما يلي : جاءت الفقرة السابعة والأخيرة من هذا المحور في المرتبة الأولى من حيث المتوسط الحسابي والذي قدر بـ **3.39**وبانحراف معياري قدره **0.675**، بينما جاءت الفقرة الثانية والسادسة في نفس الرتبة بمتوسط حسابي يقدر ب **2.79** وانحراف معياري يقدر ب **0.773**و **0.901** على التوالي، في حين جاءت الفقرة الرابعة من هذا المحور في الرتبة الرابعة وذلك بمتوسط قدره **2.61**، بينما في المرتبة الأخيرة من هذا المحور نجد كل من الفقرة الأولى والخامسة بنفس المتوسط الحسابي **2.02.** وكخلاصة لهذا المحور نجد أن أغلب النتائج تتركز ضمن مجال "موافق".

نلاحظ أن نتائج هذا المحور مرجّحة الى "موافق"، ويمكن تفسير هذا الى أن جل المهنيين يرون أنّ تطبيق هذه المعايير يُعدّ قفزة نوعية وأمر إلزامي بالنسبة لهم، رغم وجود بعض الاسئلة التي جاءت إجابتها "محايد" وهذا نتيجة لتأخر وتردّد بعض المهنيين في تطبيق معايير التدقيق المحلية كونها طور الاصدار وهو ما يجعلها تتميز بالحداثة.

الجدول رقم 06: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث للدراسة

الترتيب	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	تبني المعايير الجزائرية للتدقيق NAA يعد قفزة نوعية في تاريخ التدقيق.	0.00%	8.80 %	12.30%	50.90%	28.10 %	2.02	0.876	موافق
2	ينتهج المدقق الخارجي في الجزائر عمله طبقا للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA.	0.00%	19.30%	42.10%	36.80%	1.80%	2.79	0.773	محايد
3	المدقق الخارجي ملزم اعداد تقارير تتوافق مع مضمون القرار المؤرّخ في 2013 الذي يُحّدد محتوى تقارير محافظ الحسابات.	0.00%	10.50%	21.10%	45.60%	22.80 %	2.19	0.915	موافق
4	تحترمتقارير المدقق الخارجي في الجزائر شكل ومضمون القرار المؤرّخ في 2013 والذي يُحّدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.	3.50%	14.00%	31.60%	42.10%	8.80%	2.61	0.959	محايد
5	المدقق الخارجي ملزم بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA.	0.00%	5.30 %	10.50%	64.90%	19.30 %	2.02	0.719	موافق
6	يُطبّق مساعدو المدقق الخارجي المعايير المحلية المتعلقة بالتدقيق.	3.50%	19.30%	31.60%	43.80%	1.80%	2.79	0.901	محايد
7	معايير التدقيق المحلية مطبقة بشكل سليم في الجزائر.	3.50%	38.60%	50.90%	7.00 %	0.00%	3.39	0.675	محايد

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

56اختبار الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه سابقا؛ وقصد الاجابة على الاشكالية الرئيسية والفرعية لهذه الدراسة، سنقوم فيما يلي باختبار الفرضيات من أجل التوصل الى النتائج:

✓ **الفرضية الأولى: المدقق الخارجي في الجزائر على دراية كافية بالمعايير المتعلّقة بالتدقيق**

لاحظنا من خلال نتائج المحور الأول للاستبيان والذي يتعلق بإلمام المدقق الخارجي في الجزائر بالمعايير المتعلقة بالتدقيق، أن عينة الدراسة كانت إجابتها "موافق" بالنسبة للأسئلة الأربعة الأولى التي تتمحور حول معرفة واطلاع المدقق الخارجي في الجزائر على المعايير، بينما جاءت أجوبة الأسئلة الثلاثة الموالية والتي تعلّقت بمتابعة التكوينات "محايد" وهذا بسبب غياب تكوينات دورية منظمة في مجال معايير التدقيق من طرف الهيئات المعنية، من جهة، ومن جهة أخرى ضعف الاقبال على التكوينات من طرف المهنيين ومساعديهم؛ وبالتالي يمكن اعتبار جواب المحور الأول على العموم "موافق الى حدّ ما"، وهذا يسمح لنا بتأكيد الفرضية الأولى.

✓ **الفرضية الثانية: تتوافق معايير التدقيق المطبّقة في الجزائر مع بيئة الأعمال في الجزائر**

في هذا المحور من الاستبيان تركزت جل إجابات عينة الدراسة ضمن معيار "محايد"؛ ويعود تفسير ذلك الى حداثة المعايير الجزائرية للتدقيق وعدم صدورها و تجسيدها الكلي على أرض الواقع من طرف الهيئات مما جعل بيئة الأعمال في الجزائر غير مطّلعة، والمهنيين المعنيين غير واثقين ما إذا كان مناخ الأعمال في الجزائر يتوافق مع المعايير الجزائرية للتدقيق. وعليه لا يمكننا كباحثين تأكيد الفرضية الثانية.

✓ **الفرضية الثالثة: تلقى معايير التدقيق المحلية قبولا من طرف المدققين الخارجيين**

من خلال تحليل ومناقشة نتائج الدراسة لهذا المحور توصلنا إلى أن إجابات أفراد عينة الدراسة تركزت ضمن معيار "موافق"، وهذا يؤكد قبول المهنيين في الجزائر للمعايير المحلية للتدقيق، حيث يرون أنهم ملزمون بتطبيق هذه المعايير تدريجيا تماشيا مع صدورها. وبالتالي، يمكننا قبول صحة هذه الفرضية.

6.خلاصة:

في هذه الورقة البحثية حاولنا دراسة المعايير المحلية للتدقيق المحلية التي تشمل معايير تقارير محافظ الحسابات، والمعايير الجزائرية للتدقيق NAA، من حيث إلمام المدققين الخارجيين بها، و توافقها مع بيئة الاعمال في جزائر إضافة إلى مدى تطبيقها من طرف المدققين الخارجيين، ولقد شكّلت هذه العناصر المحاور الاساسية للدراسة. تطرقنا في الشطر النظري من الدراسة إلى مفهوم التدقيق، تطوره، أنواعه، ومرجعيته القانونية، كما قمنا بعرض المعايير المحلية المتعلّقة بالتدقيق. أمّا في الشّق التطبيقي للدراسة التي كانت ميدانية اعتمدنا على استبيان الكتروني موزّع على عيّنة من المدققين الخارجيين في الجزائر، وبناء على خبرتنا في الميدان يمكننا استخلاص النتائج التالية:

- ✓ إنّ المعايير المتعلقة بالتدقيق والتي اعتمدتها الجزائر مؤخرا تُعد قفزة نوعية تهدف الى تطوير المهنة؛
- ✓ المدقق الخارجي في الجزائر مطالب بالتعرف، ودراسة هذه المعايير وفهمها بشكل جيد حتى يتسنى له تطبيقها أثناء تأدية مهامه؛
- ✓ بيئة الأعمال في الجزائر لا تتوافق بشكل جيد مع تطبيق المعايير المتعلقة بالتدقيق؛
- ✓ تطبيق المدقق الخارجي للمعايير المحلية في مجال التدقيق لا يرق الى المستوى المطلوب أمام ضعف التكوين؛
- ✓ ضعف وغياب الرقابة النوعية لعمل المدقق الخارجي تسبب في نقص معرفة وتطبيق المعايير المطلوبة.

في ختام هذه الدراسة، وبناء على النتائج المتوصل اليها يمكننا صياغة التوصيات الموالية علها تساهم في حل اشكالية الدراسة:

- ✓ تكثيف الدورات التكوينية للمدققين ومساعديهم في مجال المعايير المتعلقة بالتدقيق في الجزائر؛
- ✓ تفعيل دور الهيئات في مجال رقابة النوعية على عمل المدققين الخارجيين، لضمان مرافقتهم خاصة في المراحل الأولى من تطبيق المعايير المحلية للتدقيق؛
- ✓ العمل على نشر الوعي لدى رجال الأعمال و المديرين والمسيرين، في مجال التدقيق، من خلال إبراز أهميته وضرورة الالتزام بالمعايير، من أجل تحقيق الأهداف؛
- ✓ استغلال نتائج الأبحاث الاكاديمية في مجال التدقيق.

7. الهوامش والإحالات:

[1]وليم توماس و أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، تعريب: أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، الرياض، السعودية، دار المريخ للنشر، 1989، ص.26.

[2]LIONNEL.C& GERARD.V, Audit et control interne, Paris, Dallos,1992 ,P.21.

[3] REDHA KHELASSI, Précis d'audit fiscal de l'entreprise, Alger, BERTI Editions, 2013, P.47.

[4] JACQUES RENARD, THEORIE ET PRATIQUE L'AUDIT INTERNE, 2eme édition, Paris, France,Editions d'Organisation Groupe Eyrolles,2010, PP 79-80.

[5] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية،2005، ص. 12.

[6]محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات "الإطار النظري والممارسة التطبيقية"**، الطبعة الرابعة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2014، ص: 06.

[7] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، دار الجنان للنشر و التوزيع ،2012، ص.ص.12-13.

[8]إيهاب نظمي و هاني العزب، **تدقيق الحسابات "الإطار النظري"**، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، دار وائل للنشر،2012، ص.23.

[9] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية و العملية-**، الطبعة السادسة، عمان، الأردن، 2012، دار وائل للنشر و التوزيع،2012، ص.28.

[10] إيهاب نظمي و هاني العزب، **مرجع سبق ذكره**، ص.24.

[11] إيهاب نظمي و هاني العزب، **المرجع السابق**، ص.ص.24-25.

[12] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،2013، ص.80.

[13] أحمد قايد نور الدين، **مرجع سبق ذكره**، ص.23.

[14] الأزهر عزه ، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد: 05، جامعة الوادي، الجزائر،2012، ص.20.

[15] الأزهر عزه، **نفس المرجع السابق**، ص.ص. 20-21.

[16] بن حواس كريمة و بنية عمر، **دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية *ISA***، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد: 40، فلسطين،2016، ص.ص.90-91.

[17]Kamel HADDOUCHE, Les domaines d'intervention du commissaire aux comptes, Revue périodique N°: 02 «L'AUDITEUR», Alger,2014, P.18.

[18] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **المرسوم التنفيذي رقم: 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، العدد: 7،2011، ص.ص.04-07.

[19]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **المرسوم التنفيذي رقم: 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره**، العدد: 7،2011، ص.ص.07-10.

[20]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **المرسوم التنفيذي رقم: 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره**، العدد: 7،2011، ص.ص.10-13.

[21] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية،**نفس المرجع السابق**، ص.ص. 03-11.

[22]شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات "دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد: 12، جامعة سطيف، الجزائر،2012، ص.93.

[23]الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، **القانون التجاري**، سنة: 2007، ص: 188-191.

[24] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **قانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009 يتضمن قانون المالية 2009**، العدد: 78، المادة: 44،2009، ص.16.

[25] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **قانون رقم 13/10 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 يتضمن قانون المالية 2011**، العدد: 80، المادة: 66،2010، ص.18.

[26]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **المرسوم التنفيذي رقم 354/06 الصادر في 9 أكتوبر 2006 يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة**، العدد: 64، 2006، ص.04.

[27]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **الأمر رقم 05/05 الصادر في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي 2005**، العدد: 52، المادة 12، 2005، ص.04.

[28] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **قانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009 يتضمن قانون المالية 2009**، العدد: 78، المادة: 44، 2009، ص.16.

[29] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، **قرار 24 يونيو 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات**، العدد: 24،2014، ص.ص. 10-22.

[30] المقرر رقم: 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المقرر رقم: 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المقرر رقم: 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 وَأخيراً المقرر رقم: 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.