

مدى توافق ممارسات تدقيق الحسابات مع معيار التدقيق الجزائري 505 "التأكيدات الخارجية": دراسة ميدانية
بولاية سكيكدة

The compatibility of account auditing practices with the Algerian audit standard 505
"External confirmations": A field study in Skikda

La compatibilité des pratiques d'audit des comptes avec la norme algérienne d'audit 505
"Confirmations externe": Etude empirique dans la wilaya de Skikda

كيموش بلال¹، شباركة مهدي²

تاريخ النشر: 2022/12/02

تاريخ القبول: 2022/05/02

تاريخ الإرسال: 2022/02/04

ملخص:

هدفت الدراسة إلى فحص مدى توافق تدقيق الحسابات بولاية سكيكدة مع متطلبات معيار التدقيق الجزائري 505 "التأكيدات الخارجية"، حيث عرفت الجزائر عدة إصلاحات في الآونة الأخيرة، من أبرزها إصدار معايير التدقيق الجزائرية، المستنبطة من معايير التدقيق الدولية؛ ويعتبر المعيار الخاص بالتأكيدات الخارجية من أولى المعايير التي صدرت ضمن المجموعة الأولى من المعايير. من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبيان على عينة، شملت 32 فردا من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ومساعدتهم بولاية سكيكدة، وتم توظيف بعض الاختبارات الإحصائية المعلمية واللامعلمية من أجل اختبار فرضيات الدراسة. أشارت النتائج إلى أن التشريعات تلعب دورا مهما في تطور مهنة التدقيق في الجزائر، وأن إجراءات التدقيق التي ينفذها مدققو الحسابات بولاية سكيكدة تتوافق مع متطلبات معيار التدقيق الجزائري 505، كما أن مدققو الحسابات بولاية سكيكدة يتعاملون مع نتائج إجراءات التدقيق بما يتوافق ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري 505.

الكلمات المفتاحية: تدقيق مالي؛ معايير التدقيق الجزائرية؛ تأكيدات خارجية؛ أدلة الإثبات.

Abstract :

The aim of this paper is to compare the auditing practices in Skikda with the requirements of the Algerian standard (NAA 505) "External confirmations", as Algeria has known several reforms, especially the issuance of the Algerian Standards (NAA) that abstracted from the international reference (ISA), where the "External confirmations" was among the first issued standards.

To achieve our objectives, we distributed a questionnaire to a sample of 32 auditors from Skikda. Some parametric and non-parametric statistical tests were used to test our hypotheses. The results indicated that the legislations play an important role in the development of the auditing in Algeria, and that the auditing practices in Skikda comply with the requirements of the Algerian standard (NAA 505), and that the auditors in Skikda use the audit procedures' results in accordance with the requirements of the Algerian standard (NAA 505).

Keywords: Financial auditing; Algerian Audit standards; External confirmations; Justifications.

Résumé :

Cet article vise à comparer les pratiques d'audit à Skikda avec la norme algérienne (NAA 505) "Confirmations externes", comme l'Algérie a connu plusieurs réformes, notamment la

* المؤلف المراسل

¹ Kimouche Bilal, Université 20 Août 1955-Skikda-Algérie, ECOFIMA: Algeria, b.kimouche@univ-skikda.dz

² Chebarka Mehdi, Abdelhamid MEHRI - Constantine2 university, STAR MARKETING LAB: Algeria, chebarka.mehdi@univ-constantine2.dz

publication des normes algériennes d'audit (NAA) qui dérivés des Normes Internationales d'Audit (ISA), où les «confirmations externes» sont parmi les premières normes publiées.

Pour atteindre notre objectif, nous avons distribué un questionnaire à un échantillon de 32 auditeurs de Skikda. Certains paramétriques et non paramétriques statistiques tests ont été utilisés pour tester nos hypothèses. Les résultats ont indiqué que les législations jouent un rôle important dans le développement de l'audit en Algérie et que les pratiques d'audit à Skikda sont conformes aux exigences de la Norme Algérienne d'Audit (NAA 505), et que les auditeurs à Skikda utilisent les résultats de procédures d'audit conformément aux exigences de la Norme NAA 505.

Mots clés : Audit financier; Normes Algériennes d'Audit; Confirmations externes; Pièce justificative.

مقدمة

يعتبر تدقيق الحسابات عملية ضرورية للمصادقة على القوائم المالية، ومنحها الجودة اللازمة التي تتيح للمستخدمين استعمالها بكل موثوقية، على اعتبار أن مدقق الحسابات يهدف إلى إبداء رأي فني ومحاميد حول مدى صدق وشرعية القوائم المالية، أي فيما إذا قد تم إعدادها استنادا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما أو المعايير المحاسبية، وفيما إذا كانت تعبر بصدق عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة والمعاملات المالية التي قامت بها، والأحداث والظروف الأخرى التي أثرت فيها، فالتدقيق آلية توفر للمستخدمين ضمانا معقولاً يمكنهم من الاعتماد على القوائم المالية في اتخاذ القرارات.

يعتمد تدقيق الحسابات على منهجية متعارف عليها، بدء من الأمر بالمهمة والتعرف على المؤسسة، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، يليها فحص الحسابات، وكل ذلك من أجل إبداء الرأي الفني والمحاميد في شكل تقرير للتدقيق، وتوصيله للأطراف المعنية. غير أن إبداء الرأي الفني المحاميد يتطلب من مدقق الحسابات تدعيم موقفه بمختلف أشكال أدلة الإثبات، التي يمكن الحصول عليها بالاعتماد على أدوات التدقيق المطبقة عبر مختلف مراحل مهمة التدقيق، وخصوصا عند تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات.

من أجل زيادة جودة التدقيق، ومن ثم زيادة جودة القوائم المالية، تعمل الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق، سواء كانت محلية أو دولية على إصدار معايير التدقيق، التي توضح للممارسين كيفية تنفيذ مهمة التدقيق، وما هي الأدوات التي يجب عليهم استخدامها، وكيف ومتى ولماذا يتم استخدامها، وكذا أدلة الإثبات المناسبة وإجراءات جمعها والتعامل معها، من أجل بلوغ الأهداف المخططة.

استجابة للتحويلات الاقتصادية على المستوى الوطني والدولي، بادرت الجزائر إلى تنميط ممارسات التدقيق، وذلك بعد الإصلاحات التي توجت بإصدار القانون رقم 10-01 الصادر في 29 جوان 2010 (أ.ع.ح، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، 2010)، المنظم للمهنة، ثم القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، بعد أن تم تحديد موضوعها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، ليأتي الدور على معايير التدقيق الجزائرية (NAA)، حيث تم إصدار

لحد الآن 16 معياراً، صدر ثمانية منها خلال 2016، أربعة خلال 2017 وأربعة خلال 2018، ومازال العمل عليها جارياً، حيث تعتبر تلخيصاً لمعايير التدقيق الدولية (ISA) بعد تكييفها مع واقع البيئة الجزائرية.

يعتبر معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكدات الخارجية" من بين أولى المعايير الصادر ضمن معايير التدقيق الجزائرية، نظراً للأهمية التي تحضها بها التأكدات الخارجية كدليل إثبات، لما تتسم به من موثوقية وإقناع، على اعتبار أن مصدرها أطراف خارجية ومستقلة، وبالتالي فإن فرصة الإدارة للتأثير فيها قليلة، كما أنها تعتبر أداة للمقارنة المرجعية بالنسبة للمدقق، تتيح له التأكد من أدلة الإثبات المحصل عليها من داخل المؤسسة، وعلى هذا الأساس حاول المشرع الجزائري توضيح إجراءات التعامل مع التأكدات الخارجية والاستفادة منها، من خلال هذا المعيار.

مشكلة الدراسة

تميزت مهنة التدقيق في الجزائر بغياب مرجعية واضحة، لذا فإن محافظي الحسابات كانوا يفتقدون للتوجيهات التي توضح لهم إجراءات التعامل مع التأكدات الخارجية، إلا ما تعارفت عليه الممارسة، ثم جاءت معايير التدقيق الجزائرية (NAA) بدءاً من عام 2016 في إطار الإصلاحات التي عرفتها المهنة بهدف توصيف منهجية وإجراءات العمل، بما يكفل تحسين جودة تدقيق الحسابات، ومن هنا جاءت مشكلة الدراسة كالاتي: هل هناك توافق بين ممارسات تدقيق الحسابات بولاية سكيكدة ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكدات الخارجية"؟

فرضيات الدراسة

انطلقت الدراسة من الفرضيات الآتية:

- الفرضية (1): تلعب التشريعات دوراً مهماً في تطور مهنة التدقيق في الجزائر.
- الفرضية (2): هناك توافق بين إجراءات التدقيق التي ينفذها مدققو الحسابات بولاية سكيكدة ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكدات الخارجية".
- الفرضية (3): هناك توافق بين تعامل مدققي الحسابات بولاية سكيكدة مع نتائج إجراءات التدقيق ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكدات الخارجية".

أهمية وأهداف الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية التأكدات الخارجية كدليل إثبات بالنسبة للمدقق ودورها في دعم الرأي الفني والمحايد، إلى جانب إجرائها خلال فترة عرفت فيها الجزائر العديد من الإصلاحات التي مست مهنة التدقيق، وخصوصاً مع إصدار معايير التدقيق الجزائرية. وتتمثل أهداف الدراسة في:

- تقييم دور التشريعات في تطور مهنة التدقيق في الجزائر؛

- المقارنة بين إجراءات التدقيق التي ينفذها المدققون ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505)؛
- المقارنة بين طريقة تعامل مدققي الحسابات مع نتائج إجراءات التدقيق ومتطلبات المعيار الجزائري (NAA 505).

الدراسات السابقة

من أبرز الدراسات ذات الصلة، نجد دراسة (بن الصديق، 2015) التي اهتمت بمدى توافق ممارسة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، لذا تم استقصاء آراء 34 مهنيًا؛ وحسب النتائج فإن الجزائر تعمل على تطوير منظومتها التشريعية في مجال المحاسبة والتدقيق، بما يتماشى والتطور الذي عرفته المؤسسات والبيئة الدولية، غير أن واقع المهنة في الجزائر لم يتغير بعد الإصلاحات، لأن القواعد المنظمة للتدقيق في الجزائر، لم ترق بعد إلى مستوى المعايير الدولية.

اهتمت دراسة (تونسي، 2016) بتأثير تبني معايير المحاسبة الدولية في مردودية مدقق الحسابات في الجزائر، من خلال استقصاء آراء عينة من المهنيين والأكاديميين، بلغ عددهم 62 من ست ولايات (مستغانم، تيبازة، الجزائر، بومرداس، سطيف، تلمسان)، وحسب النتائج فإن مدققي الحسابات لا تواجههم أي صعوبات عند أداء مهامهم، وذلك بحكم مؤهلاتهم وخبراتهم، كما أن معايير المحاسبة الدولية سوف ترفع من كفاءة مدققي الحسابات الجزائريين.

هدفت دراسة (بهلولي، 2017) إلى تحليل أثر تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، من خلال استقصاء آراء عينة شملت 180 محافظ حسابات وخبير محاسبي بصفته ممارسين للمهنة بالجزائر؛ وقد كشفت الدراسة أن التشريعات الحالية المحلية لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة، وأن مدقق الحسابات لا يلجأ إلى معايير التدقيق الدولية، كما أظهرت النتائج أن تبني معايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

ركزت دراسة (لونيسة، 2017) على فحص مدى مواكبة تطور مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات العالمية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المالية، بالاستناد إلى آراء عينة ضمت 63 فردًا، وقد أشارت النتائج إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطور مهنة التدقيق في الجزائر وتطورها عالميًا، ووجود تأثير كبير لممارسات التدقيق في الجزائر في جودة القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية.

اهتمت دراسة (درويش و كوديد، 2017) بفحص فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائر، من خلال استقصاء آراء 20 مهنيًا من ولاية عين تموشنت، وقد أشارت النتائج إلى أن المدقق الخارجي الجزائري يلتزم وبشكل كبير بتطبيق معايير التدقيق الدولية، رغم العديد من الصعوبات التي تعيق ذلك، وهناك نقص كبير في الإمكانيات الموفرة لتكوين وتدريب المدققين، ووجود تعارض في كثير من الأحيان بين التشريعات المنظمة للمهنة.

حاولت دراسة (Kazouz, 2018) استكشاف مكانة معايير التدقيق الجزائرية في الممارسة المهنية في الجزائر، ومن أجل ذلك تم استقصاء آراء 63 محافظ حسابات، ووفقًا للنتائج فإن معايير التدقيق الدولية سوف تساهم في تحسين جودة

التدقيق المالي والمحاسبي، وأن تبني معايير التدقيق الدولية سيسمح للجزائر بإثراء مجال التدقيق، وأكدت النتائج أن ممارسي التدقيق في الجزائر يواجهون عدة صعوبات عند ممارسة مهامهم.

يتبين من الدراسات السابقة أن أغلبها اهتمت بمعايير التدقيق الدولية وأثرها على تطوير مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، ومدى مواكبة المهنة في الجزائر للتطورات التي تعرفها تلك المعايير الدولية. غير أن دراستنا ركزت مباشرة على أهمية الإصلاحات التي عرفتها مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، ومدى تبني محافظي الحسابات لمحتوى المعايير الجزائرية للتدقيق، من أجل تحسين جودة عمليات التدقيق، حيث تم اختيار معيار التأكيدات الخارجية نظرا لدور هذه الأخيرة في تعزيز الرأي الفني المحايد للمدقق. إلى جانب ذلك، حاولت هذه الدراسة استقصاء مدى تطبيق محافظي الحسابات بولاية سكيكدة ومساعدتهم للإجراءات المتعلقة بالحصول على التأكيدات الخارجية واستغلالها، من خلال استبيان تم إعداده بدقة، حيث تعتبر من الدراسات القليلة التي اهتمت بالتأكيدات الخارجية كأحد أبرز أدوات التدقيق.

1- الإطار النظري للدراسة

1-1 إصلاح مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر

يسعى الفاعلون المؤسسيون إلى تحسين جودة المعلومات المالية وتطوير سياسات الإفصاح لتحسين قرارات المستخدمين، مما يبرز دور التدقيق كآلية للتحكم في المؤسسات (Ayadi & Belguet, 2018). حاولت الجزائر مواكبة ذلك من خلال إلزام المؤسسات بالمصادقة على القوائم المالية، حيث أشارت المادة 584 من القانون التجاري إلى تقرير محافظ الحسابات في الشركة ذات المسؤولية المحدودة ومؤسسة الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة؛ وحسب المادة 715 فإن الجمعية العامة العادية في شركات التوصية بالأسهم وشركات المساهمة تعين محافظ حسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات (أ.ع.ح، القانون التجاري الجزائري، 2007).

عملت السلطات الجزائرية على إصلاح مهنة التدقيق والنهوض بها، من خلال القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يسعى التنظيم الجديد إلى تنميط ممارسات التدقيق، من خلال إصدار معايير التدقيق الجزائرية، التي جاءت في شكل مقررات معتمدة من طرف وزير المالية، وهي عبارة عن ملخصات لبعض معايير التدقيق الدولية (ISA) مترجمة إلى العربية والفرنسية، مما يعني تبني جزئي من طرف الجزائر لمعايير التدقيق الدولية، حيث صدرت تلك المعايير بنفس ترقيمها الأصلي، باستثناء معايير تقارير محافظ الحسابات، التي جاءت في شكل قرار لوزير المالية، ولم تكن ترجمة لمعايير التدقيق الدولية.

كانت البداية بمعايير تقارير محافظ الحسابات عام 2013 (أ.ع.ح، قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، 2014)، بعد أن تم تحديد موضوعها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في

26 ماي 2011، وشملت خمسة عشر معيارا، كل معيار يتضمن تقريرا من تقارير التدقيق. ثم جاء الدور على المعايير الجزائرية للتدقيق، التي صدرت في أربع مقررات، وبلغ عددها ستة عشر معيارا، حيث تضمن كل مقرر أربع معايير تحمل نفس ترقيم معايير التدقيق الدولية (ISA) الأصلية.

يعتبر معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكيدات الخارجية" من بين المعايير التي صدرت ضمن المجموعة الأولى، وذلك من خلال المقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 (م.و.م، 2016)، ويعالج هذا المعيار كيفية استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجي، بغرض الحصول على أدلة إثبات مقنعة وموثوقة، أما هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي فهو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على عناصر مقنعة.

1-2 معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكيدات الخارجية"

حسب معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) فإن التأكيد الخارجي هو "دليل مثبت يتم تحصيله عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء كان في شكل ورقي أو إلكتروني أو أي شكل آخر"؛ أو هو "عملية الحصول على أدلة التدقيق وتقييمها، من خلال إقرار للمعلومات أو لحالة قائمة يأتي من الغير، ردا على طلب للمعلومات، بخصوص بند محدد يؤثر على التأكيدات في القوائم المالية أو الإفصاحات ذات الصلة". ويصنف المعيار التأكيدات الخارجية إلى: تأكيدات عن الوجود أو الحدوث (الأصول والخصوم)، تأكيدات عن الشمول (اكتمال المعلومات)، تأكيدات حول الحقوق والالتزامات، تأكيدات حول التقييم والتوزيع، تأكيدات حول الإفصاح والعرض.

تستخدم التأكيدات الخارجية بشكل مكثف فيما يخص أرصدة الحسابات ومكوناتها، لكن يجب أن لا تقتصر على تلك البنود فحسب، فمثلا يمكن للمدقق طلب تأكيدات خارجية حول شروط اتفاقيات أو معاملات تقوم بها الشركة مع الغير، كما يمكن استخدام التأكيدات الخارجية للحصول على أدلة بشأن عدم وجود اتفاق جانبي يمكن أن يؤثر على الاعتراف بالإيراد (شبيخي، 2018).

يقسم المعيار طلبات التأكيد إلى طلبات تأكيد مستعجلة (تأكيد إيجابي)، أين يكون "الغير" مدعوا للرد مباشرة على المدقق، لتأكيد أو نفي المعلومات الواردة في الطلب أو تقديم المعلومات المطلوبة؛ وطلبات تأكيد ضمنية (تأكيد سلبي)، أين يكون "الغير" مدعوا للرد مباشرة على المدقق فقط، لنفي المعلومات الواردة في الطلب. يحدد المعيار الإجراءات التي يجب إتباعها للقيام بالتأكيدات الخارجية، فيما يتعلق بإعداد طلبات التأكيد وتصميمها، وتحديد "الغير" المؤهلون للرد عليها، وإرسالها ومتابعتها. كما يحدد العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تصور طلبات التأكيد، والإجراءات الواجب اتخاذها عند عدم سماح الإدارة للمدقق بإرسالها؛ إلى جانب كيفية التعامل مع نتائج إجراءات التأكيدات الخارجية، وخصوصا التأكد من موثوقية الردود، وحالة عدم تلقي الردود، وكيفية التعامل مع الفوارق.

يتطلب اللجوء إلى التأكيدات الخارجية موافقة الإدارة، لذا عند الحصول على هذه الموافقة، ووجود حالات تتطلب التأكيد الخارجي، يجب على مدقق الحسابات تحديد الأطراف الخارجية التي يطلب منها تأكيد المعلومات، وهنا يجب عليه الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد، مما يتطلب أخذ النقاط الآتية في الحسبان:

- تحديد المعلومات موضوع طلب التأكيد؛
- تحديد، وبشكل، دقيق الطرف الخارجي المؤهل للرد على طلب التأكيد بأدلة إثبات مقنعة وموثوقة؛
- تصميم طلب التأكيد، وضمان توجيهه إلى الطرف المخول، مع طلب الرد إلى المدقق مباشرة؛
- مباشرة إرسال الطلب إلى الطرف الخارجي ومتابعته.

في حالة عدم سماح الإدارة للمدقق إرسال طلب التأكيد، يجب عليه تحري أسباب ذلك، ومحاوله الحصول على عناصر مقنعة تسمح له بتقييم آثار الرفض على تقديراته لمخاطر الإنحرافات الجوهرية، وكذا وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة إثبات مقنعة وموثوقة.

يجب على المدقق تقييم أدلة الإثبات المحصل عليها من التأكيد الخارجي، فيما إذا كانت مقنعة وموثوقة، أو ضرورة الحصول على أدلة إثبات مكملية. ويمكن للمدقق عند تقييم نتائج طلب التأكيد الخارجي تصنيفها إلى: رد مؤهل يتضمن تأكيد المعلومات المطلوبة دون فوارق، الرد غير موثوق، عدم الرد، أو رد يحمل فوارق. إذا تبين للمدقق وجود عوامل تثير شكوكه حول موثوقية الرد على طلب التأكيد، أو أنه قدر بأن الرد غير صادق، يجب عليه البدء في تقييم آثار ذلك على تقديراته لمخاطر الإنحرافات الجوهرية، بما فيها خطر الغش وطبيعته، ووضع رزمة إجراءات أخرى للتقييم، والحصول على أدلة مكملية مقنعة وموثوقة.

في حالة عدم تلقي المدقق للرد الناتج عن عدم تفاعل الطرف الخارجي، أو رد جزئي وارد منه على طلب التأكيد المستعجل، أو رجوع طلب التأكيد إلى المدقق لأنه لم يصل إلى المرسل إليه، يتعين على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات بديلة للتدقيق من أجل الحصول على أدلة مقنعة وموثوقة. إذا قدر المدقق أن الرد على طلب التأكيد المستعجل ضروري للحصول على أدلة إثبات معنقة وملائمة، فإن تنفيذ أي إجراءات تدقيق بديلة لن يقدم أدلة مقنعة، وعليه إذا لم يحصل المدقق على التأكيد المطلوب، يجب عليه تحديد آثار ذلك على عملية التدقيق وعلى رأيه الفني والمحايد.

بالنسبة للفروقات فهي تمثل اختلافات في الردود بين المعلومات المقدمة للمدقق من الأطراف الخارجية، وتلك التي حصل عليها من المؤسسة، والتي هي موضوع طلب التأكيد، وهنا يجب على المدقق تحديد مدى وجود فوارق، وتحديد فيما إذا كانت الفوارق تشير إلى وجود إنحرافات حقيقية أو محتملة في القوائم المالية؛ وفي حالة وجود إنحرافات حقيقية، ينبغي على المدقق تقييم فيما إذا كانت دليلاً على وجود حالات غش أو وجود خلل في نظام الرقابة الداخلية.

يتعين على المدقق أخذ كل إجراءات التدقيق المنفذة من طرف جهات أخرى، وتحديد فيما إذا تم جمع أدلة إثبات مقنعة وموثوقة وملائمة، أو ضرورة الحصول على أدلة مكملة. فالمدقق يلجأ عادة إلى إجراءات "التأكيد الخارجي" للحصول على عناصر مقنعة، غير أن ذلك يستلزم الأخذ في الحسبان خطر الإنحرافات الجوهرية على مستوى التأكيد، والطريقة التي أتت بها الأدلة المجمعة أثناء تنفيذ إجراءات أخرى مخططة من طرف المدقق لتقليص الخطر إلى مستوى ضعيف ومقبول (صابة و مغاري، 2018).

2- الطريقة والأدوات

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، من خلال أسلوب المسح، حيث تم استقصاء آراء مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، بالاعتماد على الطريقة الإحصائية من أجل معالجة البيانات واختبار الفرضيات.

1-2 مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبون بولاية سكيكدة، وكذا العاملين في مكاتبهم ومساعدتهم، وقد شملت عينة الدراسة 32 فردا، حيث تم توزيع 44 استبيان بطريقة عشوائية، لكن تم استرداد 38 استبيان فقط، وبعد الفرز تم استبعاد 4 استبيانات أخرى، نظرا لتعبئتها جزئيا فقط وبشكل خاطئ، وعليه استقر العدد النهائي للاستبيانات الصالحة عند 32 استبياناً. تم توزيع الاستبيانات واستردادها خلال الفترة الممتدة بين سبتمبر 2020 وديسمبر 2020، من خلال الحضور لدى مكاتب التدقيق.

2-2 أداة جمع البيانات

تم جمع بيانات الدراسة من خلال استقصاء آراء عينة من محافظي الحسابات، لذا قمنا بتصميم استبيان مكون من ثلاث محاور، المحور الأول تضمن تسع (9) عبارات، وكل عبارة تعكس دور التشريعات في تطور مهنة التدقيق في الجزائر، أما المحور الثاني فتضمن بدوره تسع (9) سبع عبارات، وكل عبارة تعكس مدى توافق ممارسات التدقيق في بيئة الدراسة مع متطلبات معيار التأكيدات الخارجية (NAA 505)، وتضمن المحور الثالث إحدى عشر (11) عبارة، وكل عبارة تعكس كيفية تعامل المدققين مع نتائج إجراءات التأكيد الخارجي ومدى توافقها مع متطلبات معيار التأكيدات الخارجية (NAA 505). وقد تم إعداد الاستبيان بطريقة مركزة وتجنب الإكثار، لتفادي الملل لدى المستجوب.

2-3 الأدوات الإحصائية المستخدمة

من أجل معالجة البيانات واختبار الفرضيات تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات الإحصائية ممثلة في:

- سلم القياس: من أجل قياس الظاهرة المدروسة تم الاعتماد على سلم ترتيبى مكون من خمس درجات لترتيب الإجابات، وخمس مستويات للتوافق كالاتي:

الجدول -1- سلم القياس المعتمد في الدراسة

اتجاه الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الرتبة	1	2	3	4	5
المجال	[1,80-1,00]	[2,60-1,81]	[3,40-2,61]	[4,20-3,41]	[5,00-4,21]

المتوسط الحسابي الفرضي $3 = 5 \setminus (5 + 4 + 3 + 2 + 1) =$

المدى $0,8 = 5 - 4 =$ وبالتالي طول الفئة $4 = 1 - 5 =$

المصدر: المؤلف

- معامل (Alpha de Cronbach): لفحص مدى صدق المقياس المستخدم.
- معامل الارتباط (Pearson): لفحص الاتساق الداخلي للمقياس، أي مدى ارتباط العبارات بالمحور ككل.
- الاختبارين الإحصائيين (Kolmogorov-Smirnov) و (Shapiro-Wilk): لاختبار طبيعية توزيع البيانات.
- اختبار (T-test) و (Kolmogorov-Smirnov): من أجل اختبار الفرضيات.
- اختباري (Mann-Whitney) و (Kruskal Wallis): لاختبار أثر خصائص أفراد العينة في إجاباتهم.

4-2 صدق وثبات الاستبيان

يعتبر صدق وثبات الاستبيان عاملين رئيسيين لموثوقية نتائج الدراسة، حيث يسمح توفر هذين الخاصيتين في الاستبيان الحصول على مقياس ملائم وبيانات تعبر عن الواقع، وقد تم اختبار صدق وثبات الاستبيان بالاعتماد على معامل (Alpha de Cronbach) ومعامل الارتباط (Pearson) على التوالي.

الجدول -2- نتائج اختبار صدق الاستبيان

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,752	29

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول 2، الذي يلخص نتائج اختبار صدق الاستبيان أن معامل (Alpha de Cronbach) كان كبيراً، حيث بلغ 0,752، وهي قيمة جيدة، تعبر عن الصدق الذي يتسم به الاستبيان. بالنسبة للثبات، تم اختباره من خلال قياس علاقة الارتباط بين كل عبارة والمحور الذي تنتمي إليه. ويوضح الجدول 3 معاملات الارتباط (Pearson) بين العبارات المكونة للمحور الأول (X1، X2، ...، X9) ومتوسطها الذي يعبر عن هذا المحور (X)؛ وكما يتضح من الجدول فقد كانت جميع علاقات الارتباط معنوية عند مستوى 5%، لكن هناك تباين في قوتها، حيث كانت قوية بالنسبة للعبارات الرابعة والثامنة والتاسعة (X4، X8، X9)، ومتوسطة بالنسبة للعبارات الثالثة والخامسة والسادسة (X3، X5، X6)، في حين كانت ضعيفة بالنسبة للعبارات الأولى والثانية والسابعة (X1، X2، X7).

الجدول -3-: نتائج اختبار ثبات الاستبيان (المحور الأول)

	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9
Corr. Pearson	0,22	0,14	0,43	0,53	0,44	0,47	0,20	0,52	0,77
Sig. (bilatérale)	0,03	0,04	0,01	0,00	0,01	0,01	0,04	0,00	0,02
N	32	32	32	32	32	32	32	32	32

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يوضح الجدول 4 معاملات الارتباط (Pearson) بين عبارات المحور الثاني (Y1، Y2، ...، Y9) ومتوسطها الذي يعبر عن هذا المحور (Y)، حيث كانت جميع علاقات الارتباط معنوية عند مستوى 5%، باستثناء علاقة الارتباط للعبارة الأولى (Y1) التي كانت معنوية عند مستوى 6%، وبالتالي فقد كانت ضعيفة، وذلك على غرار علاقات الارتباط للعبارات الثالثة والخامسة والتاسعة (Y3، Y5، Y9) التي كانت ضعيفة رغم معنويتها عند مستوى 5%، في حين كانت علاقات الارتباط قوية بالنسبة للعبارات الرابعة والسادسة والسابعة والثامنة (Y4، Y6، Y7، Y8)، وكانت علاقة الارتباط متوسطة بالنسبة للعبارة الثانية (Y2).

الجدول -4-: نتائج اختبار ثبات الاستبيان (المحور الثاني)

	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9
Corr. Pearson	0,23	0,45	0,24	0,67	0,29	0,79	0,70	0,60	0,22
Sig. (bilatérale)	0,06	0,01	0,04	0,00	0,03	0,00	0,00	0,00	0,05
N	32	32	32	32	32	32	32	32	32

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يوضح الجدول 5 معاملات الارتباط (Pearson) بين عبارات المحور الثالث (Z1، Z2، ...، Z11) ومتوسطها (Z)، حيث كانت جميع علاقات الارتباط قوية ومعنوية عند مستوى 1%، باستثناء علاقات الارتباط للعبارات التاسعة والعاشر والحادية عشرة (Z9، Z10، Z11) التي كانت ضعيفة ومعنوية عند مستوى 5%.

الجدول -5-: نتائج اختبار ثبات الاستبيان (المحور الثالث)

	Z1	Z2	Z3	Z4	Z5	Z6	Z7	Z8	Z9	Z10	Z11
Pearson	0,56	0,61	0,48	0,63	0,70	0,75	0,65	0,87	0,32	0,25	0,22
Sig.(bilat.)	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,03	0,04	0,04
N	32	32	32	32	32	32	32	32	32	32	32

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

انطلاقاً من نتائج الجداول 3، 4 و 5 يتضح ثبات استبيان الدراسة، حيث كانت هناك علاقات ارتباط مقبولة بين العبارات في كل محور والمحور ككل، مما يتيح استخدامه لاختبار فرضيات الدراسة.

3- النتائج ومناقشتها

بعد جمع البيانات تم معالجتها إحصائياً وتحليلها، بدء من دراسة خصائص أفراد العينة، دراسة الإحصاء الوصفي لإجابات أفراد العينة، فحص خصائص البيانات، ثم في الأخير اختبار فرضيات الدراسة.

3-1 خصائص أفراد العينة

قبل الخوض في نتائج الدراسة، يتطلب الأمر عرض خصائص عينة الدراسة، ويلخص الجدول 5 توزيع أفراد العينة حسب خمس خصائص.

الجدول -6-: خصائص عينة الدراسة

الصفة		محافظة حسابات				خبير محاسب
		27				5
الخبرة المهنية (بالسنوات)	[5-0]	[10-5]	[15-11]	[20-16]	[30-20]	
	4	4	9	2	13	
نوع المكتب	مكتب فردي		شركة			
	26		6			
عمر المكتب (بالسنوات)	[5-1]	[10-5]	[15-11]	[20-16]	[30-20]	
	6	3	8	2	13	
عدد عمال المكتب	أقل من 3		من 3 إلى 6		أكثر من 6	
	5		19		8	
عدد زبائن المكتب	أقل من 50		من 50 إلى 100		أكثر من 100	
	10		15		7	

المصدر: بالاعتماد على بيانات الدراسة

يتضح من الجدول أن أغلبية أفراد العينة كانوا محافظي حسابات، إذ بلغ عددهم 27 فرداً، أما الخمس (5) أفراد المتبقين فكانوا خبراء محاسبون، وهذا راجع لكون الخبير المحاسب هو محافظ حسابات سابق بعد حصوله على الخبرة المهنية المطلوبة، لذا عدد الخبراء المحاسبون أقل بكثير مقارنة بمحافظي الحسابات في الجزائر. بالنسبة للخبرة المهنية يلاحظ أن أغلب أفراد العينة والبالغ عددهم 23 فرداً تتجاوز خبرتهم العشر (10) سنوات، من بينهم 13 فرداً تفوق خبرتهم 20 سنة، وهذا راجع لصعوبة الولوج إلى المهنة من جهة، والإصلاحات التي عرفتها المهنة في السنوات الأخيرة، حيث نص القانون رقم 10-01، الصادر عام 2010، والذي ينظم المهنة بأن الحصول على الاعتماد يتطلب الحصول شهادة في محافظة الحسابات أو الخبرة المحاسبية، لكن افتتاح المدرسة التي تمنح هاتين الشهادتين تأخر إلى غاية عام 2019.

بالنسبة لخصائص المكاتب، يتضح من الجدول أن كل مكاتب التدقيق بولاية سكيكدة عبارة عن مكاتب فردية، أي أن أصحابها يمارسون أعمال حرة، حيث يعمل 24 فرداً من العينة في مكاتب فردية، أما القلة المتبقية والبالغ عددهم

ثمانية (8) أفراد فيعملون في مكتب في شكل شركة للمحاسبة والتدقيق، وهو ما انعكس على عدد الزبائن الذي كان متواضعا، فأغلب أفراد العينة والبالغ عددهم 25 فردا يعملون في مكاتب لا يتجاوز عدد زبائنهم 100 زبون، أما السبعة (7) المتبقين فيعملون في مكاتب يتجاوز عدد زبائنهم 100 زبون.

3-2 الإحصاء الوصفي للمحور الأول

يلخص الجدول 7 الإحصاء الوصفي لبيانات المحور الأول، حيث يتضح من الجدول أن آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين كلها تتجه نحو الموافقة، أين كانت المتوسطات الحسابية محصورة ضمن المجال [3,41-4,20]، باستثناء العبارة السادسة (X6)، أين اتجهت آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين نحو الحياد بخصوص وجود فهم وتطبيق جيد لنصوص القانون 01-10، والعبارتين الأولى والسابعة (X1، X7)، أين اتجهت آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين نحو الموافقة بشدة، وذلك فيما يخص دور القوانين والنصوص التشريعية في تطور مهنة التدقيق في الجزائر، وضرورة توفر مستوى معين من التأهيل والخبرة لممارسة التدقيق في الجزائر، على التوالي. وبالنسبة للمحور الأول ككل، فقد اتجهت آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولاية سكيكدة نحو الموافقة بخصوص دور التشريعات في تطور مهنة التدقيق في الجزائر بمتوسط حسابي قدره 3,819 وبانحراف معياري ضعيف بلغ 0,336.

الجدول 7-: الإحصاء الوصفي لبيانات المحور الأول

الأهمية	مستوى الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
02	موافق بشدة	0,592	4,310	X1 يتوقف تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تطور القوانين والنصوص التشريعية المنظمة للمهنة.
07	موافق	1,378	3,310	X2 تطور مهنة التدقيق في الجزائر يواكب تطور مهنة التدقيق عالميا.
03	موافق	0,535	4,190	X3 مرتبط تطور مهنة التدقيق في الجزائر بتطور الهيئات المهنية المنظمة.
05	موافق	0,998	3,690	X4 تواكب الهيئات المهنية في الجزائر التغيرات في مهنة المحاسبة والتدقيق.
06	موافق	0,948	3,560	X5 أثر القانون 01-10 بشكل إيجابي في تطور مهنة التدقيق في الجزائر.
08	محايد	1,575	3,190	X6 يوجد فهم وتطبيق جيد لنصوص القانون 01-10 من طرف المهنيين.
01	موافق بشدة	0,801	4,440	X7 تستوجب ممارسة التدقيق في الجزائر مستوى معين من التأهيل والخبرة.
05	موافق	1,230	3,690	X8 إصدار الجزائر لمعايير تراعي واقعها يساعدها على تطوير مهنة التدقيق.
04	موافق	1,136	4,000	X9 تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في البيئة الجزائرية من طرف محافظي الحسابات أو الخبراء المحاسبين.
	موافق	0,336	3,819	X دور التشريعات في تطور مهنة التدقيق في الجزائر

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

3-3 الإحصاء الوصفي للمحور الثاني

يلخص الجدول 7 الإحصاء الوصفي لبيانات المحور الثاني، أين تشير آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين إلى أن الإجراءات التي يقومون بها في إطار مهمات التدقيق تتوافق مع متطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكيدات الخارجية"، وذلك بدرجة "موافق بشدة" بالنسبة للإجراءات الأربعة الواردة في العبارات الأولى والثانية والثالثة والتاسعة (Y1، Y2، Y3، Y9)، وبدرجة "موافق" بالنسبة للإجراءات الواردة في العبارات الرابعة والخامسة والسادسة (Y4، Y5، Y6)، غير أن آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين كانت محايدة بشأن الإجراءات الواردة في العبارتين السابعة والثامنة (Y7، Y8). أما بشأن المحور الثاني ككل، فإن المتوسط الحسابي الذي بلغ 3,941 بانحراف معياري لم يتعدى 0,448 فيشير إلى أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولاية سكيكدة موافقون على أن الإجراءات التي ينفذونها أثناء فحص الحسابات تتوافق مع ما جاء به معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكيدات الخارجية".

الجدول -8-: الإحصاء الوصفي لنتائج المحور الثاني

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	الأهمية
Y1	4,310	0,592	موافق بشدة	03
Y2	4,310	0,592	موافق بشدة	03
Y3	4,380	0,609	موافق بشدة	02
Y4	3,880	1,008	موافق	05
Y5	4,060	1,045	موافق	04
Y6	3,440	1,014	موافق	06
Y7	3,030	1,257	محايد	08
Y8	3,380	1,385	محايد	07
Y9	4,690	0,471	موافق بشدة	01
Y	3,941	0,448	موافق	

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

3-4 الإحصاء الوصفي للمحور الثالث

يلخص الجدول 9 الإحصاء الوصفي لبيانات المحور الثالث، والذي يثبت أن غالبية آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين تتجه نحو الموافقة بشأن عبارات المحور، باستثناء العبارات الأولى والثانية والحادية عشر (Z1، Z2، Z11)، أين تتجه الآراء نحو الموافقة بشدة على تعاملهم مع نتائج إجراءات التدقيق الواردة في تلك العبارات بما يتوافق ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505)، والعبارتين السادسة والثامنة (Z6، Z8)، أين كانت آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين محايدة حول مدى تعاملهم مع نتائج إجراءات التدقيق الواردة في العبارتين بما يتوافق ومتطلبات معيار التدقيق

الجزائري (NAA 505). في الأخير يشير الجدول إلى أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبون بولاية سكيكدة موافقون على أن تعاملهم مع نتائج إجراءات التدقيق يتوافق مع متطلبات معيار التدقيق (NAA 505)، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور 3,855 بانحراف معياري لم يتجاوز 0,557.

الجدول -9-: الإحصاء الوصفي لنتائج المحور الثالث

الأهمية	مستوى الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
03	موافق بشدة	0,842	4,250	Z1 تقوم باتخاذ الإجراءات الضرورية التي تضمن موثوقية الردود على طلبات التأكيد.
02	موافق بشدة	0,609	4,380	Z2 تقوم باختيار طريقة إرسال الردود على طلبات التأكيد (ورقيا، إلكترونيا أو عبر الفاكس) لضمان موثوقيتها.
06	موافق	1,164	3,750	Z3 إذا راودك شك حول موثوقية الرد على طلبات التأكيد، تقوم بالإجراءات الضرورية للحصول على أدلة إثبات مكتملة لإزالة الشك.
04	موافق	1,078	4,000	Z4 عند تلقي رد شفهي على طلبات التأكيد، يتم طلب رد خطي مباشرة.
07	موافق	1,134	3,560	Z5 إذا لم تتلقى ردا كتابيا على طلبات التأكيد الشفهية، تقوم باتخاذ إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة مقنعة وموثوقة.
08	محايد	1,270	3,250	Z6 تقوم بتحديد الفوارق بين المعلومات الأولية والمعلومات التي تضمنها الرد على طلب التأكيد.
05	موافق	1,148	3,810	Z7 تقوم بتحليل فيما كانت تلك الفوارق تشير إلى وجود انحرافات، وتقييم احتمال وجود حالة غش أو خلل في نظام الرقابة الداخلية.
09	محايد	1,401	2,810	Z8 تواجهك حالات ترفض فيها الإدارة السماح لك بإرسال طلبات التأكيد.
07	موافق	1,564	3,560	Z9 في حالة رفض الإدارة، تقوم بتحري أسباب الرفض ومحاوله الحصول على عناصر مقنعة حول صحتها ومنطقيتها.
07	موافق	0,504	3,560	Z10 في حالة رفض الإدارة، تقوم بوضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة إثبات مقنعة موثوقة.
01	موافق بشدة	0,507	4,470	Z11 في حالة رفض الإدارة، وعدم قدرتك على إيجاد عناصر مقنعة بديلة، تقوم بإعلام مسؤولي المؤسسة وتقييم أثر ذلك في عملية التدقيق.
	موافق	0,557	3,855	Z يتعامل مدققوا الحسابات مع نتائج إجراءات التدقيق بما يتوافق مع متطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505).

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

3-5 اختبار مدى طبيعية توزيع البيانات

من أجل تحديد الاختبارات الإحصائية الملائمة لاختبار الفرضيات، يجب فحص مدى طبيعية توزيع البيانات، وهو ما تم بالاعتماد على الاختبارين (Kolmogorov-Smirnov) و (Shapiro-Wilk)، حيث تظهر النتائج المحصل عليها في الجدول 10، والتي تشير إلى أن آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبون حول عبارات المحور الثاني تتوزع بشكل طبيعي، على اعتبار أن مستوى المعنوية لكلا الاختبارين كان أكبر من مستوى 5%، وبالعكس ذلك كان مستوى المعنوية لكلا

الاختبارين أقل من مستوى 5% بالنسبة للمحورين الأول والثالث، مما يعني أن آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبون حول عبارات المحورين لا تتوزع طبيعياً.

الجدول -10- اختبار الطبيعية للبيانات استناداً لمحاور الاستبيان

Shapiro-Wilk		Kolmogorov-Smirnov		الرمز	المحور
مستوى المعنوية	قيمة الإحصائية	مستوى المعنوية	قيمة الإحصائية		
0,040	0,930	0,022	0,168	X	المحور الأول
0,129	0,948	0,105	0,141	Y	المحور الثاني
0,009	0,906	0,049	0,154	Z	المحور الثالث

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

3-6 اختبار الفرضيات

يعتمد اختبار الفرضية (1) على عبارات المحور الأول، وبما أن اختبار الطبيعية أوضح أن بيانات هذا المحور لا تتوزع طبيعياً، يتطلب الأمر استخدام اختبار لا معلمي، وبما أننا بصدد اختبار فرضية حول المتوسط الحسابي لمجموعة واحدة، فإن الاختبار الملائم هو اختبار التجانس (Kolmogorov-Smirnov)، الذي يستخدم لاختبار صحة الفرضية الصفرية حول مدى وجود تجانس بين المتوسط الحسابي للإجابات والمتوسط الفرضي (3) ويمكن صياغتها كالآتي:

H_0 : لا تساهم التشريعات في تطور مهنة التدقيق في الجزائر.

H_1 : تساهم التشريعات في تطور مهنة التدقيق في الجزائر.

تشير نتائج اختبار التجانس (Kolmogorov-Smirnov) للمحور الأول الموضحة في الجدول 11، إلى أن الاختبار كان معنوياً عند مستوى 5%، مما يعني أن المتوسط الحسابي للإجابات الذي بلغ 3,819 يختلف بشكل جوهري عن المتوسط الفرضي (3) الذي يشير إلى الحياد، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي أن التشريعات تلعب دوراً مهماً في تطور مهنة التدقيق في الجزائر.

الجدول -11- نتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnov) للمحور الأول

عدد المشاهدات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (Z)	درجة الحرية	مستوى المعنوية
32	3,819	0,336	1,414	31	0,037

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يمكن اختبار الفرضية (2) بالرجوع إلى آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول عبارات المحور الثاني، وعلى اعتبار أن اختبارات الطبيعية أوضحت أن بيانات هذا المحور تتوزع طبيعياً، وبما أننا بصدد اختبار فرضية حول المتوسط

الحسابي لمجموعة واحدة، فإن الأمر يتطلب استخدام اختبار معلمي، وهو اختبار (T-test) لمجموعة واحدة، والذي يستخدم بنفس الطريقة السابقة، وعليه يتم صياغة الفرضية كالتالي:

H₀: لا تتوافق إجراءات التدقيق التي ينفذها مدققوا الحسابات بولاية سكيكدة مع متطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكيدات الخارجية".

H₁: تتوافق إجراءات التدقيق التي ينفذها مدققوا الحسابات بولاية سكيكدة مع متطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكيدات الخارجية".

وفقا لنتائج اختبار (T-test) للمحور الثاني الملخصة في الجدول 12، فإن الاختبار كان معنويا عند مستوى 1%، مما يدل على أن المتوسط الحسابي للإجابات الذي بلغ 3,941 يختلف بشكل جوهري عن المتوسط الفرضي (3) الذي يشير إلى الحياد، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، مما يعني أن إجراءات التدقيق التي ينفذها مدققوا الحسابات بولاية سكيكدة تتوافق مع متطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكيدات الخارجية".

الجدول -12-: نتائج اختبار (T-test) للمحور الثاني

عدد المشاهدات	الوسط الحسابي	الإلحرف المعياري	قيمة (T)	درجة الحرية	مستوى المعنوية
32	3,941	0,448	49,762	31	0,000

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يتطلب اختبار الفرضية (3) تطبيق اختبار التجانس (Kolmogorov-Smirnov) على آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول عبارات المحور الثالث، لأن بيانات هذا المحور لا تتوزع بشكل طبيعي، كما أننا بصدد اختبار فرضية حول المتوسط الحسابي لمجموعة واحدة، وعليه تكون الفرضية كالتالي:

H₀: لا يتعامل مدققوا الحسابات بولاية سكيكدة مع نتائج إجراءات التدقيق بما يتوافق مع متطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكيدات الخارجية".

H₁: يتعامل مدققوا الحسابات بولاية سكيكدة مع نتائج إجراءات التدقيق بما يتوافق مع متطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكيدات الخارجية".

حسب نتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnov) للمحور الثالث في الجدول 13، فإن الاختبار معنوي عند مستوى 5%، مما يدل على أن المتوسط الحسابي للإجابات الذي بلغ 3,855 يختلف بشكل جوهري عن المتوسط الفرضي (3) الذي يشير إلى الحياد، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على أن مدققي الحسابات

بولاية سكيكدة يتعاملون مع نتائج إجراءات التدقيق بما يتوافق ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكدات الخارجية".

الجدول -13-: نتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnov) للمحور الثالث

عدد المشاهدات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (Z)	درجة الحرية	مستوى المعنوية
32	3,855	0,557	1,607	32	0,011

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

3-7 تحليل أثر خصائص أفراد العينة

من أجل تحليل أثر خصائص أفراد العينة في الإجابات تم استخدام اختبارين إحصائيين لامعلميين، وهما (Mann-Whitne) و (Kruskal Wallis)، لأنهما يناسبان العينات الصغيرة التي لا تتوزع بياناتها بشكل طبيعي. بالنسبة لاختبار (Mann-Whitne) فيستخدم للمقارنة بين مجموعتين مستقلتين، لذا تم تطبيقه على الخصائص التي تقسم أفراد العينة إلى مجموعتين (الصفة ونوع المكتب)، وكانت النتائج كما هو موضح في الجدول 14، والتي تشير إلى عدم وجود أثر للخاصيتين في الإجابات بالنسبة لجميع المحاور، حيث كان الاختبار غير معنوي في جميع الحالات، باستثناء حالة واحدة فقط، وهي خاصية "الصفة" في المحور الثالث، أين كان الاختبار معنوياً عند مستوى 1%، مما يدل على وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية بين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين فيما يخص مدى تعامل مدققي الحسابات مع نتائج إجراءات التدقيق بما يتوافق ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكدات الخارجية".

الجدول -14-: نتائج اختبار (Mann-Whitne) فيما يخص أثر الصفة ونوع المكتب

المحور	المحور الأول (X)	المحور الثاني (Y)	المحور الثالث (Z)	
الصفة	الإحصائية	-1,631	-1,883	0,000
	مستوى المعنوية	0,103	0,060	1,000
نوع المكتب	الإحصائية	-0,832	-0,973	-1,118
	مستوى المعنوية	0,406	0,330	0,264

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

تم استخدام اختبار (Kruskal Wallis) في حالة الخصائص التي تقسم أفراد العينة إلى أكثر من مجموعتين، على اعتبار وجود استقلالية بينها (الخبرة، عمر المكتب، عدد العاملين، عدد الزبائن)، وانطلاقاً من النتائج في الجدول 15 يتبين عدم وجود أي أثر للخصائص الأربعة في الإجابات بالنسبة للمحورين الثاني والثالث، وعدم وجود أي أثر لعدد العاملين بالنسبة للمحور الأول، أين كان الاختبار غير معنوي في جميع الحالات، لكن هناك أثر للخبرة وعمر المكتب وعدد الزبائن في الإجابات المتعلقة بالمحور الأول، أين كان الاختبار معنوياً عند 5%، وبالتالي هناك اختلاف معنوي إحصائياً بين آراء الأفراد حول دور التشريعات في تطور مهنة التدقيق في الجزائر حسب الخبرة وعمر المكتب وعدد زبائنه.

الجدول -15-: اختبار (Kruskal Wallis) فيما يخص أثر الخبرة، عمر المكتب وعدد العاملين

المحور الثالث (Z)	المحور الثاني (Y)	المحور الأول (X)	المحور	
5,949	4,798	11,225	الإحصائية	الخبرة
4	4	4	درجة الحرية	
0,203	0,309	0,024	مستوى المعنوية	
5,949	4,711	12,085	الإحصائية	عمر المكتب
4	4	4	درجة الحرية	
0,203	0,318	0,017	مستوى المعنوية	
4,200	0,827	1,594	الإحصائية	عدد العاملين
2	2	2	درجة الحرية	
0,122	0,661	0,451	مستوى المعنوية	
2,292	3,847	7,079	الإحصائية	عدد الزبائن
2	2	2	درجة الحرية	
0,318	0,146	0,029	مستوى المعنوية	

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

خاتمة

تعتبر التأكيدات الخارجية من بين أدلة الإثبات التي تكتسي أهمية بالغة بالنسبة للمدقق لما تتميز به من موثوقية وإقناع، على اعتبار أن مصدرها أطراف مستقلة كلياً عن المؤسسة، مما يجعلها من بين العناصر المقنعة التي تسمح بتأييد الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات، وبالتالي تحسين جودة التدقيق، وهو ما يمثل الهدف الرئيسي لمختلف الأطراف المهتمة بنتائج التدقيق. يعتبر المعيار الخاص بالتأكيدات الخارجية، الموسوم بمعيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكيدات الخارجية" من أولى المعايير التي صدرت ضمن المجموعة الأولى من المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، التي بدأ إصدارها منذ عام 2016 استناداً للمعايير الدولية للتدقيق (ISA)، ضمن مسار الإصلاح الذي بدأ قبل ذلك بكثير، وتوج بصور قانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق المالي عام 2010، ثم صدور معايير تقارير محافظ الحسابات عام 2014.

انطلاقاً مما سبق جاءت هذه الدراسة بهدف فحص مدى توافق ممارسات تدقيق الحسابات بولاية سكيكدة مع متطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكيدات الخارجية"، من خلال استقصاء آراء 32 محافظ حسابات وخبير محاسب، والاعتماد على بعض الاختبارات الإحصائية المعلمية واللامعلمية من أجل اختبار فرضيات الدراسة. أشارت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، يمكن تلخيصها في النقاط الآتية:

- تلعب التشريعات دوراً مهماً في تطور مهنة التدقيق في الجزائر.

- تتوافق إجراءات التدقيق التي ينفذها مدققو الحسابات بولاية سكيكدة مع متطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA)

(505) "التأكدات الخارجية".

- يتعامل مدققوا الحسابات بولاية سكيكدة مع نتائج إجراءات التدقيق بما يتوافق مع متطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكدات الخارجية".

- وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية بين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين فيما يخص مدى تعامل المدققين مع نتائج إجراءات التدقيق بما يتوافق ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505) "التأكدات الخارجية".

- وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية بين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، فيما يخص دور التشريعات في تطور مهنة التدقيق، ومدى توافق إجراءات التدقيق مع متطلبات معيار التدقيق (NAA 505) "التأكدات الخارجية".

- وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول دور التشريعات في تطور مهنة التدقيق، استنادا للخبرة وعمر المكتب وعدد العاملين به وعدد زبائنه.

- لم يتم تسجيل أي أثر لخبرة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في آراء أفراد العينة، فيما يخص مدى توافق إجراءات التدقيق مع متطلبات معيار التدقيق (NAA 505)، وكيفية تعامل المدققين مع نتائج إجراءات التدقيق.

- لم يتم تسجيل أي أثر لنوع وعمر المكتب وعدد العاملين به وعدد زبائنه في آراء أفراد العينة، فيما يخص مدى توافق إجراءات التدقيق مع متطلبات معيار التدقيق (NAA 505)، وكيفية تعامل المدققين مع نتائج إجراءات التدقيق.

تتفق نتائج هذه الدراسة مع العديد من الدراسات السابقة، على غرار دراسة (تونسي، 2016)، التي أكدت أن مدققي الحسابات لا تواجههم أي صعوبات عند أداء مهامهم، وذلك بحكم مؤهلاتهم وخبراتهم، ودراسة (درويش و كوديد، 2017) التي أثبتت أن المدقق الخارجي الجزائري يلتزم وبشكل كبير بتطبيق معايير التدقيق الدولية، رغم العديد من الصعوبات التي تعيق تطبيق هذه المعايير، ودراسة (Kazouz, 2018) التي أشارت إلى أن ممارسي التدقيق في الجزائر يواجهون عدة صعوبات، وأنهم يلتزمون بأغلب معايير التدقيق.

من جانب آخر تختلف نتائج هذه الدراسة مع دراسة (بن الصديق، 2015) التي أشارت إلى أن واقع مهنة التدقيق في الجزائر لم يتغير بعد الإصلاحات، ودراسة (بهلولي، 2017) التي كشفت أن التشريعات الحالية لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة، وأن مدقق الحسابات لا يلجأ إلى معايير التدقيق الدولية.

ينبثق عن هذه الدراسة مجموعة من المتطلبات حيث:

- يتطلب الأمر من السلطات الاهتمام بمعايير التدقيق المالي، لما لها من أهمية في توجيه المدقق، وتقييم جودة عمله.

- يتطلب الأمر من السلطات الاستمرار في عملية تنمية ممارسات التدقيق، من خلال إصدار معايير التدقيق الجزائرية

التي تغطي المجالات الأخرى.

- بالنسبة لمدققي الحسابات ينبغي عليهم الإطلاع على معايير التدقيق الجزائرية عند صدورها أول مرة أو عند تحديثها، والعمل على فهمها بشكل جيد.

- كما ينبغي على مدققي الحسابات تطبيق معايير التدقيق لتحسين جودة مهمات التدقيق المالي.

- ينبغي على مدققي الحسابات الاعتماد على التأكيدات الخارجية قدر المستطاع، وتنفيذها وفقا لمتطلبات معيار التدقيق الجزائري (NAA 505).

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

1. الأمانة العامة للحكومة أ.ع.ح. (2007). القانون التجاري الجزائري. تم الاسترداد من <https://www.joradp.dz/TRV/ACom.pdf>
2. الأمانة العامة للحكومة أ.ع.ح. (2010/07/11). القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 42، الصفحات 4-13.
3. الأمانة العامة للحكومة أ.ع.ح. (2014/04/30). قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 24، الصفحات 12-22.
4. الأمانة العامة للحكومة أ.ع.ح. (2011/06/01). مرسوم تنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 30، الصفحات 19-20.
5. بلال شيخي. (2018). قراءة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 "التأكيدات الخارجية". الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، مخبر أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الحركة الاقتصادية الدولية (الصفحات 31-). بومرداس: جامعة أمحمد بوقرة.
6. عمار درويش، و سفيان كويد. (2017). فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائر (دراسة ميدانية بولاية عين تموشنت). مجلة العلوم الاقتصادية، 13، 87-109.
7. للمحاسبة المجلس الوطني م.و.م. (2016). المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. تم الاسترداد من http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf
8. محمد أمين لونيسة. (2017). تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية -دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-. أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، المسيلة: جامعة محمد بوضياف.
9. محمد بن الصديق. (2015). واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة -دراسة استنبائية-. مذكرة ماجستير في علوم التسيير، بومرداس: جامعة أمحمد بوقرة.
10. مختار صابة، و عبد الرحمان مغاري. (2018). مقارنة المعيار الجزائري للتدقيق 505 مع المعيار الدولي للتدقيق ISA 505. الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (الصفحات 376-). بومرداس: جامعة أمحمد بوقرة.
11. نجاة تونسي. (2016). مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) -دراسة حالة الجزائر-. أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة، مستغانم: جامعة عبد الحميد بن باديس.
12. نور الهدى بهلولي. (2017). أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-. أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، سطيف: جامعة فرحات عباس سطيف 1.

المراجع باللغة الفرنسية

13. Ayadi, A., & Belguet, Y. (2018). Le nouveau référentiel algérien d'audit (NAA) - Enjeux d'application et perspectives. *The journal of Economics and Finance (JEF)*, 4 (1), 44-.
14. Kazouz, R. (2018). *Normalisation et pratique professionnelle de l'audit comptable et finance en Algérie*. Thèse de doctorat 3e cycle en Sciences Economiques, Université Djillali Liabes de Sidi Bel-Abbes.