

مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق

- دراسة آراء عينة من المهنيين والأكاديميين -

Algerian audit standards contribute to increasing the effectiveness of auditing

-Study the opinions of a sample of professionals and academics-

*
شراد صابر

مخبر مالية، بنوك وإدارة الأعمال، جامعة محمد خيضر - بسكرة - الجزائر

Saber.cherad@univ-biskra.dz

تاريخ النشر: 2021/12/31

تاريخ القبول: 2021/11/16

تاريخ الإستلام: 2021/10/18

ملخص:

تسعى كل دول العالم اليوم إلى إيجاد آليات قوية لتتصدي الأزمات المالية، حيث نجدها تركز على تطوير مهنة التدقيق كأحد الآليات الفاعلة للحد من هذه الأزمات، الناتجة في مجملها عن التلاعب في البيانات المالية، لهذا حرصت الجزائر على تطوير المهنة في جميع جزئياتها، من خلال وضع معايير الجزائرية للتدقيق لضمان التطبيق الحسن والفهم الجيد للمهنة والرقى بها سواء على الصعيد الأخلاقي أو المهني، وقد خلصت الدراسة أن المعايير الجزائرية للتدقيق ملائمة للبيئة الاقتصادية الجزائرية، وتلعب دورا كبيرا في الرفع من فعالية التدقيق الخارجي للقوائم المالية. الكلمات المفتاحية: تدقيق، معايير التدقيق الجزائرية، تدقيق خارجي، قوائم مالية. تصنيف JEL: J89; M42.

Abstract:

All countries of the world today are seeking to find strong mechanisms to address financial crises, where we find that they focus on developing the audit profession as one of the effective mechanisms to reduce these crises, resulting in their entirety from manipulation of financial statements. Algerian standards for auditing to ensure good application and a good understanding of the profession and its advancement, whether at the ethical or professional level.

Key words: Auditing; Algerian auditing standards; external audit; financial statements.

Jel Classification Codes: M42; J89.

* المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

يعد التدقيق علم قائم بذاته ولديه أسس وركائز ومن بين هذه الأسس معايير التدقيق، كما يعد هذا العلم محصلة العديد من التجارب، فبتطوره عبر العصور نتج عليه إصدار معايير التدقيق والتي تعتبر بمثابة مؤشرات يحتذي بها محافظ الحسابات في عملية التدقيق والحكم أثناء أداءهم لمهنتهم.

كما يعتبر تدقيق الحسابات من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا بشكل ملحوظ ومتواصل أدت بها إلى أن تحتل أهمية بالغة، فقد حظيت باهتمام كبير كونها تمثل وسيلة لمراقبة أعمال المسيرين، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط الشركة، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات.

حيث أنه وفي بادئ الأمر تكون مبادرة وضع المعايير على المستوى الدولي، ثم يتم اختبار مدى نجاعة هذه المعايير على المستوى المحلي، والجزائر كانت من بين الدول التي بادرت بوضع مجموعة من المعايير المشتقة من المعايير الدولية مع إضفاء بعض التعديلات عليها لتتلاءم مع الواقع المحلي للجزائر، هذا كله يدخل في إطار تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر لإضفاء المصداقية والشفافية على كل من هاتين المهنتين وفق ما يخدم ممارسي المهنة على المستوى المحلي.

1.1. إشكالية الدراسة: على ضوء ما سبق فالإشكالية المراد دراستها يمكن صياغتها على النحو التالي:

هل تساهم معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق؟

وللإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05) لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد رقابة الجودة على أعمال التدقيق؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05) لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد إستقلالية المدقق؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05) لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد أتعاب المدقق؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05) لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد مؤهلات المدقق؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05) لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد إستمرارية المدقق؟

2.1. فرضيات الدراسة: يستند هذا البحث على الفرضيات التالية:

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05) لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد رقابة الجودة على أعمال التدقيق.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05) لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد إستقلالية المدقق.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05) لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد أتعاب المدقق.

• لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05) لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد مؤهلات المدقق.

• لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05) لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد إستمرارية المدقق.

3.1. أهمية الدراسة: تعد هذه الدراسة حسب إطلاع الطالب مساهمة علمية أي إضافة قيمة علمية جديدة.

4.1. منهجية الدراسة: من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج التحليلي، حيث اعتمدت الدراسة على جمع البيانات وتحليلها وفق الأساليب الحديثة، لقياس مساهمة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على الرفع من فعالية التدقيق خلال الفترة المدروسة.

5.1. أهداف الدراسة: تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على معايير التدقيق الجزائرية.
 - إلقاء الضوء على تطور التدقيق في الجزائر.
 - التعرف على آراء محافظي الحسابات والأكاديميين حول دور معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق
 - توضيح الدور الفعال الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية عملية التدقيق.
- 6.1. الأدوات المستعملة: للتعرف على مساهمة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على الرفع من فعالية التدقيق، حيث أعتد في الجزء النظري على: الكتب المقالات، الدراسات السابقة التي هي على علاقة بالموضوع، مقررات المجلس الوطني للمحاسبة، بينما اعتمدت الدراسة الميدانية على استبانة موجهة إلى المهنيين والأكاديميين القاطنين بولايات بسكرة وباتنة وتبسة، أسلوبا لجمع البيانات والمعلومات وذلك بغية تحليلها بالاعتماد على برنامج الرزم الإحصائية (SPSS) النسخة 22 واستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية من بينها تحليل التباين الأحادي ANOVA One-Way .

7.1. محتويات الدراسة: تضمنت هذه الدراسة ثلاثة محاور أساسية تتمثل في:

- المحور الأول: مفاهيم عامة حول لفعالية التدقيق.

- المحور الثاني: الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية.

- المحور الثالث: الدراسة الميدانية.

2. فعالية التدقيق ومعايير التدقيق الجزائرية:

1. مفاهيم عامة لفعالية التدقيق:

1.1.2. تعريف تدقيق الحسابات:

❖ التدقيق: يوجد العديد من التعاريف للتدقيق لكن سنحاول تقديم أهم التعاريف التي قدمت للتدقيق

- لغة: في اللغة الانجليزية auditing جاء من الكلمة اللاتينية audire بمعنى يستمع. (حامد، 2012، صفحة 12)

- إصطلاحا: يعد التدقيق عملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجميع دفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية فحفا حسابيا والتحقق من نتيجة أعمال الشركة من الربح والخسارة والتأكد من سلامة المركز المالي، للخروج برأي فني محايد ومستقل حول صحة القوائم المالية خلال فترة مالية معينة. (سلامة محمود، 2011، صفحة 19)

وقد عرفه **Bonnault et Germond** على أنه: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية وجودة المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركة". (طواهر و مسعود، 2003، صفحة 10).

كما عرفه أحمد جمعة بأنه: "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات الشركة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وابداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية". (أحمد، 2009، صفحة 25)

❖ **تدقيق الحسابات**: يقصد بتدقيق الحسابات "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك الشركة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة". (عبد الله، 2004، صفحة 13)

وهناك تعريف حديث لتدقيق الحسابات من قبل لجنة مفاهيم التدقيق المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية AAA بأنه: "عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول واقع وأحداث إقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق" (توفيق، 2004، صفحة 28)

وهكذا فإن عملية التدقيق تشمل: (عبد الله، 2004، صفحة 13)

- **الفحص Examination** ويقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.
- **التحقيق Verification** يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال الشركة عن فترة مالية معينة، وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة وهكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أقضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال الشركة ومركزه المالي.
- **التقرير Reporting** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهيمه الأمر داخل الشركة وخارجه، وهو ختام عملية التدقيق حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز الشركة المالي وبيانها عملياته بصورة سليمة وعادلة.

2.1.2. أهداف وأهمية التدقيق:

❖ **أهداف التدقيق**: الأهداف هي الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين، ويتمثل الهدف الأساسي للمدقق الحيادي في التعبير عن رأيه بالقوائم المالية، ذلك الرأي الذي يمثل محصلة لإجراءات طويلة استنباطية واستقرائية وأحكام منطقية، ولقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظا في أهدافها، ويمكن أن نذكر منها: (توماس و هنكي، 1989، صفحة 44)

- إكتشاف الغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين.
- تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء.
- تحديد مدى صحة المركز المالي وتم التحول نحو التدقيق الاختباري.
- تحقيق الرفاهية الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع.

- الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات ككل خالية من الأخطاء الجوهرية .
- الإبلاغ عن البيانات المالية والاتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية وفقا للنتائج التي توصل إليها المدقق.

❖ أهمية التدقيق: تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها ومن بين هذه الأطراف:

- إدارة الشركة: يعتبر التدقيق مهما لإدارة الشركة حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه الشركة. (جمعة، 2012، الصفحات 34-35)

- المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل الشركة حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل. (المطارنة، 2006، الصفحات 19-20)

- الجهات الحكومية: تعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض الصناعات... الخ، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة وبشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه. (احمد، 2009، صفحة 35)

3.1.2. فاعلية التدقيق الخارجي:

❖ مفهومها: تتمثل الفاعلية في تحقيق أهداف التدقيق الخارجي، من حيث التأكد من إن جميع العمليات المالية قد تم تسجيلها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً علمياً وإن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر، وإن تقرير المدقق يشهد بعدالة على تمثيل هذه البيانات لنتائج الأعمال عن فترة معينة، وللمركز المالي في تاريخ معين استناداً إلى معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وأدلة التدقيق الكافية الملائمة، وإن التقرير يعبر عن مدى خلو هذه البيانات من الأخطاء والتحريفات المادية، وعدم إعطاء رأي خطأ في البيانات المالية التي تعدها الإدارة (زاهر، 2009، صفحة 133)

❖ العناصر الأساسية لفاعلية التدقيق الخارجي: إن فاعلية التدقيق الخارجي على صلة بالعناصر التالية: (التمييزي، 2006، صفحة 28)

- رقابة الجودة على أعمال التدقيق: تعرف الرقابة على جودة أعمال التدقيق بأنها جميع المقاييس المستخدمة من قبل محافظ الحسابات والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات تدقيق بدرجة عالية من النوعية والجودة، فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق الدولية، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، ومن المهم أن تصمم هذه المقاييس بقصد تكوين رأي صحيح للمدقق عن القوائم المالية، بالإضافة إلى صياغة هذا الرأي بصورة واضحة تقوي من قابلية الاعتماد عليها من قبل مستخدمي البيانات المالية كما عرفت بأنها إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مكتب التدقيق للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة.

- استقلالية المدقق الخارجي: لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلالية مدقق الحسابات الخارجي ولكن يمكن التمييز بين مفهومين لهذه الاستقلالية:

- المفهوم الأول الاستقلال العقلي (الذهني): وهي الحالة العقلية التي تتيح للمدقق تقديم رأي بدون أن يتأثر بالمؤثرات التي تضعف حكمة المهني، وتتيح له بأن يتصرف بنزاهة وان يمارس الموضوعية والتشكك المهني.
- المفهوم الثاني الاستقلال الظاهري: والذي يقضي بأن يتجنب المدقق الحقائق والظروف المهمة التي تظهره بأنه في وضع يؤثر على حياديته واستقلاليته من وجهة نظر الغير وبما يقلل من نزاهته وموضوعيته لدى إبداء الرأي حول البيانات المالية، كما عرفت على أنها الحرية من جميع الضغوط والعوامل الأخرى التي تؤثر أو من المتوقع أن تؤثر على قدرة المدقق على اتخاذ قرارات تدقيق عادلة وغير متحيزة.
- أتعاب التدقيق: يعرف أتعاب المدقق بأنها المبالغ والأجور التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات شركة ما حيث يتم تحديد حجم الأتعاب بناء على الاتفاق الذي يتم بين العميل والمدقق ويكون ذلك وفقا للزمن الذي ستستغرقه عملية التدقيق ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات، والعدد من الأمور التي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار عند تحديد أتعابه.
- وقد وضع المشرع الجزائري سلم أتعاب محافظي الحسابات حتى لا يترك مجالاً للمفاوضات الخاصة بالأتعاب للمساس باستقلالية المحافظ، ولقد حددت المادة 37 من القانون 10-01 ذلك بقولها "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداوات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية. (الجريدة الرسمية، 2011)
- مؤهلات المدقق الخارجي: محافظ الحسابات هو الشخص الذي تتوفر فيه المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة والذي يتخذ من أعمال التدقيق مهنة منتظمة يمارسها بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهة الرسمية في الدولة، كما يجب أن تتوفر فيه الكفاية العلمية إضافة إلى إلمامه ومعرفته بجميع فروع المحاسبة وأنواعها، حيث أن معظم الدول في العالم نصت على توفر المؤهلات العلمية والعملية في محافظ الحسابات.
- إستمرارية المدقق الخارجي: يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوات بعد موافقتها كتابيا، ولا يعفي وجود هيكل داخلي للمراجعة الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات، تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات.

2.2. معايير التدقيق الجزائرية:

نظرا للعديد من الانتقادات الموجهة للمعايير الدولية للتدقيق وعدم توافرها لبيئة بعض الدول واستحالة تطبيقها في بعض الآخر، هذا بالرغم لما توفره من شفافية وتوافق دولي فيما يخص أعمال التدقيق إلا أن هذه المعايير لم تلقى ترحيبا لبعض الدول وأنظمتها، بالتالي تم وضع معايير محلية لهذه الدول بحيث تتوافق والبيئة الخاصة بها والجزائر واحدة من بين هذه الدول بحيث تسعى للإصلاح في الجانب المحاسبي وجانب التدقيق على الأخص، فتولى المجلس الوطني للمحاسبة بهذه الإصلاحات التي حددت معالم التنظيم المهني للمحاسبة في الجزائر، التي تعتبر من أواخر الدول التي تبنت معايير التدقيق ولذلك سنحاول إعطاء نبذة تاريخية لتطور التدقيق في الجزائر بالإضافة إلى التعرف إلى الهيئات المشرفة على التدقيق وكذا اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية.

1.2.2. التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر: إن مهنة التدقيق هي مهنة حديثة في الجزائر، وقد عرف التدقيق في الجزائر تطورات كبيرة من خلال عدة قوانين لتنظيمها وذلك من أجل مسايرة التطورات الاقتصادية على مستوي العالم والداخلي للبلاد، فيمكن تلخيص هذه التطورات في أربعة مراحل. (خلايفية و جاحدو، 2019، صفحة 50)

❖ الفترة ما بين 1969-1980: بدأ تنظيم التدقيق في الجزائر سنة 1969 بموجب الأمر 107-69 المؤرخ في 31/12/1969 المتعلق بقانون المالية 1970 حيث أشار إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، ثم جاء مرسوم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970 الذي يحدد واجبات ومهمة محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية والمختلطة.

❖ الفترة ما بين 1980-1988: بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول، أصبحت الشركة العمومية الاقتصادية تأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة، ومن ثم يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتبت على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01/03/1980 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقب من طرف مجلس المحاسبة، حيث ألغى هذا القانون الأمر 69-70 كما ألغى المرسوم 70-173 وقد نص على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية.

❖ الفترة ما بين 1988-1991: بموجب القانون رقم 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والقانون 88-04 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية تم الفصل التام بين التدقيق الخارجي لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس إدارة الشركة، ثم جاء القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغييرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث أصبحت العمليات التي تتناولها المؤسسات العمومية الاقتصادية ليست من اختصاص مجلس المحاسبة بل تنحصر مهمته في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري.

❖ الفترة ما بين 1991-2011: بموجب القانون رقم 88-01 نتج عنه صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991، أنشأت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وأوكلت له مهنة تدقيق الهيئات والمؤسسات التي ليست من اختصاص مجلس المحاسبة.

وقد صدر القانون رقم 95-20 الذي يعدل ويلغي بعض أحكام القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 96-136 لسنة 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارها مهنة مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم آدابها وسلوك أعضائها.

ثم صدر مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وشروط الالتحاق بمهنة التدقيق، وقد عدل هذا المقرر في سنة 2002 و ثم في سنة 2006، وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تم إضافتها تمنح الحق بالالتحاق بالمهنة.

أما في سنة 2010، تم صدور قانون جديد لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كذلك يلغي أحكام القانون رقم 91-10 المنظم للمهنة وهو القانون 10-01 المؤرخ في 29/10/2010. (ضريفي و هريس، 2019، صفحة

- مرسوم تنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 27-01-2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره
- مرسوم تنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 27-01-2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره .
- مرسوم تنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 27-01-2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره .
- مرسوم تنفيذي رقم 11-28 مؤرخ في 27-01-2011 يهدف إلى تحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-29 مؤرخ في 27-01-2011 يهدف إلى تحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 27-01-2011 يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-31 مؤرخ في 27-01-2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27-01-2011 بحيث يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفيات تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر الشروط.
- 2.2.2. الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر: لقد أصدرت الجريدة الرسمية في 27 جانفي 2011 ثلاثة مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة وصلاحيات الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر، فسنحاول التعرف في كل فرع على هيئة من الهيئات تلك.
- المجلس الوطني للمحاسبة نشأته، مفهومه وتشكيله: أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة تطبيقا للمادة 4 من القانون 10-01 ينشأ المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل وتحدد تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم، ويضم هذا المجلس حسب المادة 05 من نفس القانون خمسة لجان متساوية الأعضاء. (خلاصي و بن لولو، 2020، صفحة 97)
- المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين: بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27/01/2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته، يتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين عن طريق الاقتراع السري. (الجريدة الرسمية، 2011)
- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: أنشأ بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/11/2011، ويتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة

الوطنية لمحافظة الحسابات، وله نفس قواعد الأعضاء وانتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين. (الجريدة الرسمية، 2011)

3.2.2. اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية:

- لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل: أن لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل مكلفة بـ:

- وضع مناهج عمل في ميدان الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل.
- إعداد المشاريع المتفق عليها فيما يتعلق بأحكام المحاسبة الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع لوجوب القيام بالمحاسبة.
- القيام بكل الدراسات والتحليلات في إطار التنمية واستعمال وسائل المحاسبة ومناهجها.
- اقتراح الإجراءات الموحدة للمحاسبة.
- دراسة وإبداء آراء وتوصيات خاصة بكل مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة.
- ضمان تنسيق البحوث النظرية والمنهجية وإجمالها في مختلف ميادين المحاسبة.
- إعداد المشاريع المتفق عليها بالتنسيق مع مختلف المؤسسات المعنية، المتعلقة بالمعايير التي وضعتها الهيئات الدولية حول توحيد المحاسبة وتطبيقها.

- لجنة مراقبة الجودة إن لجنة مراقبة الجودة مكلفة بـ:

- وضع مناهج عمل في ميدان جودة الخدمات.
- إبداء آراء واقتراح مشاريع نصوص شرعية في ميدان الجودة.
- ضمان جودة التدقيقات المكلف بها المدققين المهنيين.
- وضع المعايير الخاصة بكيفيات تنظيم المكاتب وإدارتها.
- وضع المناهج التي تسير ضمان تفقد جودة خدمات المكاتب.
- ضمان متابعة خاصة بمراعاة أحكام الاستقلال وأداب المهنة.
- ذكر أسماء المراقبين المختارين من بين أهل المهنة قصد ضمان مهمات تفقد الجودة.
- إقامة ندوات الجودة التقنية للأعمال والآداب والأخلاق التي يتخلق بها المهنيين فيما يتصل بنصح الزبائن ومخالفاتهم.

- اللجنة الخاصة: اللجنة الخاصة هي اللجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية أنشأت ضمن المجلس الوطني للمحاسبة وهي مؤلفة من خبراء في شؤون المحاسبة والتدقيق.

وفقا لما تم التوصل إليه في بعض الدراسات أن المعايير الدولية لمراجعة الحسابات لا تطبق على الإطلاق في الجزائر حيث كانت هناك نية للحصول على معايير التدقيق أكثر ملائمة للبيئة الجزائرية وبالفعل تم استحداث معايير التدقيق الجزائرية وهذه المعايير صدرت بقرار من وزير المالية منبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة. (Zaafrane, 2016, صفحة

(105)

4.2.2. عرض المعايير الجزائرية للتدقيق:

جدول رقم 01: عرض المعايير الجزائرية للتدقيق

المعيار	القرار
NAA210 اتفاق حول أحكام التدقيق NAA505 التأكيدات الخارجية. NAA560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة NAA580 التصريحات الكتابية	قرار وزير المالية رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016
NAA300 تخطيط الكشوف المالية NAA500 العناصر المقنعة NAA510 مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية NAA700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	قرار وزير المالية رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016
NAA 520 الإجراءات التحليلية NAA570 استمرارية الاستغلال NAA610 استخدام أعمال المدققين الداخليين NAA620 استخدام الأعمال الخبير من طرف المدقق	قرار وزير المالية رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017
NAA 230 وثائق التدقيق. NAA 501 العناصر المقنعة-إعتبارات خاصة. NAA 530 السير في التدقيق. NAA 540 تدقيق التقديرات المحاسبية	قرار وزير المالية رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018

المصدر: من إعداد الباحث

من الملاحظ هو أن معايير التدقيق الجزائرية تحمل نفس الأرقام ونفس تسمية معيار التدقيق الدولية، فهي مشتقة

من معايير التدقيق الدولية مع تكيفها لتوافق البيئة الجزائرية .

3. الدراسة الميدانية:

1.1.3. الإجراءات المنهجية للدراسة:

1.1.3.1. مجتمع الدراسة: تمثل مجتمع الدراسة في بعض الفئات المكونة من فئة الأكاديميين والتي تتضمن كل من (الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق) وفئة أخرى متمثلة في مهنيين مثل (الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين، بحيث حيث أعتمد على استمارة مصممة من أجل جمع البيانات من عينة الدراسة، وتحليلها باستخدام برنامج SPSS النسخة 22.

2.1.3. عينة الدراسة: نظرا لعدم القدرة على حصر المجتمع ودراسته قمنا باختيار عينة متمثلة في 36 فرد وذلك لتعميم النتائج المتوصل إليها على المجتمع ككل إذ أن العينة تمثل المجتمع في المفهوم المنهجي، تم توزيع عدد من الاستمارات على كل أفراد العينة من الولايات الثلاث (بسكرة وباتنة وتبسة) حيث تم توزيع الاستمارات عن طريق:

- التسليم المباشر: من اليد إلى اليد.

- التسليم غير المباشر: عن طريق البريد الإلكتروني، والاستعانة بالأصدقاء في الولايات المجاورة.

الجدول رقم (02): مواصفات عينة الدراس

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
مكان الإقامة	باتنة	9	25 %
	بسكرة	23	63.88 %
	تبسة	4	11.12 %
الجنس	الذكور	24	66.68 %
	الإناث	12	33.32 %
العمر	من 25 إلى 50 سنة	23	63.88 %
	أكثر من 50 سنة	13	36.12 %
المؤهل العلمي	ليسانس	06	16.68 %
	ماستر	18	50 %
	دكتوراه	12	33.32 %
سنوات الخبرة	أقل من 05 سنوات	06	16.68 %
	من 05 إلى 10 سنوات	16	44.44 %
	أكبر من 10 سنوات	14	38.88 %
التخصص	محاسبة	15	41.67 %
	تدقيق	21	58.33 %
الوظيفة	محاسب	16	44.44 %
	محافظ حسابات	14	38.88 %
	خبير محاسب	06	16.68 %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS النسخة 22

نلاحظ من خلال الجدول أن أغلب أفراد العينة يتمركزون في ولاية بسكرة بنسبة 63.88%، وهذا يرجع إلى أنها مقر إقامتنا، كما أن نسبة الذكور تتعدى نسبة الإناث حيث حققت نسبة مشاركة الذكور نسبة 66.68%، وهذا يدل على أن أغلب ممارسي مهنة المحاسبة هم من الذكور في حين نلقى أن هناك عزوف نوعا ما من طرف الإناث لامتحان مهنة المحاسبة حيث أغلب الإناث في العينة هم من فئة الأساتذة، أما المستوى التعليمي والمؤهلات العلمية فهي متنوعة ومرتفعة مع غالبية أصحاب شهادات الماستر، كما أن معظم أفراد العينة متوسطي الخبرة من (5-10) سنوات وأغلبهم أصحاب تخصص تدقيق.

3.1.3. مقياس الدراسة: مقياس ليكارت الخماسي من أكثر المقاييس إستخداما لقياس الآراء لتوازن درجاته، يتحدد مجال المتوسط الحسابي المرجح كالتالي: من خلال حساب المدى (5 - 4 = 1) ثم تقسمة على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (0.8 = 4/5) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (1) لتحديد الحد الأدنى للخلية الأولى.

جدول رقم 03: مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط الحسابي	1.79 - 1	2.59 - 1.80	3.39 - 2.60	4.19 - 3.40	5 - 4.20

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات (SPSS) النسخة 22

4.1.3. ضبط المقياس بطريقة ألفا كرونباخ: يستخدم لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الإستبانة، والنسبة المقبولة إحصائيا 60% ، ويمكن توضيح ذلك من الجدول التالي:

جدول رقم 04: صدق وثبات الدراسة

معامل الثبات ألفا كرونباخ	عدد العبارات	إسم المتغير
0.882	07	المحور الأول: الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وملائمتها للبيئة الاقتصادية الجزائرية
0.771	07	المحور الثاني: فعالية التدقيق
0.894	14	الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات (SPSS) النسخة 22

من خلال الجدول نلاحظ أنه بتطبيق ألفا كرونباخ لتأكد من ثبات الإستبانة تحصلنا على قيمة إجمالية 0.894 وأخذ محور فعالية التدقيق قيمة ثبات تقدر ب 0.771 ومحور الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وملائمتها للبيئة الاقتصادية الجزائرية قيمة ثبات أكبر تقدر ب 0.882 ، وهذا يدل على أن عبارة الإستبانة تتصف بثبات النتائج، كما بلغ معامل الصدق 0.945 وبالتالي تم التأكد من ثبات وصدق الإستبانة مما يجعل الاعتماد عليها في تحليل النتائج صالحا.

2.3. تحليل نتائج الدراسة الميدانية:

1.2.3. عرض وتحليل نتائج فقرات المحور الأول: يوضح الجدول التالي آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الأول: الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وملائمتها للبيئة الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم 05 : إتجاه آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الأول

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور الأول: الحاجة لمعايير التدقيق الجزائرية وملائمتها للبيئة الاقتصادية الجزائرية
محايد	1.008	3.240	تعتبر معايير التدقيق الجزائرية حلا مناسباً لتحسين واقع مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر
موافق	1.141	3.407	تنظم الهيئات المختصة دورات للمدققين في كيفية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية
موافق	0.951	3.666	معايير التدقيق الجزائرية تساعد المؤسسات في الانفتاح على السوق الدولية
محايد	0.868	3.333	هناك إلتزام بمعايير التدقيق المعمول بها محليا (N.A.A)
موافق	0.991	3.780	تعد المعايير الجزائرية للتدقيق (N.A.A) مقتبسة من المعايير الدولية (I.S.A)
موافق	0.818	3.481	تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يؤثر على موضوعية القوائم المالية
موافق	1.164	4.037	هناك توافق للنصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق
موافق	0.581	3.566	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات (SPSS) النسخة 22

يظهر من خلال الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.24 – 4.03) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.81 – 1.16) بدرجة بين موافق ومحايد، أما المتوسط العام للمحور ككل فقد بلغ 3.566 بإنحراف معياري 0.581 وبإتجاه عام موافق.

2.2.3. عرض وتحليل نتائج فقرات المحور الثاني: يوضح الجدول التالي آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الثاني: فعالية التدقيق

جدول رقم 06: إتجاه آراء أفراد العينة بالنسبة للمحور الثاني

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور الثاني: الرفع من مستوى التدقيق
موافق بشدة	0.574	4.518	تعتبر معايير التدقيق الجزائرية حلا مناسباً لتحسين واقع مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر
موافق	0.551	4.185	تنظم الهيئات المختصة دورات للمدققين في كيفية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية
موافق بشدة	0.752	4.666	معايير التدقيق الجزائرية تساعد المؤسسات في الانفتاح على السوق الدولية
موافق بشدة	0.605	4.463	هناك إلزام بمعايير التدقيق المعمول بها محليا (N.A.A)
موافق بشدة	0.554	4.648	تعد المعايير الجزائرية للتدقيق (N.A.A) مقتبسة من المعايير الدولية (I.S.A)
موافق	0.649	4.259	تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يؤثر على موضوعية القوائم المالية
موافق بشدة	0.743	4.555	من الممكن أن يتحقق التوافق بين المعايير الدولية للتدقيق و المعايير الجزائرية للتدقيق
موافق بشدة	0.549	4.405	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات (SPSS) النسخة 22

يظهر من خلال الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4.18-4.66) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.54-0.75) بدرجة بين موافق وموافق بشدة، أما المتوسط العام للمحور ككل فقد بلغ 4.405 بإنحراف معياري 0.549 وبإتجاه عام موافق بشدة.

3.3. اختبار الفرضيات:

- الفرضية الرئيسية: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05) لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من مستوى التدقيق من خلال أبعاده الخمسة (رقابة الجودة على أعمال التدقيق، إستقلالية المدقق، أتعاب المدقق، مؤهلات المدقق، إستمرارية المدقق).

جدول رقم 07: نتائج تحليل الانحدار وتحليل التباين لاختبار الفرضية الرئيسية

التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى المعنوية
الإنحدار	12.801	1	12.761	204.828	0.000
الخطأ	3.241	52	0.063	-	-
المجموع الكلي	16.042	53	-	-	-

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات (SPSS) النسخة 22

يتبين من الجدول أن هناك ثبات في صلاحية النموذج لإختبار الفرضية الرئيسية حيث وصلت قيمة F المحسوبة (204.828) بقيمة إحصائية 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، ومن أجل تحديد العلاقة بين المتغير المستقل المتمثل في معايير التدقيق الجزائرية والمتغير التابع فعالية التدقيق نستخدم نتائج تحليل ANOVA وتحليل الإنحدار، والموضح في الجدول التالي:

جدول رقم 08: نتائج تحليل الانحدار وتحليل التباين لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق

ميل المتغير المستقل	الجزء الثابت	معامل التحديد	معامل الإرتباط	ANOVA				المتغير المستقل
				مستوى المعنوية	قيمة F	مستوى المعنوية	قيمة T	
0.834	1.379	0.789	0.894	0.000	204.849	0.000	14.314	المتغير التابع

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات (SPSS) النسخة 22

نلاحظ من خلال النتائج المخصصة في الجدول قيمة F المحسوبة بلغت 204.849 وقيمة T بلغت 14.314 بمستوى معنوية 0.000 وهو ما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 ما يؤكد وجود علاقة إيجابية بين المتغيرين، كما نلاحظ أن معامل الارتباط بلغ (0.894)، أي أن قيمته تدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين، بينما بلغ معامل التحديد 0.789 أي أن 78% من التغيرات الحاصلة في فعالية التدقيق ترجع إلى التغيرات الحاصلة في معايير التدقيق، وجاءت العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط من الشكل التالي: $Y=1.379 + 0.834 X$

من خلال العلاقة الرياضية نفس التغير في معايير التدقيق الجزائرية بدرجة واحدة تؤدي إلى التغير الطردي في فعالية التدقيق بمقدار (0.834) درجة بناء على هذا الأساس نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لمساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق على فعالية التدقيق من خلال أبعاده الخمس.

- الفرضيات الفرعية: لاختبار الفرضيات الفرعية تم استخدام نتائج تحليل التباين ANOVA وتحليل الانحدار والمبينة ضمن الجدول التالي:

جدول رقم 09: نتائج تحليل التباين ANOVA وتحليل الانحدار

ميل المتغير المستقل	الجزء الثابت	معامل التحديد	معامل الإرتباط	ANOVA				المتغير المستقل
				مستوى المعنوية	قيمة F	مستوى المعنوية	قيمة T	
0.724	1.954	0.625	0.758	0.000	83.495	0.000	6.296	رقابة الجودة على أعمال التدقيق
0.522	2.529	0.327	0.610		30.884		7.603	إستقلالية المدقق
0.766	1.789	0.599	0.747		77.627		5.645	أتعاب المدقق
0.710	1.805	0.774	0.846		153.654		9.074	مؤهلات المدقق
0.698	1.762	0.624	0.798		94.528		8.324	إستمرارية المدقق

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات (SPSS) النسخة 22

- الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد رقابة الجودة على أعمال التدقيق.

نلاحظ من خلال النتائج الملخصة في الجدول أن قيمة f المحسوبة 83.495 وقيمة $T = 6.296$ بمستوى معنوية 0.000 وهو ما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند هذا المستوى، ما يفسر وجود علاقة إيجابية بين المتغيرين كما نلاحظ أن معامل الارتباط 0.785 ومعامل التحديد 0.625، أي توجد علاقة طردية بين معايير التدقيق الجزائرية وبعد رقابة الجودة على أعمال التدقيق وجاءت العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط كما يلي: $Y = 1.954 + 0.724 X$

من خلال العلاقة الرياضية نفس التغير في معايير التدقيق الجزائرية بوحدة واحدة تؤدي إلى تغير طردي في فعالية التدقيق بمقدار 0.724 وحدة وعلى هذا الأساس نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لتطبيق معيار التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد رقابة الجودة على أعمال التدقيق.

- الفرضية الفرعية الثانية: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد إستقلالية المدقق."

نلاحظ من خلال النتائج الملخصة في الجدول أن قيمة f المحسوبة 30.884 وقيمة $T = 7.603$ بمستوى معنوية 0.000 وهو ما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند هذا المستوى، ما يفسر وجود علاقة إيجابية بين المتغيرين كما نلاحظ أن معامل الارتباط 0.610 ومعامل التحديد 0.327، أي توجد علاقة طردية بين معايير التدقيق الجزائرية وبعد إستقلالية المدقق، وجاءت العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط كما يلي: $Y = 2.529 + 0.522 X$

من خلال العلاقة الرياضية نفس التغير في معايير التدقيق الجزائرية بوحدة واحدة تؤدي إلى تغير طردي في فعالية التدقيق بمقدار 0.522 وحدة وعلى هذا الأساس نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لتطبيق معيار التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد إستقلالية المدقق.

- الفرضية الفرعية الثالثة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05) لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد أتعاب المدقق.

نلاحظ من خلال النتائج الملخصة في الجدول أن قيمة f المحسوبة 77.627 وقيمة $T = 5.645$ بمستوى معنوية 0.000 وهو ما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند هذا المستوى، ما يفسر وجود علاقة إيجابية بين المتغيرين كما نلاحظ أن معامل الارتباط 0.747 ومعامل التحديد 0.599، أي توجد علاقة طردية بين معايير التدقيق الجزائرية وبعد أتعاب المدقق، وجاءت العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط كما يلي: $Y = 1.789 + 0.766 X$

من خلال العلاقة الرياضية نفس التغير في معايير التدقيق الجزائرية بوحدة واحدة تؤدي إلى تغير طردي في فعالية التدقيق بمقدار 0.766 وحدة وعلى هذا الأساس نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لتطبيق معيار التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد أتعاب المدقق.

- الفرضية الفرعية الرابعة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05) لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد مؤهلات المدقق".

نلاحظ من خلال النتائج الملخصة في الجدول أن قيمة f المحسوبة 153.654 وقيمة $T = 9.074$ بمستوى معنوية 0.000 وهو ما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند هذا المستوى، ما يفسر وجود علاقة إيجابية بين المتغيرين كما نلاحظ أن معامل الارتباط 0.846 ومعامل التحديد 0.774، أي توجد علاقة طردية بين معايير التدقيق الجزائرية وبعد مؤهلات المدقق، وجاءت العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط كما يلي: $Y = 1.805 + 0.710 X$

من خلال العلاقة الرياضية نفس التغيير في معايير التدقيق الجزائرية بوحدة واحدة تؤدي إلى تغيير طردي في فعالية التدقيق بمقدار 0.710 وحدة وعلى هذا الأساس نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لتطبيق معيار التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد مؤهلات المدقق.

- الفرضية الفرعية الخامسة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05) لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد إستمرارية المدقق".

نلاحظ من خلال النتائج الملخصة في الجدول أن قيمة f المحسوبة 94.528 وقيمة $T = 8.324$ بمستوى معنوية 0.000 وهو ما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند هذا المستوى، ما يفسر وجود علاقة إيجابية بين المتغيرين كما نلاحظ أن معامل الارتباط 0.798 ومعامل التحديد 0.624، أي توجد علاقة طردية بين معايير التدقيق الجزائرية وبعد إستمرارية المدقق، وجاءت العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط كما يلي: $Y = 1.762 + 0.698 X$

من خلال العلاقة الرياضية نفس التغيير في معايير التدقيق الجزائرية بوحدة واحدة تؤدي إلى تغيير طردي في فعالية التدقيق بمقدار 0.698 وحدة وعلى هذا الأساس نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لتطبيق معيار التدقيق الجزائرية على فعالية التدقيق من خلال بعد إستمرارية المدقق.

5. خاتمة:

إن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية كفيل بالرفع من فعالية عملية التدقيق، من خلال استبعاد الكثير من البدائل التي قد تؤدي لتضليل متخذ القرار، حيث إن توفير تدقيق فعال للقوائم المالية هو الهدف الأساسي لمتخذ القرار، ولكي يكون التدقيق ذو فعالية يجب توفر الخصائص الرئيسية، كما إن تجسيد معايير التدقيق الجزائرية يضمن أن تكون عملية التدقيق فعال، كما يوفر معلومات شفافة التي تحد من قدرة المسير على التلاعب بالمعلومات الواردة في القوائم المالية، وتزيد قدرة المستثمر على رقابة أداء الشركة، مما يؤدي إلى عكس النظرة الحقيقية للوضع المالي للشركة محل التدقيق.

حيث يعتبر وجود المعايير من أهم المقومات الأساسية لتطوير مهنة التدقيق المحاسبي، من خلال مساعدة مدقق الحسابات على أداء عمله والرفع من فعاليته، إذ تمكنه من تقليل تقديره الشخصي عند أداء مهمته وتكوين رأيه حول مصداقية القوائم المالية، كما أن المعايير الدولية لم تلقى ترحيبا في بعض الدول بالتالي تم وضع معايير محلية بحيث تتوافق والبيئة الخاصة بها والجزائر واحدة من بين هذه الدول التي تسعى للإصلاح في الجانب المحاسبي وجانب التدقيق على الأخص، فتولى المجلس الوطني للمحاسبة هذه الإصلاحات التي حددت معالم التنظيم المهني للمحاسبة في الجزائر.

رغم الانتقادات العديدة الموجهة لمعايير التدقيق الجزائرية فإنها تعتبر إضافة جديدة لمهنة التدقيق عامة وتساهم في الرفع من فعالية التدقيق بصفة خاصة.

نتائج دراسة:

- ✓ محافظي الحسابات يطبقون معايير التدقيق الجزائرية ويعتبرونها مواكبة لواقع مهنة التدقيق في الجزائر.
- ✓ إصدار معايير تدقيق جزائرية يعتبر ضرورة لتحسين واقع التدقيق في الجزائر مع إلزام العمل بها.
- ✓ معايير التدقيق الصادرة مؤخرا تعتبر غير كافية ومهنة التدقيق تحتاج إلى عدد كبير من المعايير التي تغطي مختلف جوانب هذه المهنة.
- ✓ هناك غياب لبرامج التكوين فيما يخص التكوين في مجال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.
- ✓ لا يلقي محافظي الحسابات صعوبة في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.
- ✓ كلما كانت عملية التدقيق ذات فعالية كلما كانت مخرجاتها (التقرير) ذا جودة أكثر.
- ✓ هناك أهمية كبيرة لمعايير التدقيق الجزائرية في تحديد فعالية التدقيق.

توصيات الدراسة:

- ضرورة القيام بدورات تكوينية للمدققين للتحكم أكثر في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.
- ضرورة استخدام أساليب إحصائية في عملية التدقيق للتأكد من صحة أرصدة الحسابات الموجودة في القوائم المالية.
- يجب فرض إجبارية تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة على محافظي الحسابات.
- ضرورة الإسراع بإصدار معايير جديدة للتدقيق الجزائري.
- تشجيع الطلاب على قيام بدارسات ميدانية في هذا المجال.

6. قائمة المراجع:

1. Mansouria Zaafrane. (2016). L'efficacité Du Commissariat Aux Comptes En Vertu De L'application Des Normes Isa (international Standards On Auditing) Cas Des Commissaires Aux Comptes Algériens, Revue Finance & marchés, Volume 3, numéro 2, Université Ibn Badis de Mostaganem, 01/09/2016, p105
2. أحمد جمعة. (2012). المدخل الى التدقيق والتأكيد: وفقا للمعايير الدولية للتدقيق. الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
3. إيمان خلايفية، ورضا جاحدو. (2019). أثر استخدام المؤسسات لتكنولوجيا المعلومات على مهنة التدقيق الخارجي. مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، ص 50.
4. جمعة احمد. المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث. (الأردن: دار صفاء. 2009)، ص 25.
5. خالد أمين عبد الله. علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية. (عمان: دار وائل لنشر والتوزيع. 2004)، ص 13.
6. طلبة أبو بهية حامد. أصول المراجعة (الأردن: دار زمزم ناشرون وموزعون. 2012)، ص 12.
7. عبد الرحمن توفيق. (2004). منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة و الرقابة المالية والتدقيق الداخلي. (مصر: مركز الخبرات المهنية للإدارة. 2004)، ص 28.
8. عطف سواد زاهر. مراجعة الحسابات والتدقيق. (الأردن: دار الراجحة. 2009)، ص 133.
9. عمر خلاصي، و سليم بدر الدين بن لولو. مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية والدولية في إعداد التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية-دراسة ميدانية لدوان الترقية والتسيير العقاري تلمسان، مجلة إقتصاد المال والاعمال، مجلد 05، العدد 02، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2020، ص 97.
10. غسان فلاح المطازنة. تدقيق الحسابات المعاصرة-الناحية النظرية. (الأردن: دار المسيرة للنشر. 2006)، ص ص 19-20.
11. محمد الهامي طواهر، و صديقي مسعود. المراجعة والتدقيق الحسابات. (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية. 2003). ص 10
12. نادية ضريفي، و سهام هريس. تطور النظام القانوني للمهن المحاسبية في الجزائر، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد 3، العدد 1، جامعة عمارثليجي الأغواط، الجزائر، 08/2019، ص 66.
13. هادي عباس التميمي. (2006). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية. (الأردن: دار وائل للنشر. 2006)، ص 28.
14. سلامة محمود واخرون. علم تدقيق الحسابات العملي. الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع. 2011، ص 19.
15. وليم توماس، أمرسن هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق. (السعودية: دار المريخ للنشر. 1989)، ص 44.
16. المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27/01/2011، المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 07، الصادرة في 02/02/2011، ص 22.
17. المرسوم التنفيذي رقم 11-25، المؤرخ في 27/01/2011، المتضمن لتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته، الجريدة الرسمية، العدد 07، مؤرخة في 02/02/2011، ص 7.
18. المرسوم التنفيذي رقم 11-26، المؤرخ في 27/11/2011، المتضمن لتحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية، العدد 07، مؤرخة في 02/02/2011، ص 10.