مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية
ISSN 2352-9962/E-ISSN 2572-0147
المجلد 06، العدد 03- ديسمبر 2019

OEB Univ. Publish.

مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات

بتسليط الضوء على المعيار رقم 505 "المصادقات الخارجية "

– دراسة استطلاعية لعينة من الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر–

The extent to which auditors apply International standards and Algerian standards for auditing relating to evidences by highlighting Standard N° 505 "External Confirmations"

Exploratory study of a sample of experts and Auditors in Algeria

ط/د. بصري ريمة[1] * ، د. بن بلقاسم سفيان[2]

[1] مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية، جامعة الجزائر 03، besseri.rima@univ-alger3.dz

[2]جامعة الجزائر 03، الجزائر،benbelkacem.sofiane @ univ-alger3.dz

تاريخ التسليم:2019/08/14 تاريخ المراجعة:2019/10/02 تاريخ القبول:2019/10/19

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق محافظي الحسابات للمصادقات الخارجية كأسلوب من أساليب جمع أدلة الإثبات في الجزائر، ومعرفة مختلف الصعوبات التي يواجهها المدقق عند اعتماده على هذا الأسلوب، وفيما يخص المنهج المستخدم فاعتمدنا في الجانب النظري على استغلال الوثائق والمراجع وفقا لما طرحته الأدبيات المرتبطة بالموضوع، أما من ناحية الدراسة الميدانية فقط تطلب لاختبار الفرضيات تصميم استمارة استبيان موزعة على الخبراء ومحافظي الحسابات.

فخصلت الدراسة إلى أن المصادقات الخارجية بحسب عينة الدراسة تعتبر من أقوى الأساليب التي يعتمد عليها المدقق في سبيل جمعه لأدلة إثبات، كما أنه يواجه صعوبات بالخصوص عند استعماله للمصادقات الخارجية نتيجة عدم وجود نص تشريعي يعطي الدليل الالكتروني حجية قانونية للاعتماد عليه.

الكلمات المفتاحية: مصادقات خارجية، معايير الدولية للتدقيق ISA، معايير الجزائرية للتدقيق NAA، معيار رقم 505.

Abstract

The purpose of this study is to know to what extent of auditors use external confirmations as a method of collecting evidence in Algeria, and to know the various difficulties encountered by the auditor when adopting this method. As for the methodology used, we used the exploitation of documents and references, as suggested by the literature on the subject in the theoretical side, and for the field study, the verification of assumptions necessitated the design of a questionnaire form distributed to experts and auditors.

The study concluded that the external confirmations according to the sample questionnaire are one of the strongest methods on which the auditor relies on the way to collect evidence, but he faces several difficulties in particular when electronic confirmations are used because of the lack of legislation which confers on electronic evidence a legal authority to avail itself of it.

Mots clés:

Keyword : External Confirmations, International Standrads for Auditing ISA, Algerian Standards for Auditing NAA, Standard n=° 505

* المؤلف المراسل: الاسم الكامل، الإيميل: besseri.rima@univ-alger3.dz

1.مقدمة:

شهدت السنوات الأخيرة تضاعف في المسؤولية القانونية الملقاة على عاتق المدقق الخارجي في ظل تزايد حوادث الغش والتلاعب والأخطاء، مما أدى إلى تزايد أهمية الدور المنوط به والاعتماد على تقاريره في تحديد مدى موثوقية المعلومات التي تقدمها المؤسسة.

يسعى المدقق في إطار مهمة التدقيق الخارجي إلى تأسيس رأيه والإدلاء بحكمه حول مدى سلامة وصحة المعلومات التي تقدمها المؤسسة، وهذا بالعمل على الحصول على القدر الكافي والملائم من أدلة الإثبات عن طريق استخدام أساليب وطرق عديدة أهمها "المصادقات الخارجية".

ولأهمية هذا الأسلوب في مهمة التدقيق، فقد خصصت له الهيئة المكلفة بإعداد المعايير الدولية للتدقيق معيارا كاملا تحت الرقم 505 الموسوم بـ "المصادقات الخارجية"، وتبناه المجلس الوطني للمحاسبة كمعيار وطني ضمن المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، بهدف تمكين المدقق من الحصول على بيان مكتوب من المتعاملين الخارجيين للمؤسسة محل التدقيق حول صحة أو عدم صحة أرصدة الحسابات المطلوب منهم المصادقة عليها.

1.1.الإشكالية:

انطلاقا مما سبق، يمكن صياغة **إشكالية الدراسة** على النحو التالي:

ما مدى اعتماد مدققي الحسابات على المصادقات الخارجية كأسلوب من أساليب جمع أدلة الإثبات وفق المعيار الدولي للتدقيق رقم 505 "المصادقات الخارجية" والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 "التأكيدات الخارجية" من وجهة نظر محافظي الحسابات بالجزائر؟

2.1. الأسئلة الفرعية

يتفرع من الإشكالية أعلاه **الأسئلة** التالية:

- هل تسهم المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين أداء مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- هل يستخدم أسلوب المصادقات الخارجية للتأكد من حقيقة الأرصدة الواردة في القوائم المالية؟
- ما هي الصعوبات التي تعيق المدقق الخارجي عند اعتماده على المصادقات الخارجية؟

3.1. الفرضيات

للإجابة عن الإشكالية تم الاعتماد على **الفرضيات** التالية:

- تسهم المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين أداء مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.
- تعتبر المصادقات الخارجية إحدى الوسائل التي يستخدمها المدقق الخارجي للتأكد من صدقية الأرصدة الواردة في القوائم المالية .
- يواجه محافظ الحسابات صعوبات عند استخدام المصادقات الخارجية الالكترونية في سبيل الحصول على أدلة إثبات.

4.1.أهداف الدراسة

تتمثل **أهداف الدراسة** في:

- التعرف على المعايير الدولية والمعايير الجزائرية المتعلقة بأدلة الإثبات؛
- التعرف على مساهمة المصادقة الخارجية كأسلوب لجمع أدلة الإثبات في تحقيق أهداف مهمة التدقيق؛
- معرفة أهمية تطبيق أسلوب المصادقات الخارجية والإجراءات الواجب إتباعها عند المطالبة بها؛
- معرفة مدى اعتماد محافظ الحسابات على المصادقات الالكترونية ومعوقاتها.

5.1. منهج الدراسة:

للإجابة على الأسئلة المطروحة والإحاطة بجوانب الموضوع اعتمدنا في الجانب النظري على استغلال الوثائق والمراجع المرتبطة بموضوع الدراسة، أمّا من ناحية الدراسة الميدانية فقد حاولنا إسقاط الجانب النظري على أرضية الواقع بالاعتماد على المنهج الوصفي بتصميم وتوزيع استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات اللازمة والتي تم معالجتها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، من أجل اختبار صحة فرضيات الدراسة من خلال واقع الممارسة الميدانية والخروج بنتائج البحث

2. ماهية المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق

سنتطرق فيما يلي إلى عموميات حول المعايير الدولية للتدقيق، ثم نقوم بعرض مركز للمعايير الجزائرية للتدقيق.

1.2. عموميات حول المعايير الدولية للتدقيق

1.1.2. مفهوم المعايير الدولية للتدقيق

عرفت المعايير الدولية للتدقيق بعدة تعاريف نختار من بينها تعريفين:

تعرف المعايير الدولية للتدقيق على أنها: "قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية" (سعيدي، 2017، صفحة 187).

أما الاتحاد الدولي للمحاسبين فقد عرفها بأنها: " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق القوائم المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية القوائم" (وبوعيشاوي، 2016، صفحة 230).

من خلال التعريفين السابقين، يتضح أن المعايير الدولية للتدقيق تعتبر بمثابة إرشادات عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية أثناء تدقيق القوائم المالية، من أجل ضمان وأداء عملية التدقيق بكفاءة.

2.1.2. خصائص المعايير الدولية للتدقيق

تتميز المعايير الدولية للتدقيق بعدة خصائص منها (بكحيل، 2018، صفحة 123):

- "التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني لتقليل التفاوت والاختلاف بين ممارسي عملية التدقيق في نفس البلد وبين الدول؛
- استخدمت اللجنة لفظ " إرشادات التدقيق الدولية " بدلا من "المعايير الدولية للتدقيق"، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام مختلف المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة؛
- تعتبر المعايير الدولية للتدقيق أكثر عمومية وشمولا من غيرها من المعايير، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة المراجعة ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة؛
- تتسم المعايير الدولية للتدقيق بمواكبة التطورات المستحدثة في مجال التدقيق من خلال إصدار معايير جديدة باستمرار".

من خلال ما سبق، يتضح أن المعايير الدولية للتدقيق تتسم بالمرونة نتيجة للمتابعة المستمرة لها، كما تعتبر بمثابة خط دفاع ضد مسؤوليات الإهمال والتقصير عند أداء مهام التدقيق.

2.2. عرض مركز حول المعايير الجزائرية للتدقيق

1.2.2.نشأة المعايير الجزائرية للتدقيق

"أقدمت الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في الجزائر (المجلس الوطني للمحاسبة CNC) بخطوة هامة في مجال التدقيق من خلال إصدار معايير جزائرية للتدقيق، إذ أن التفكير في إصدار هذه المعايير لم يكن وليد اليوم، وإنما كانت مندرجة في سياق الإصلاح المحاسبي لسنة 2001 مباشرة بعد إتمام عملية تصميم النظام المحاسبي المالي، أين تم تشكيل لجنة سميت حسب القانون 07-11 بلجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، والتي كانت مكلفة بإتمام عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي. وفي سنة 2009 اقترح أعضاء هذه اللجنة إنشاء معايير تدقيق وطنية، إلا أن القانون 10-01 الصادر في سنة 2010 المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أبطئ هذا المشروع. كما تناول التقرير الذي صدر عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في إطار تقييم وتحيين القانون 10-01 إنشاء لجنة "Ad Hoc" سنة 2014 متفرعة من CNC، حيث كُلفت بمهمة تحيين القانون 10-01، وقد قامت هذه اللجنة في جوان 2015 بتقديم مقترح يتضمن تقويم مجموعة من المواد. وفي سنة 2016 تكلَّلَ ذلك العمل الذي امتد من 2011 إلى 2016 بتصميم معايير جزائرية للتدقيق، إذ يعتبر هذا التاريخ بمثابة إعلان ميلاد أولي لهذه المعايير، حيث تمَّ اقتراح 36 معيار وطني للتدقيق 16 منها جاهزة للتطبيق تم إصدارها متفرقة على أربعة مقررات مستمدة بصفة كلية من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، فيما تأخَّر إصدار 20 معيار المتبقية، ويعود سبب ذلك إلى أن اللجنة المكلفة بإعداد هذه المعايير أرادت تفادي مشكلة صعوبة فهمها من طرف المهنيين من جهة وصعوبة تطبيقها والعمل بها من جهة أخرى، وبالتالي تفادي تكرار الخطأ المرتكب عند تبني النظام المحاسبي المالي" (معمري، 2018، الصفحات 454-455) .

ويمكن تقديم بعض التعاريف للمعايير الجزائرية للتدقيق كما يلي:

تعرف المعايير الجزائرية للتدقيق على أنها: "مرجع يسترشد به المهنيين من أجل أداء مهمتهم والخروج بتقرير ذي جودة عالية يفيد كل من المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم، غير أن هذه المعايير قابلة للتعديل والإضافة والتجديد طبقا لظروف التطور الاقتصادي ومقتضيات التطبيق الجزائري للمعايير الدولية" (صنهاجي، 2017، صفحة 427).

كما تعرف أيضا على أنها: "إحدى الركائز الأساسية لعمل المدقق سواء كان داخليا أو خارجيا، وتساهم تلك المعايير على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة أو التدقيق" (سايح، 2017، صفحة 44).

يتضح من خلال التعريفين السابقين أنّ المعايير الجزائرية للتدقيق هي بمثابة مرجع أساسي للمدقق والإطار العام المنظم لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، إذ تهتم بتوضيح الخطوات والمراحل الهامة التي يمر بها محافظ الحسابات منذ قبوله المهمة من خلال رسالة المهمة وصولا إلى ثمرة عمله وهو التقرير النهائي.

2.2.2. أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق

"يمكن توضيح أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق في تطوير مهنة التدقيق باختصار في النقاط الآتية:

- رفع مستوى مهنة التدقيق بالجزائر؛
- تعتبر دليلا يسترشد به محافظ الحسابات عند قيامه بتدقيق القوائم المالية؛
- تبين واجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات عن تدقيق القوائم المالية؛
- تساعد محافظي الحسابات على تجنب الأخطاء أثناء تدقيق القوائم المالية ؛
- تحسن من جودة تقارير التدقيق المبنية على الموضوعية والمصداقية بعيدا عن الشكلية؛
- تجنب الإشكالات والغموض المحتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المدقق لتحقيق أهداف مهمة التدقيق" (حيرش أحمد، قاسمي السعيد، 2018، صفحة 155) .

3.2.2. المقررات الوزارية الحاملة للمعايير الجزائرية للتدقيق

تم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق إلى غاية كتابتنا لهذه السطور في أربعة مقررات وزارية سوف نعرضها كالتالي:

- ✓ **المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق** وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالآتي (وزارة المالية، المقرر رقم: 002 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210-505-560-580)، 2016): المعيار رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق، المعيار رقم 505 التأكيدات الخارجية، المعيار رقم560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، والمعيار رقم 580 التصريحات الكتابية؛

- ✓ **المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق** وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالآتي (وزارة المالية، المقرر رقم: 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700)، 2016): المعيار رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية، المعيار رقم 500 العناصر المقنعة، المعيار رقم 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية، والمعيار رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية؛
- ✓ **المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالآتي (وزارة المالية، المقرر رقم: 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620)، 2017): المعيار رقم 520 الإجراءات التحليلية، المعيار رقم 570 استمرارية الاستغلال، المعيار رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين، والمعيار رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق؛
- ✓ **المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق** وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالآتي (وزارة المالية، المقرر رقم: 77 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(230-501-530-540)، 2018): المعيار رقم 230 وثائق التدقيق، المعيار رقم 501 العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة؛ المعيار رقم 530 السبر في التدقيق، والمعيار رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.

3. مفاهيم حول أدلة الإثبات

يتمثل هدف المدقق من القيام بعمله في إبداء رأي حول صحة وشرعية القوائم المالية من خلال حصوله على أدلة إثبات كافية وملاءمة، تساعده على تدعيم رأيه. وقد تعددت المفاهيم حول أدلة الإثبات نوجزها فيما يلي:

تعرف أدلة الإثبات على أنها: "جميع الوثائق والقرائن التي تثبت وقوع العمليات والأحداث الاقتصادية في المؤسسة، والتي يعتمد عليها المدقق بشكل دليل مباشر عند إبداء رأيه حول الوضعية المالية ومدى المصداقية والشفافية لهذه العمليات والأحداث الاقتصادية" (شاهدعياشي، 2017، صفحة 620) .

كما يمكن تعريفها على أنها: "المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبين على أساسها رأيه الفني المحايد" (بروبة، 2015، صفحة 86). وبالتالي يمكننا القول بأن أدلة الإثبات تمثل جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق بغية الوصول إلى نتائج، تسمح بتأسيس رأي

معقول على مدى صحة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن نشاط المؤسسة ومركزها المالي. ويمكن تلخيص المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (01): المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات.

المعايير الدولية للتدقيق			المعايير الجزائرية للتدقيق		
رقم المعيار	اسم المعيار	شكل الإصدار	رقم المعيار	اسم المعيار	شكل الإصدار
500	أدلة التدقيق	المجموعة تتضمن المعايير مابين 500 – 599 الصادرة يوم 15 ديسمبر 2009	500	العناصر المقنعة	المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016
501	أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة		501	العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة	المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018
505	المصادقات الخارجية		505	التأكيدات الخارجية	المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016
510	ارتباطات التدقيق لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية–		510	التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية–	المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016
520	الإجراءات التحليلية		520	الإجراءات التحليلية	المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017
530	العينات في التدقيق		530	السبر في التدقيق	المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة		540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية	المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018
550	الأطراف ذات العلاقة		غير موجود	لم يصدر بعد	لم يصدر بعد
560	الأحداث اللاحقة		560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016
570	الاستمرارية		570	استمرارية الاستغلال	المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017
580	الإفادات المكتوبة		580	التصريحات الكتابية	المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016

يتبين لنا من خلال الجدول السابق أن هناك مجموعة من المعايير تخص أدلة الإثبات، بحيث تم تصنيف المعايير الدولية للتدقيق في مجموعة تتضمن المعايير من 500 إلى 599. في حين أن المعايير الجزائرية للتدقيق تم إصدارها في شكل 04 مقررات متفرقة مابين سنتي 2016 و2018، أما فيما يخص المعيار الدولي للتدقيق رقم 550 " الأطراف ذات العلاقة" فإن المعيار المقابل له في مجموعة المعايير الجزائرية لم يرى النور بعد. إضافة إلى ذلك، نلاحظ أن كل من المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات تحمل نفس الترقيم، إلا أن هناك اختلاف فقط في المصطلحات، وذلك راجع حسب الكثير من الباحثين إلى مشكلة ترجمة هذه المعايير من الأصل (اللغة الإنجليزية) إلى اللغة العربية.

4.المصادقات الخارجية وفق ما تضمنه المعياران الدولي والجزائري للتدقيق رقم 505

يسعى المدقق إلى إبداء رأيه حول سلامة وصحة الحسابات الظاهرة في القوائم المالية بالاعتماد على جمع أدلة إثبات كافية وملائمة. ومن أهم وسائل جمع هذه الأدلة والتي يعتمد المدقق عليها نجد " المصادقات الخارجية"، والتي تم إصدارها في شكل معيار دولي تحت رقم 505 ومعيار جزائري يحمل نفس الرقم ومصدر ضمن المقرر002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 تحت عنوان "التأكيدات الخارجية" ، وفيما يلي تلخيص لأهم ما جاء فيهما :

- يلجأ المدقق إلى إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة؛
- تعتبر المصادقة الخارجية دليلا مثبتا يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء كان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر؛
- تأخذ المصادقات الخارجية إحدى الأشكال التالية:

✓ **المصادقة الايجابية:** هو طلب من الشخص الذي تسلم رسالة المصادقة بالرد مباشرة على المدقق بشأن صحة أو نفي صحة المعلومات الواردة في الطلب، أو توفير المعلومات المطلوبة؛

✓ **المصادقة السلبية:** هو طلب أن يرد الطرف المطلوب منه المصادقة مباشرةً على المدقق في حالة عدم موافقته على المعلومات الواردة في الطلب فقط.

- عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يجب على المدقق أن يحافظ على الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية، بما في ذلك: تحديد المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو طلبها، اختيار الطرف المناسب المطلوب منه المصادقة، تصميم طلبات المصادقة لضمان أن هذه الأخيرة قد أرسلت إلى الجهات الصحيحة مع وجوب الرد المباشر إلى المدقق؛
- يجب الحرص عند تصميم طلب المصادقة على مجموعة من العناصر المتمثلة في كل من: الإثباتات المؤشرة، أخطار الانحرافات، شكل وتقديم طلب المصادقة، التجارب السابقة، وسيلة التواصل، دور الإدارة في تشجيع الأطراف المطلوب منها المصادقة على الإجابة أو الرد على المدقق، وكذا قدرة الطرف المطلوب منه المصادقة على تقديم المعلومات المطلوبة منه ؛
- إذا رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مُصادقة، فيجب عليه أن يستفسر عن أسباب هذا الرفض، والبحث عن عناصر مقنعة حول صحة ومنطقية هذه الأسباب، كما يقوم بتقييم آثار هذا الرفض على تقييمه لأخطار الانحرافات، ووضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية؛
- إذا تبين للمدقق عوامل تزيد من شكوكه حول مصداقية الرد على طلب مصادقة ما، فيجب أن يتحصل على أدلة إثبات مكملة لإزالة تلك الشكوك؛

- إذا استخلص المدقق أن رفض الإدارة لقيامه بعملية إرسال طلبات المصادقة غير معقول أو عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة ومصداقية بواسطة إجراءات التدقيق البديلة، وجب عليه إعلام الأشخاص القائمين على المؤسسة، مع فحص أثار هذه الوضعية على التدقيق وعلى رأيه ؛
- تتضمن الردود المرسلة عن طريق الفاكس أو البريد الالكتروني مخاطر تتعلق بمصداقيتها، بسبب صعوبة التأكد من مصدر الوثيقة وسلطة من قام بالرد عليها. إذا استخدم الطرف المطلوب منه المصادقة طرفاً ثالثاً بغية التنسيق وتقديم الردود على طلبات المُصادقة، فيمكن للمدقق تنفيذ إجراءات لمواجهة المخاطر المرتبطة بأن الرد صادر عن مصدر غير موثوق، أو أن المجيب غير مرخص له بإعداد الرد وأن سلامة الإرسالية تم اعتراضها؛
- يمكن للمدقق بمجرد الحصول على طلب المصادقة شفهيا، أن يطلب من الغير الرد عليه مباشرة وبشكل مكتوب. وفي حالة عدم استلام الرد، وجب عليه البحث عن أدلة إثبات أخرى تدعم المعلومات الواردة في الرد الشفهي؛
- هناك إمكانية عدم حصول المدقق على الردود بصفة نهائية أو أن تكون تلك الردود جزئية، مما يستدعي أن يقوم بإعادة إرسال طلبات المصادقة الخارجية مرة أخرى بسبب عدم وصولها للطرف المطلوب منه المصادقة. وفي حالة عدم تلقي الرد ، يجب على المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية؛
- إذا قرر المدقق أن الرد على طلب المصادقة الإيجابية ضروري للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وأن إجراءات التدقيق البديلة لن توفر أدلة الإثبات التي يحتاجها المدقق، يجب عليه تقييم الآثار المرتقبة على مهمة التدقيق من جهة وعلى رأيه من جهة أخرى؛
- في حالة وجود اختلافات بين المعلومات الواردة من الغير والمعلومات المطلوب من المدقق المصادقة عليها، يجب عليه البحث عن الفوارق بهدف تحديد وجود انحرافات حقيقية أو محتملة في القوائم المالية أو عدمها. وإذا ما تم الكشف عن انحراف، يجب عليه تقييم ما إذا كان هذا يشير إلى وجود حالة غش، أو وجود نقص أو عدة نقائص في المراقبة الداخلية للمعلومة المالية؛
- يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت نتائج إجراءات المصادقة الخارجية توفر أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية، أو أنه يلزم الحصول على أدلة إثبات إضافية.

5. الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى التعرف على أراء محافظي الحسابات المزاولين لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر حول مدى استخدامهم لأسلوب المصادقات الخارجية ، وقد تم الاعتماد على استمارة مصممة من اجل جمع البيانات من أفراد عينة الدراسة، ثم القيام بتحليل ومناقشة أسئلة الدراسة عن طريق معالجة البيانات التي جمعت من خلال هذه الاستمارة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS , version25).

1.5. عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وقد تم توزيع (80) استمارة موزعة بين الاستبيان العادي والاستبيان الإلكتروني، حيث تم جمع (63) إجابة أي ما نسبته 78.75%، 58 استمارة منها صالحة للتحليل و05 استمارات غير صالحة للتحليل، وبالتالي تم الاعتماد على (58) استمارة للتحليل الإحصائي وهو ما يعادل 72.50% من حجم عينة الاستبيان الكلي الموزع.

1.1.5. اختبار كشف التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات العينة على عبارات محاور الاستبيان

يجب تحديد ما إذا كانت بيانات أفراد العينة المتعلقة بالإجابات المقدمة عن متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم نوعا آخرا من التوزيعات الاحتمالية. هناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع، منها على سبيل المثال: طريقة اختبار Kolmogorov–Smirnov وطريقة حساب معاملي الالتواء والتفلطح وطريقة اختبار Shapiro–Wilk، ويستخدم اختبار Kolmogorov–Smirnov إذا كان عدد العينة أكبر من 50، أما اختبار Shapiro–WilK فيستخدم إذا كان عدد العينة اقل من 50 ، وعلى اثر اختبار توزيع بيانات إجابات العينة على كل محور تحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (02): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (Tests of Normality) لبيانات إجابات أفراد العينة

TESTS OF NORMALITY	KOLMOGOROV–SMIRNOVA			SHAPIRO–WILK			نتيجة الاختبار حول بيانات كل محور
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.	
اختبار توزيع بيانات المحور 01	0.099	58	0.200*	0.978	58	0.365	يتبع التوزيع الطبيعي

اختبار توزيع بيانات المحور 02	0.093	58	0.200*	0.976	58	0.318	يتبع التوزيع الطبيعي
اختبار توزيع بيانات المحور 03	0.077	58	0.200*	0.972	58	0.189	يتبع التوزيع الطبيعي
قاعدة: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ أو (مستوى المعنويةSIG) أكبر من 0.05 فان البيانات تتبع توزيع طبيعي							

المصدر: تم إعداد الجدول بناءا على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

ومن خلال الجدول أعلاه نجد أن بيانات إجابات أفراد العينة على جميع فقرات المحور الأول والمحور الثاني والمحور الثالث تتبع التوزيع الطبيعي، حيث نجد أن قيم مستوى المعنوية sig= للاختبار الإحصائي (**KOLMOGOROV–SMIRNOVA**) أكبر من (0.05).

2.1.5.الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

من أجل تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها وبناء النموذج الخاص بها، تم الاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية (SPSS) في هذه الدراسة من بينها: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة الأهمية النسبية لكل فقرة من محاور الدراسة، كذلك اعتمدنا على"**مقياس ليكارت الخماسي**"، والذي نوضح فئاته في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): مقياس ليكارت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1
5 – 4.2	4.2 – 3.4	3.4 – 2.6	2.6 – 1.8	1.8 – 1
تم تحديد طول الفئة باستخدام المدى، حيث (5–1)/5= 0.8				

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على نموذج مقياس ليكارت الخماسي

3.1.5. اختبار صدق وثبات الاستبيان

نظرا لأهمية الصدق والثبات واعتباره من أهم الخصائص المطلوبة للقيام بأي دراسة، تم التحقق من صدق أداة القياس من خلال تحكيمها لدى مجموعة من المختصين لمعرفة مدى صلاحية هذه الأداة في الإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار الفرضيات. أما فيما يتعلق بثبات أداة القياس، فقد بلغ معامل ألفا كرونباخ بالنسبة للمحور الأول والذي تناولنا فيه (12) فقرة، نسبة 0,815 ، وبالنسبة للمحور الثاني، الذي تناولنا فيه (18) فقرة، فقد بلغ نسبة 0,782 ، أما بالنسبة للمحور الثالث والذي كذلك تناولنا فيه (12) فقرة، فقد كانت نسبته 0,675، وهو ما يعني أن كل النسب جيدة تصلح لأغراض البحث كونها أعلى من النسبة المقبولة والتي تبلغ 60%.

2.5. تحليل نتائج الدراسة.

1.2.5.تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

تناولنا في القسم الأول من الاستبيان البيانات الشخصية لأفراد العينة المدروسة، ويمكن توضيح هذه الخصائص في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): وصف خصائص أفراد عينة الدراسة

المعلومات الشخصية	البيان	التكرارات	%النسبة المئوية
الجنس	ذكر	57	%98,28
	أنثى	01	%1,72
	المجموع	**58**	**%100**
السن	اقل من 30 سنة	01	%1,72
	من 30 سنة حتى 40 سنة	21	%36,21
	من 41 سنة إلى 50 سنة	08	%13,79
	أكثر من 50 سنة	28	%48,28
	المجموع	**58**	**%100**
المؤهل العلمي	ليسانس	32	%55,17
	ماستر	10	%17,24
	ماجستير	08	%13,79
	دكتوراه	03	%5,17
	شهادة مهنية	05	%8,62
	المجموع	**58**	**%100**
الوظيفة الحالية	محافظ حسابات	51	%87,93
	خبير محاسبي	07	%12,07
	المجموع	**58**	**%100**
الخبرة المهنية	اقل من 05 سنوات	06	%10,34
	من 05 سنوات إلى 15 سنة	21	%36,21
	أكثر من 15 سنة	31	%53,45
	المجموع	**58**	**%100**

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال نتائج الجدول السابق أن معظم أفراد العينة ذكور بنسبة 98,28%، في حين قدرت نسبة الإناث ب 1,72%، وهذا يدل على أن مهنة محافظ الحسابات محتكرة نسبيا من قبل الذكور لارتباطها بالتنقل على مستوى المؤسسات المنتشرة في التراب الوطني فضلا عن قلة عدد الإناث المرخص لهم بذلك مقارنة بالذكور، بالإضافة إلى ذلك فإن معظم أفراد عينة الدراسة هم من الفئة العمرية أكثر من 40 سنة والذين بلغت نسبتهم حوالي 62%، وهذا ما يفترض أن أفراد العينة من ذوي الخبرة الميدانية الكبيرة، وهو ما يساعدهم في التعامل مع الاستمارة بشكل ايجابي ومفيد. أما فيما يخص خاصية المؤهل العلمي فإن أغلبية أفراد العينة هم من فئة الحاصلين على شهادة الليسانس حيث قدرت نسبتهم ب 55,17%، في حين بلغت نسبة حاملي الماستر والماجستير نسبتي 17,24% و13,79% على التوالي، أي أن مجتمع الدراسة يمثل الفئة التي تحمل مؤهلات قادرة على الإجابة

على أسئلة الاستبيان. نلاحظ أيضا أن معظم أفراد عينة الدراسة هم محافظي الحسابات، حيث قدرت نسبتهم ب 87,93%، أما نسبة الخبراء المحاسبين فقد بلغت 12,07%،

إلا انه يجب الإشارة أن الخبير المحاسبي في الجزائر هو أيضا محافظ الحسابات في نفس الوقت. وأخيرا فيما يخص الخبرة المهنية فنلاحظ أن أغلبية المستجوبين يتمتعون بخبرة مهنية تتجاوز 15 سنة، حيث بلغت نسبتهم 53,45%، وهذا ما يعطي للدراسة قيمة أكبر كون أفراد العينة على دراية بظروف ممارسة المهنة وبالأساليب والإجراءات المناسبة لمزاولتها على أحسن وجه.

2.2.5. التحليل الإحصائي لفقرات المحور الأول: "قياس مدى أهمية المعايير الدولية للتدقيق (ISA) والمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) في تحسين أداء مهنة محافظ الحسابات في الجزائر"

تم تخصيص في المحور الأول للاستبيان 12 فقرة، حيث هدفنا من خلالها إلى قياس مدى أهمية المعايير الدولية للتدقيق (ISA) والمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) من قبل محافظي الحسابات في الجزائر، وكانت نتائج فقرات المحور الأول حسب ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (05): قياس مدى أهمية المعايير الدولية للتدقيق (ISA) والمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) في تحسين أداء مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

فقرات المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1. تساعد المعايير الدولية للتدقيق في توحيد لغة التدقيق، فهي تعتبر ضرورة ملحة لتطوير مهنة التدقيق على المستوى الدولي	4,41	,937	موافق بشدة
2. تعتبر المعايير الدولية للتدقيق أفضل دليل يتبعه المدقق الخارجي في أداء مهمته	4,21	,932	موافق بشدة
3. تبني المعايير الدولية للتدقيق يساعد على توحيد العديد من إجراءات التدقيق والمصطلحات المتعلقة بالتدقيق	4,26	,715	موافق بشدة
4. تبني المعايير الدولية للتدقيق يوفر تقارير تدقيق ذات جودة عالية ويسهل المقارنة مع المؤسسات من دول مختلفة	4,22	,879	موافق بشدة
5. إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق ضرورة ملحة لممارسة المهنة، وجاءت لسد الثغرات التي خلفتها القوانين المنظمة لمهنة التدقيق (القانون 10-01)	3,81	1,162	موافق
6. المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت مكملة للقوانين التشريعية المنظمة للمهنة بالخصوص القانون 10-01	3,57	1,141	موافق
7. إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت بطريقة مدروسة تلائم متطلبات البيئة الجزائرية بهدف تحسين جودة خدمات التدقيق	3,48	1,188	موافق
8. المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت بقوة القانون، حيث يفرض على محافظي الحسابات بالجزائر الالتزام بتطبيقها	3,67	1,066	موافق

9. تسهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر	3,93	,915	موافق
10. المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة، وتتماشى مع الواقع المهني في الجزائر	3,02	1,147	محايد
11. لا يوجد تعارض بين المعايير الجزائرية للتدقيق ومختلف القوانين والتشريعات ذات الصلة مع مهنة التدقيق في الجزائر	3,36	1,119	محايد
12. تنص المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل شامل على الإجراءات الواجب الالتزام بها من طرف المدقق الخارجي في الجزائر	3,45	1,079	موافق
الوسط الحسابي والانحراف المعياري الكلي لفقرات المحور الأول	**3,78**	**0,59**	**موافق**

المصدر: تم إعداد الجدول بناءعلى الاستبيان وعلى مخرجات SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الوسط الحسابي الأعلى المسجل للمحور الأول بلغ (4,41)، وه متعلق بالفقرة الأولى، وقيمة الانحراف المعياري المرتبط به بلغت (0,937)، ما يعني أن هناك موافقة كبيرة لأفراد العينة على أن المعايير الدولية للتدقيق تساعد في توحيد لغة التدقيق، فهي تعتبر ضرورة ملحة لتطوير مهنة التدقيق على المستوى الدولي، وبالتالي توحد خطوات مهمة التدقيق في كل الدول المتبنية لهذه المعايير ونموذج التقرير الذي يعتبر المنتج المادي والنهائي لهذه المهمة. أما الفقرة الثالثة لنفس المحور فقد سجلت المرتبة الثانية من حيث الأهمية بوسط حسابي قدره (4,26) وانحراف معياري قدر ب (0,715)، وهو ما يدل على أن تبني المعايير الدولية للتدقيق يساعد على توحيد العديد من إجراءات التدقيق والمصطلحات المتعلقة به. كذلك الفقرة الرابعة شكلت أهمية لدى عينة الدراسة حيث تمركزت في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي بلغ (4,22) وانحراف معياري قدر ب (0,879)، ما يدل أن تبني المعايير الدولية للتدقيق يوفر تقارير تدقيق ذات جودة عالية ويسهل المقارنة بين المؤسسات من دول مختلفة .

3.2.5. التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثاني: "قياس مدى تطبيق المصادقات الخارجية من قبل محافظي الحسابات في الجزائر"

تم تخصيص 18 فقرة في المحور الثاني للاستبيان، حيث هدفنا من خلالها إلى قياس مدى تطبيق المصادقات الخارجية من قبل محافظي الحسابات في الجزائر، وكانت نتائج فقرات المحور الثاني حسب ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (06): مدى تطبيق المصادقات الخارجية من قبل محافظي الحسابات في الجزائر

فقرات المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه

1. يعتمد محافظ الحسابات بشكل مستمر على المصادقات الخارجية	3,55	1,111	موافق
2. يعتبر محافظ الحسابات ان المصادقات الخارجية ذات ثقة أكبر من تلك الأدلة التي يحصل عليها من داخل المؤسسة	3,67	1,082	موافق
3. يعتمد محافظ الحسابات على المصادقات الخارجية للحصول على أدلة إثبات كافية	3,81	,907	موافق
4. يستخدم محافظ الحسابات المصادقات الخارجية للتحقق من بعض أرصدة المؤسسة التي يدقق حساباتها	4,36	,788	موافق
5. تلبي المصادقات الخارجية احتياجات محافظ الحسابات في الحصول على دليل إثبات كافي وملائم	3,84	,894	موافق
6. تعتبر المصادقات الخارجية أقوى الأساليب التي يعتمد عليها محافظ الحسابات لجمع أدلة الإثبات	3,29	,973	محايد
7. يقوم محافظ الحسابات بإرسال طلبات المصادقة الخارجية مرة أخرى بسبب عدم وصولها للطرف المطلوب منه المصادقة	3,31	,922	محايد
8. يطلب محافظ الحسابات من الطرف المطلوب منه المصادقة بالرد عليه مباشرة وبشكل مكتوب في حالة الحصول على طلب المصادقة شفويا	3,76	1,065	موافق
9.يقوم محافظ الحسابات بالبحث عن أدلة إثبات أخرى تدعم المعلومات الواردة في الرد الشفهي في حالة عدم الرد عليه كتابيا	3,97	,837	موافق
10. يعتبر محافظ الحسابات الأدلة المكتوبة ذات ثقة اكبر من الأدلة الشفهية	4,62	,616	موافق بشدة
11. إذا تعارضت الأدلة التي حصل عليها محافظ الحسابات من مصادر مختلفة يلجأ إلى إجراءات أخرى للفصل بينها.	4,33	,711	موافق بشدة
12. يتلقى محافظ الحسابات صعوبات عند القيام بالمصادقات الخارجية	4,10	,810	موافق
13. تسهل المؤسسات محل التدقيق لمحافظ الحسابات اللجوء إلى المصادقات الخارجية	3,57	,819	موافق
14. يستفسر محافظ الحسابات عن أسباب رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب مصادقة	4,10	,912	موافق
15. يبحث محافظ الحاسبات عن العناصر المقنعة حول صحة ومنطقية أسباب رفض الإدارة السماح له بطلب المصادقة	4,22	,796	موافق بشدة
16. يعتمد محافظ الحسابات على المصادقة الايجابية (الرد في حالة صحة أو نفي المعلومات الواردة في الطلب) للحصول على أدلة الإثبات	3,95	,711	موافق
17. يعتمد محافظ الحسابات على المصادقة السلبية (الرد مباشرة إلى محافظ الحسابات في حالة عدم الموافقة على المعلومات فقط) للحصول على أدلة الإثبات	3,33	,846	محايد
18. يستخدم محافظ الحسابات المصادقة التي يتم الرد عليها سواء بصحة او نفي المعلومة المطلوبة أكثر من المصادقة الذي يرد عليها فقط في حالة عدم صحة المعلومة المطلوبة	3,43	,797	موافق
الوسط الحسابي والانحراف المعياري الكلي لفقرات المحور الثاني	**3,85**	**0,40**	**موافق**

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على الاستبيان وعلى مخرجات SPSS

يتبين لنا من نتائج الجدول السابق، أن الفقرة العاشرة للمحور الثاني حققت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ (4,62) وانحراف معياري يقدر ب (0,616) وهي تتعلق باعتبار الأدلة المكتوبة ذات ثقة أكبر من الأدلة الشفهية، كون هذه الأخيرة

يصعب التحقق من صحتها، فقد يقوم الشخص الذي أعطاها بإنكارها، كما أن هناك احتمال سوء التفسير أو سوء الفهم من جانب محافظ الحسابات الذي سمع هذه الأدلة. الفقرة الرابعة أيضا من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث تمركزت في المرتبة الثانية من حيث الأهمية بمتوسط حسابي بلغ (4,36) وانحراف معياري قدر ب (0,788) وهي تتعلق باستخدام المصادقات الخارجية بغية التحقق من بعض أرصدة المؤسسة التي تدقق حساباتها. كذلك الفقرة الحادية عشر شكلت أهمية لدى عينة الدراسة حيث تمركزت في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي بلغ (4,33) وانحراف معياري قدر ب (0,711)، وهي تتعلق بحالة وجود تعارض بين الأدلة التي يحصل عليها محافظ الحسابات من مصادر مختلفة ولجوءه إلى إجراءات أخرى للفصل بينها.

4.2.5. التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثالث: "قياس مدى استخدام المصادقات الخارجية الالكترونية من قبل محافظي الحسابات في الجزائر".

تم تخصيص المحور الثالث للاستبيان المكون من 12 فقرة لقياس مدى استخدام المصادقات الخارجية الالكترونية من قبل محافظي الحسابات في الجزائر، كانت نتائج فقرات المحور الثالث حسب ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (07): مدى استخدام المصادقات الخارجية الالكترونية من قبل محافظي الحسابات في الجزائر

فقرات المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1. يعتمد محافظ الحسابات على المصادقات الالكترونية	3,57	,819	موافق
2. يعتمد محافظ الحسابات على المصادقات الخارجية التي يتم الرد عليها الكترونيا	3,57	,840	موافق
3. يعتبر محافظ الحسابات إرسال طلبات المصادقة إلى الطرف المطلوب منه الرد عن طريق البريد أكثر موثوقية من التي يرسلها الكترونيا	3,36	1,021	محايد
4. يغير محافظ الحسابات إجراءات وأساليب التدقيق عند استخدامه للمصادقات الخارجية الالكترونية	3,34	,909	محايد
5. يؤدي استخدام المصادقات الخارجية الالكترونية إلى اختصار الوقت وسرعة في الانجاز	4,12	,818	موافق
6.يفضل محافظ الحسابات الحصول على المصادقات الخارجية ورقيا عن مثيلتها الكترونيا	3,67	1,066	موافق
7. يعتبر محافظ الحسابات المصادقات التي يتم الرد عليها الكترونيا كدليل اثبات كاف ومناسب.	3,34	,947	محايد
8. يعتبر محافظ الحسابات الأدلة الالكترونية اقل ثقة من الأدلة المكتوبة	3,28	1,105	محايد
9. تعتبر المصادقات الخارجية الالكترونية أدلة ضعيفة لتعرضها إلى التحريف فهي لا توفر درجة كافية من التأكيد	3,07	1,074	محايد
10. عدم وجود تشريعات وقوانين تدعم حجية أدلة الإثبات الالكترونية من بين أسباب عدم استعمال المصادقات الالكترونية	3,69	1,063	موافق

11. تتضمن الردود المرسلة عن طريق الفاكس أو البريد الالكتروني مخاطر تتعلق بمصداقيتها	3,22	1,200	محايد
12. عدم وجود تشريعات وقوانين تساوي أدلة الإثبات الالكترونية بأدلة الإثبات الورقية يجعل استعمالها أمرا غير مهم.	3,14	1,131	محايد
الوسط الحسابي والانحراف المعياري الكلي لفقرات المحور الثالث	**3,45**	**0,45**	**موافق**

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على الاستبيان وعلى مخرجات SPSS

يتبين لنا من نتائج الجدول السابق، أن الفقرة الخامسة للمحور الثالث حققت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ (4,12) مع انحراف معياري قدر ب (0,818) وهي تتعلق باختصار الوقت وسرعة الانجاز باستخدام المصادقات الخارجية الالكترونية، وهو ما يساهم في المساعدة على جمع الأدلة الكافية ضمن المدة الزمنية القصيرة والمحددة لمهمة محافظ الحسابات. الفقرة العاشرة أيضا ذات أهمية من وجهة نظر عينة الدراسة حيث تمركزت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ (3,69) مع انحراف معياري قدر ب (1,063)، وتبين أن عدم وجود تشريعات وقوانين تدعم حجية أدلة الإثبات الالكترونية من بين أسباب عدم استعمال المصادقات الالكترونية، وهو ما يفسر عدم لجوء محافظ الحسابات في الجزائر إليها، فالقانون 10-01 لم يتطرق لاعتماد المدقق على جمع أدلة الإثبات الإلكترونية في سبيل دعم رأيه الفني بها. كذلك حققت الفقرة السادسة المرتبة الثالثة من حيث الأهمية لدى عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ (3,67) مع انحراف معياري قدر ب (1,066)، وهي تتعلق بأن محافظ الحسابات يفضل الحصول على المصادقات الخارجية ورقيا عن الحصول عليها الكترونيا.

3.5.اختبار الفرضيات

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الوسط الحسابي والانحرافات المعيارية واختبار T، وكانت النتائج كما يلي:

1.3.5.اختبار الفرضية الأولى

للتأكد من الفرضية الأولى سيتم الاعتماد على نتائج المحور الأول، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (08): نتائج اختبار الفرضية الأولى

المحور	عدد الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
مدى أهمية المعايير الدولية للتدقيق (ISA) والمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) في تحسين أداء مهنة محافظي الحسابات في الجزائر	12	3.7830	0.59254	10.064	0.000

المصدر: تم إعداد الجدول بناءا على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول الفقرات الخاصة بمدى أهمية المعايير الدولية للتدقيق (ISA) والمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) في تحسين أداء محافظ الحسابات في الجزائر قد بلغ (3.7830) بانحراف معياري (0.592)، ونلاحظ أن المتوسط الحسابي اكبر من المتوسط الفرضي (3) والفرق بينهما موجب بلغ 0.783، كما أن قيمة T المحسوبة قد بلغت (Tcal=10.064) وقيمة (Sig=0.000) وهي اقل من مستوى دلالة 0.05 وعليه نقبل الفرضية القائلة: **تسهم المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين أداء مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.**

2.3.5.اختبار الفرضية الثانية

للتأكد من الفرضية الثانية، يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (09): نتائج اختبار الفرضية الثانية

المحور	عدد الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
مدى تطبيق المصادقات الخارجية من قبل محافظي الحسابات في الجزائر	18	3.8458	0.40372	15.955	0.000

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامجSPSS

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول الفقرات الخاصة بمدى تطبيق المصادقات الخارجية من قبل محافظي الحسابات في الجزائر قد بلغ (3.8458) بانحراف معياري (0.40372). ونلاحظ أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3) والفرق بينهما موجب بلغ 0.84579، كما أن قيمة T المحسوبة قد بلغت (Tcal=15.955) وقيمة (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى دلالة 0.05 وعليه نقبل الفرضية القائلة: **توجد أهمية كبيرة**

لتطبيق إجراء المصادقات الخارجية في مهمة التدقيق للتأكد من مصداقية الأرصدة الواردة في القوائم المالية.

3.3.5.اختبار الفرضية الثالثة

للتأكد من الفرضية الثالثة، سيتم الاعتماد على نتائج المحور الثالث، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (10): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

المحور	عدد الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبية	مستوى الدلالة
مدى استخدام المصادقات الخارجية الالكترونية من قبل محافظي الحسابات في الجزائر	12	3.4483	0.44828	7.251	0.000

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على نتائج الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول الفقرات الخاصة بمدى استخدام المصادقات الخارجية الالكترونية من قبل محافظي الحسابات في الجزائر" قد بلغ(3.4483) وبانحراف معياري بلغ (0.47084) ونلاحظ أن المتوسط الحسابي اكبر من المتوسط الفرضي (3) والفرق بينهما موجب بلغ 0.44828، كما أن قيمة T المحسوبة قد بلغت (Tcal=7.251) وقيمة (Sig=0.000) وهي اقل من مستوى دلالة 0.05 وعليه نقبل الفرضية القائلة: **يواجه محافظ الحسابات صعوبات عند استخدام المصادقات الخارجية الالكترونية في سبيل الحصول على أدلة إثبات.**

6.الخاتمة

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى أن المصادقات الخارجية من أهم الأساليب المستخدمة من طرف المدقق الخارجي في مجال تنفيذ مهمة التدقيق، ونظرا لأهمية هذا الأسلوب فقد خصصت له المعايير الدولية للتدقيق معيارا خاصا به تحت الرقم ISA505 والموسوم ب "المصادقات الخارجية"، كما تم إصدار معايير جزائرية للتدقيق تتبنى إلى حد كبير المعايير الدولية للتدقيق، وقد خصصت للمصادقات الخارجية المعيار رقم NAA505 والموسوم ب "التأكيدات الخارجية"، ومن أهم النتائج المتوصل إليها ما يلي:

- تعتبر أدلة الإثبات جوهر عملية التدقيق، حيث يستند إليها المدقق في إبداء رأيه الفني المحايد حول ما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق تعطي صورة حقيقية وعادلة عن مركزها المالي ونتائج أعمالها من ربح وخسارة، وكذا تدفقاتها النقدية عن فترة زمنية معينة؛
- أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق من خارج المؤسسة أقوى في حجيتها من الأدلة التي يحصل عليها المدقق من داخل المؤسسة؛
- يستخدم المدقق أساليب ووسائل متعددة لجمع أدلة الإثبات من بينها المصادقات الخارجية، وهذه الأخيرة تعتبر من أقوى تلك الأساليب؛
- تهدف المصادقات الخارجية إلى الحصول على بيان أو إقرار مكتوب من جهات خارجية مستقلة بصحة أو عدم صحة المعلومات عن رصيد حساب معين؛
- عدم وجود أي نص تشريعي بالجزائر يعطي الدليل الالكتروني حجية قانونية للاعتماد عليه.

أما الدراسة الميدانية، فقد سمحت بالتوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ أكدت الدراسة أن المعايير الدولية للتدقيق لها أهمية كبيرة كونها تساعد في توحيد لغة التدقيق والعديد من إجراءات التدقيق في كل أنحاء دول العالم؛
- ✓ توصلت الدراسة إلى أن المعايير الجزائرية للتدقيق سيكون لها دور مهم في توحيد الممارسات المهنية لمحافظي الحسابات في الجزائر؛
- ✓ أثبتت الدراسة استخدام المدقق الخارجي في الجزائر أسلوب المصادقات الخارجية لجمع أدلة الإثبات؛
- ✓ توصلت الدراسة إلى أن هناك صعوبات تحد من تطبيق المدقق الخارجي للمصادقات الخارجية الالكترونية، وذلك راجع أساسا لعدم وجود أي نص تشريعي بالجزائر يعطي الدليل الالكتروني حجية قانونية للاعتماد عليه.

وعلى ضوء ما تطرقنا له في الجانب النظري وتحليل نتائج الدراسة الميدانية، يمكن أن نقدم بعض الاقتراحات التي توصلت إليها هذه الدراسة، وهي:

- ضرورة إبراز أهمية الإجراءات التي يستخدمها المدقق لجمع أدلة الإثبات، ومن بينها المصادقات الخارجية، وذلك من خلال عقد ملتقيات وندوات تبرز دور هذه الإجراءات في الحصول على أدلة إثبات ملائمة تساعد المدقق أثناء مزاولة مهنته؛
- توسيع استخدام أدلة الإثبات، خاصة تلك التي تعتبر أدلة قوية لجمع المعلومات وتأسيس الرأي الفني، كأسلوب المصادقات الخارجية، مع العمل على توحيد إجراءات استخدام هذا الأسلوب

وتنظيم أطره الشكلية والموضوعية بما يسمح بالرفع من جودة أداء مهمة التدقيق الخارجي وتحقيق أهدافها في الحكم على شرعية وعدالة القوائم المالية؛

- ضرورة تعيين المساواة بين المصادقات الخارجية ذات الطبيعة الالكترونية والمصادقات الخارجية ذات الطبيعة الورقية من حيث القبول والحجية، من خلال إصدار قوانين وتشريعات تدعم قوتها في الإثبات والتصديق، وذلك لتمكين المدقق من الاستفادة من كل ما يوفره هذا الدليل من أريحية واختصار للوقت والجهد؛
- الاستفادة من الخبرات الأجنبية والتجارب الدولية في مجال استخدام الدليل الالكتروني كعنصر إثبات مقنع ومقبول خلال مهمة التدقيق الخارجي.

7.قائمة المراجع

1. بروبة، إلهام. (2015). تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية. أطروحة دكتوراه . بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر.
2. بكحيل، عبد القادر. (2018). أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق(ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية. *مجلة اقتصاديات شمال افريقيا* (01)، 123.
3. بوزيدة، حميد، سايج، فايز. (2017). تحسين جودة تبني المعايير الجزائرية للتدقيق–دراسة ميدانية لعينة من المدققين القانونيين–. *مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات* (01)، 44.
4. بوعيشاوي، يوسف وآخرون. (2016). المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر ممارسي المهنة–حالة الجزائر–. *المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية* (06)، 230.
5. حيرش، أحمد، قاسمي، السعيد. (11–12 04، 2018). تقييم لواقع مهنة وبيئة التدقيق في الجزائر، على ضوء دراسة استطلاعية لمكاتب التدقيق–محافظة الحسابات– بولاتي المسيلة وبرج بوعريريج. الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية . بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة أمحمد بوقرة.
6. سعيدي، زهير. (2017). معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية–دراسة نظرية تحليلية–. *مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية* (03)، 187.

7. صنهاجي، وهيبة وآخرون. (2017). أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي. *مجلة العلوم الادارية والمالية* (01)، 427.
8. عياشي، الأخضر، شاهد، إلياس. (2017). أدلة الإثبات في عملية المراجعة الالكترونية "دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الالكترونية. *مجلة الدراسات المالية.* المحاسبية والإدارية (02)، 620.
9. معمري، أسامة. (2018). متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مسايرة لتوجهات معايير تقارير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وتهيئة بيئة محاسبية ملائمة. *مجلة البحوث الاقتصادية والمالية* (02)، 454-455.
10. وزارة المالية. (04 02، 2016). المقرر رقم: 002 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210-505-560-580). تاريخ الاسترداد 10 03، 2019، من www.cnc.dz
11. وزارة المالية. (11 10، 2016). المقرر رقم: 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700). تاريخ الاسترداد 11 03، 2019، من www.cnc.dz
12. وزارة المالية. (15 03، 2017). المقرر رقم: 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620). تاريخ الاسترداد 14 03، 2019، من www.cnc.dz
13. وزارة المالية. (24 09، 2018). المقرر رقم: 77 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(230-501-530-540). تاريخ الاسترداد 15 03، 2019، من www.cnc.dz