مجلـة الاقتصاد والتنمية المستدامة
المجلد:06/ العـدد:01 (2023)، ص 46-68
EISSN: ISSN : 2661-79862773-2606

دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية دراسة إستطلاعية لأراء محافظي الحسابات والأكاديميين.

The Role of Algerian Auditing Standards in Improving the Quality of External Audit Reports-An Exploratory Study of The Opinions of Account Auditors and Academics.

غنابزية ياسين[1*]، عوادي مصطفى[2]

[1] جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي (الجزائر)، مخبر إقتصاديات الطاقة المتجددة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة،ghenabzia-yacine@univ-eloued.dz

جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي (الجزائر)، مخبر إدارة أعمال المؤسسات الإقتصادية المستدامة،pr.aouadi@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2022/11/01 **تاريخ القبول:** 2023/02/02 **تاريخ النشر:** 2023/03/01

مستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المراجعة الخارجية، وذلك من وجهة نظرا الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وأساتذة في المحاسبة والمراجعة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إستخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري، كما تم الإعتماد في الدراسة الميدانية على الإستبيان الذي وزع بطريقة مباشرة وغير مباشرة على أفراد مجتمع الدراسة، وأظهرت النتائج أن المشاركين في هذه الدراسة إتفقوا أن جودة التقرير لها العديد من العوامل المؤثرة فيها، وأن الإعتماد على معايير التدقيق الجزائرية أثناء إعداد تقرير المراجع الخارجي له أثر إيجابي في تحسين جودة التقرير.

الكلمات المفتاحية: تقرير المراجع الخارجي، جودة تقارير المراجعة الخارجية، معايير التدقيق الجزائرية.

تصنيفات JEL : M42؛M48؛M49.

Abstract :

This study aims to highlight the role played by the Algerian auditing standards in improving the quality of the external audit report, from the point of view of accountants, bookkeepers and professors in accounting and auditing. To achieve the objectives of the study, the descriptive approach was used in the theoretical aspect, and the field study relied on the questionnaire that was distributed directly and indirectly to the members of the study community, The results showed that the participants in this study agreed that the quality of the report has many factors affecting it, and that reliance on Algerian auditing standards during the preparation of the external auditor's report has a positive impact on improving the quality of the report.

Key words : Report of the External Auditor, Quality of External Audit Reports , Algerian Auditing standards.

JEL Classification: M42 ; M48; M49

* المؤلف المرسل.

مقدمة :

من المعروف إقتصاديا أن مهنة المراجعة تهدف إلى التحقق من صحة النشاط الحقيقي للكيانات الإقتصادية وتوصيل تلك المعلومات إلى الملاك المستثمرين بالدرجة الأولى لمعرفة وضعية شركاتهم المالية وإمداد مسيري هذه الشركات لمساعدتهم في إتخاذ القرار بشأن إدارة هذه الكيانات، وفي سياق ممارسة هذه المهنة يجب على المراجع إحترام وإتباع منهجية وتنفيذ إجراءات منظمة من خلال جمع وتقييم الأدلة بشكل موضوعي قصد إبداء رأيه عن مدى صحة ومصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية.

ومن أجل الوصول إلى أعلى درجات الثقة في تلك القوائم، والوصول إلى جودة في عملية التدقيق، سعت العديد من الهيئات المهنية والمنظمات الدولية وعلى رأسهم الإتحاد الدولي للمحاسبين ممثلا بلجنة التدقيق الدولية (IPAC)، وغيرها من اللجان المنبثقة عنه إلى إصدار جملة من المعايير والإرشادات سواء فيما يتعلق بالقائمين بالمراجعة أو بوضع إجراءات المراجعة التي تعمل على توحيد الممارسات الدولية في مجال مهنة التدقيق المحاسبي، والتي من خلال تطبيقها يمكن الوصول إلى الجودة في التدقيق وجودة مخرجات عملية التدقيق.

وبإعتبار أن الجزائر ليست بمنأى عن هذه التغيرات الدولية، ورغبتها للإنضمام للمنظمة العالمية للتجارة، تسعى لجعل مختلف التقنيات الموصلة للمعلومات المالية كالمحاسبة والمراجعة أكثر ملائمة مع الواقع الدولي، لذا قامت بإصلاحات تجسدت في تشريع نظام محاسبي يتوافق مع البيئة العالمية، وكذا بإصلاح مهنة التدقيق من خلال إصدار القانون 10-01 وكذلك بإصدار عدة مقررات تتضمن مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية خاصة بمهنة المراجعة، والتي يعتمد فيها المراجع لتوجيهه لأداء مهمته على الوجهة القانونية الصحيحة التي رسمها له القانون، والتي تتبلور على شكل تقرير.

1- الإشكالية الرئيسية : إن إتساع دائرة مستخدمي تقرير المراجع الخارجي حتى إلى الأطراف الخارجية، يحتم عليه ذلك العمل على إصدار تقرير يتسم بالجودة وذلك من خلال إعتماده على معايير التدقيق الجزائرية، ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية :

ما مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية ؟.

2- الأسئلة الفرعية : من أجل معالجة أكثر دقة للموضوع وتفصيل للإشكالية أعلاه، نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ما الحاجة من إستخدام معايير التدقيق الجزائرية من قبل محافظي الحسابات ؟؛

- ما هي التغيرات التي طرأت على تقرير محافظ الحسابات نتيجة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؟؛

- ماهي أهم الصعوبات التي تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية ؟.

3- الفرضيات :

- الحاجة من إستخدام معايير التدقيق الجزائرية أنها مرجع يسترشد به محافظ الحسابات والإطار العام المنظم للمهنة ؛

- وجود تغيرات إيجابية في نوعية التقارير الصادرة على محافظي الحسابات نتيجة تطبيق المعايير التدقيق الجزائرية ؛

- من الممكن أن تفسير مضمون بعض المعايير من أهم الصعوبات التي تواجه المدقق الخارجي.

مساهمة الباحثين : حاولنا خلال هذة الورقة البحثية تسليط الضوء على أهم الإضافات التي قدمتها معايير التدقيق الجزائرية لمهنة التدقيق، من خلال دراسة إستكشافية الأمر الذي لم تكن فيه الكثير من الأوراق البحثية حول توضيح مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من جودة تقارير المراجعة الخارجية.

2- الاطار النظري :

2-1 الاطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الجزائرية

قبل التطرق لمحتوى هاته المعايير سنحاول التعريف بالمعايير الجزائرية للتدقيق :

2-1-1-تعريف معايير التدقيق الجزائرية : تعتبر 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، غير أن هذه المعايير قابلة للتعديل والإضافة والتجديد طبقا لظروف التطور الإقتصادي ومقتضيات التطبيق الجزائري للمعايير الدولية (بصري و بن بلقاسم، 2019، صفحة 119)".

2-1-2 أسباب إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق : قامت الدولة الجزائرية بإصدار معايير خاصة بها من أجل تحسين من جودة التدقيق، من بينها (مفتاح، حمزة، و عامر، 2018، صفحة 223) :

- توجه الجزائر نحو الإقتصاد الحر، وتوقيع إتفاقية الشراكة الأورو متوسطية لرغبتها في الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والإندماج مع الإقتصاد العالمي في ضوء العولمة وفتح مجال أمام الإستثمار الأجنبي من خلال التوحيد المحاسبي ؛
- قيام الجزائر بجملة من الإصلاحات أهمها إصلاح النظام المحاسبي من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي المشتق من المعايير المحاسبية الدولية ؛
- إصلاح مهنة التدقيق بعد التدهور الذي شهدته في عملية المراجعة لنقص كفاءة المحاسبين خاصة بعد تبني النظام المحاسبي وضعف نظم الرقابة الداخلية لبعض المؤسسات ؛
- رغبة الجزائر في إصدار معايير تتوافق مع بيئة أعمالها ومستمدة من المعايير التدقيق الدولية سعيا منها للتوافق الدولي ولتحسين مهنة التدقيق أيضا بإعتبار أن المعايير دليلا يسترشد به المدقق لتحسين من جودة تقرير التدقيق.

3-1-2 أهمية معايير التدقيق الجزائرية : نظرا لأن معايير المراجعة الجزائرية مقتبسة من معايير المراجعة الدولية، وبالإسقاط على الواقع الجزائري وإعتمادا على ما حققته معايير التدقيق الدولية، يمكن أن يكون للمعايير الجزائرية نفس الأهمية التي إكتسبتها المعايير الدولية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تعتبر دليل يسترشد به المراجع الخارجي عند مراجعة الكشوف المالية؛
- تبين واجبات ومسؤوليات المراجع الخارجي عن مراجعة الكشوف المالية؛
- تساعد المراجع الخارجي على تجنب الاخطاء أثناء مراجعة الكشوف المالية؛
- تحسن من جودة تقارير المراجعة المبنية على الموضوعية والمصداقية بعيدا عن الشكلية؛
- تجنب الاشكالات والغموض المحتمل حول متطلبات التي يحتاجها المراجع لتحقيق أهداف المراجعة.

2-2 عرض معايير التدقيق الجزائرية

تحاول الجزائر تحسين التدقيق الخارجي وتكييفه مع البيئة الدولية من خلال سن القوانين المحلية التي تنظم المهنة من أهمها قانون 10-01 وإصدار مجموعة من المعايير من

طرف المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان "معايير التدقيق الجزائرية " من خلال 4 قرارات إلى حد هذه الدراسة، وسوف يتم التطرق إلى هاته القرارات في الجدول التالي :

جدول رقم (01) : معايير التدقيق الجزائرية

الفئة	رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ صدوره
المبادئ العامة والمسؤوليات	210	إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	04 فيفري 2016
	230	وثائق المراجعة	24 سبتمبر 2018
تقييم المخاطر والإستجابة في تقدير الأخطاء	300	العناصر المقنعة	11 أكتوبر 2016
أدلة التدقيق	500	تخطيط تدقيق الكشوفات المالية "	11 أكتوبر 2016
	505	التاكيدات الخارجية	04 فيفري 2016
	501	العناصر المقنعة بإعتبارات خاصة	24 سبتمبر 2018
	510	مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الأفتتاحية	11 أكتوبر 2016
	520	الإجراءات التحليلية	15 مارس 2017
	530	السبر في التدقيق	24 سبتمبر 2018
	540	مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة	24 سبتمبر 2018
	560	الأحداث اللاحقة	04 فيفري 2016
	570	إستمرارية الإستغلال	15 مارس 2017
	580	التصريحات الكتابية	04 فيفري 2016
الإستفادة من عمل الآخرين	610	إستخدام أعمال المدققين الداخليين	15 مارس 2017
	620	إستخدام اعمال خبير معين من طرف المدقق	15 مارس 2017
نتائج وتقرير التدقيق	700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"	11 أكتوبر 2016

من إعداد الباحثين من خلال المقررات الوزارية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة

3-2 تقارير المراجعة الخارجية :

2-3-1 ماهية تقرير المدقق الخارجي : تعتبر التقارير المنشورة للمؤسسات وسيلة أساسية يتم من خلال الإفصاح عن نتائج أعمالها لمدة مالية محددة وإظهار مركزها المالي عند نهاية تلك الفترة، حيث أن جل المستخدمين لتلك التقارير خارجيين كانوا أو داخليين يعتمد بدرجة كبيرة على محتواها ومضمونها من أجل إتخاذ قراراتهم المختلفة وتوقعاتهم المستقبلية حول مستقبل المؤسسة، وبالتالي فإن التقارير تلعب دورا مهما وجوهريا في قرارات المستخدمين (مجيد عبد زيد، 2010، صفحة 192)، وهذا ما يجعل المدقق ملزم بإعطاء معلومات منظمة ومرتبة تمتاز بخواص تزيد من مصداقيتها وتكسب ثقة مستخدميها، لكي تلبي حاجاتهم المختلفة والمتنوعة.

2-3-1-1 تعريف تقرير المدقق الخارجي : يعرف تقرير المراجع الخارجي بأنه : " وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة تطابق المعلومات الإقتصادية المهنية المتعارف عليها" (جبور، 2009، صفحة 56).

2-3-1-2 عناصر التقرير: أوضح المعيار الجزائري للتدقيق رقم" 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية " العناصر الأساسية لتقرير المراجع على النحو التالي (المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150، 2016، صفحة 4) .

أولا - عنوان التقرير : يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن

- عنوان يشير بوضوح أن تقرير لمدقق مستقل ؛
- المرسل إليه ؛
- فقرة تمهيدية تذكر:- تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية ؛
  - الكشوف المالية التي تمت مراجعتها ؛
  - ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته وكذلك معلومات توضيحية أخرى ؛
  - تاريخ إقفال أو الفترات التي تغطيها كل الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.

ثانيا - شرح لمسؤولية المسيرين الإجتماعيين: تبين هذه الفقرة أن الإدارة مسؤولة عن إعداد الكشوف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق، كذلك المحافظة على المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الإختلالات المعتبرة، سواء صدرت عن غش أو نتيجة أخطاء.

ثالثا - شرح لمسؤولية المدقق : توضح هذه الفقرة مسؤولية المدقق التي يمكن تحديدها في :

- المتعلقة بالتعبير عن إبداء الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه، وأن هذا الأخير قد تم وفق المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- كما يجب أن يشير الى أن هذه المعايير تستوجب على المدقق إحترام القواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول أن الكشوف المالية لا تتضمن إختلالات معتبرة.

رابعا - شرح التدقيق : يشير الى أن التدقيق هو وضع حيز التنفيذ إجراءات قصد التحصيل وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية؛

- إختيار الاجراءات الموضوعة حيز التنفيذ، بما فيها تقييمه للمخاطر التي تندرج ضمن الحكم الخاص للمدقق.

خامسا - الرأي حول الكشوف المالية : في هذه الفقرة يجب أن يبين التقرير بشكل واضح رأي المدقق فيما إذا كانت الكشوف المالية منتظمة وتعرض بصدق، وتعطي الصورة الوافية للوضعية المالية للمؤسسة وفقا للنظام المالي المحاسبي، وهذا الرأي قد يكون بتحفظ، أو بدون تحفظ، أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر.

سادسا - تاريخ التقرير لمدقق : يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير التدقيق بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ جمعه لعناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوفات المالية.

سابعا - عنوان المدقق : يجب أن يشير تقرير المدقق إلى العنوان الذي يمارس فيه المدقق نشاطه.

4-2 أنواع تقرير المراجعة الخارجية :

يمكن تصنيف التقارير التي يعدها المدقق الخارجي إلى ثلاثة تقسيمات، فأول تقسيم حسب الغرض، أما ثاني تقسيم فحسب التفصيلات التي يتضمنها، وثالث تقسيم وهو الشائع ينبني الموقف الذي يأخذه المدقق، وسنتطرق إلى شرح التقسيمات بالتفصيل فيما يلي :

1-4-2 التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها

أولا- التقارير الخاصة : وتشمل العديد من التقارير التي يعدها المراجع وفقا للمهام والأغراض الأخرى التي قد تطلب منه بخلاف مراجعة القوائم المالية (عماد سعيد الزمر; أحمد أبو الوفا رمضان; وآخرون، صفحة 211)، حيث أشارت المادة (25) من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بالمهن الثلاث (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010، صفحة 7) "يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ

على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر على حسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة ومنها :

- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة ؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات ؛
- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين ؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الإجتماعية ؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية ؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الإستغلال.

كما حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، إذ أشارت المادة (02) إلى معايير تقارير محافظ الحسابات، فعلاوة على التقارير التي أشارت اليها المادة (25) من القانون 10-01، أضافت عليهم التقارير التالية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي 11-202،2011، صفحة 19،بتصرف) :

- معيار يتعلق بحيازة أسهم الضمان ؛
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال ؛
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال ؛
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى ؛
- معيار يتعلق يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم ؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم ؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

وقد حدد القرار رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، السالف الذكر مع تعديل حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات، تحت مسمى معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشرة تعويضات، وهذا حتى يتوافق مع نص المادة (680) من القانون التجاري.

ثانيا- تقارير المراجعة العامة : وهي التقارير التي تعد وفقا للتشريعات والقوانين العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات، والتي تفرض عليها بتقديم مراجعتها على شكل تقرير موقع من طرف

مراجع خارجي مستقل، ويكون بهدف إبداء رأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية، والمراجع هنا يتحمل كامل مسؤوليته في البيانات والقوائم التي قام بمراجعتها.

2-4-2 التقارير من حيث محتوياتها من معلومات

أولا- التقرير المختصر : يعتبر هذا هو الشكل العادي المتعارف عليه لتقرير المراجع، والذي يرفق بالقوائم المالية المنشورة وعلى الرغم من أن هذا التقرير يتصف بالإختصار، إلا أن ذلك لا يعني إطلاقا عدم وضوح ما يحتويه، فالإختصار ينبغي ألا يكون به أي خلل في توصيل رأي المراجع وحكمه على القوائم المالية لمستخدمي المعلومات المحاسبية (طلبة أبو هيبة، 2011، صفحة 62).

ثانيا : تقرير المطول : التقرير المطول يعد بواسطة المراجع الخارجي بناء على طلب إدارة المنشأة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات بنكية من البنوك حيث تطلب تلك الجهات معلومات إضافية وتمثل نشاط الشركة المالي لمدة خمس سنوات سواء لقائمة الدخل أو المركز المالي أو قائمة التدفق النقدي (حلمي جمعة ، 2009، صفحة 266).

3-4-2 من حيث إبداء الرأي

وحسب قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تطرقت المادة (25) وفي جزئية منها إلى تقرير رأي محافظ الحسابات حول المصادقة على حسابات الكيان وحددها في : تقرير المصادقة بتحفظ ، تقرير المصادقة بدون تحفظ ، تقرير الإقتضاء رفض المصادقة المبرر.

وحسب القرار المؤرخ في 24 جويلية 2013، الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات يحدد محافظ الحسابات عن رأيه حول الحسابات السنوية حسب الحالة (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد24، 2014، صفحة 14) :

أولا- رأي القبول (رأي بدون تحفظ) : يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية السنة المالية.

إجمالا إذا إستخلص المدقق أنه قد تم إعداد الكشوف المالية، في جميع جوانبها المهمة، وفقا للمرجع المحاسبي لمطبق، فإنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل (المجلس الوطني للمحاسبة،مرجع سابق، صفحة 3،بتصرف).

ثانيا- رأي بتحفظ (أو بتحفظات) : يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ عن القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة، وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية.

عموما يعبر المدقق عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 705 عندما (الجلس الوطني للمحاسبة ، مرجع سابق، صفحة 3):

- يستنتج أنه على أساس العناصر المقنعة والمجمعة، تتضمن الكشوف المالية في مجملها إختلالات معتبرة.
- ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن إختلالات معتبرة.

يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها في النتيجة والوضعية المالية للكيان.

ثالثا- رأي بالرفض (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014، صفحة 14): يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية، وأنه لم يتم إعدادها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفض المصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

3- الدراسة الميدانية

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة وتحليل أثر معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي في تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي.

1-3 طرق الدراسة

1-1-3 المنهج الميداني للدراسة : تم الاعتماد في الدراسة على الأسلوب التحليلي الإحصائي، حيث تهدف إلى إبراز مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي، من خلال جمع البيانات عن طريق إستبيان الكتروني تم تصميمه لهذا الغرض.

2-1-3 مجتمع وعينة الدراسة : يتكون مجمع الدراسة من خبراء في المحاسبة ومحافظي الحسابات ومجموعة من الباحثين الأكادميين في عديد ولايات الوطن.

أما بالنسبة للعينة لم يتم تحديد العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من المختصين سواء بالرفض او التماطل، فحاولنا التماشي مع عدد الإستمارات المسترجعة بغرض الوصول إلىنسبة مقبولة، فقد تم توزيع 61 إستمارة، بحيث شملت مهنيين في المحاسبة والمراجعة.

الجدول رقم (02) الإحصائية الخاصة بالإستبيان

البيان	عدد الإستمارات الموزعة	عدد الإستمارات الغير المسترجعة	عدد الإستمارات الملغاة	عدد الإستمارات الصالحة
التكرار	**61**	**7**	**4**	**50**
النسب	% 100	% 11	% 07	% 82

المصدر: من إعداد الباحثين.

3-1-3 محتوى الإستبيان : تم إعداد إستبانة حول **"دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المراجعة الخارجية"**، تتكون من جزئين هما :

الجزء الأول : يوضح المعلومات الشخصية والوظيفية للمستجوب، وإحتوى هذا الجزء على ثلاثة فقرات هي (المؤهل العلمي، المهنة أو الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية)، والتي يتوقع أن تساعد الباحث في تفسير النتائج.

الجزءالثاني : وهو الجزء الذي عالج إشكالية الدراسة، حيث قسم إلى ثلاثة محاور كل محور يجيب عن إشكالية جزئية معينة، ويتكون من 27 سؤالاً، موزع على 3 محاور.

- **المحورالأول** : عبر عنه بالرمز (A) يحتوي على09 أسئلة، ويجيب عن إشكالية الجزئية الأولى حول الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية والإسترشاد بها؛
- **المحورالثاني** :عبر عنه بالرمز (B) يحتوي على 11 سؤال، ويجيب عن إشكالية الجزئية الثانية حول أثر العمل بمعايير التدقيق الجزائرية في إعداد تقرير المراجعة الخارجية ؛
- **المحورالثالث** : عبر عنه بالرمز (C) يحتوي على 07 أسئلة، ويجيب عن إشكالية الجزئية الثالثة المتعلقة بالصعوبات التي تحول دون تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية.

تم إعداد الأسئلة وفق مقياس Likert من 05 درجات بغية معرفة الإتجاه العام لأفراد العينة حول كل سؤال في الإستبيان وعليه سيكون المقياس المعتمد لإتخاذ القرار كالتالي :

الجدول رقم (3) تصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكارت الخماسي

الإستجابة	غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق

	بشدة				بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
الدرجة/ الأهمية	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جدا
المتوسط المرجح	[1.80-1]	[2.60 -1.81]	[3.40 -2.61]	[4.20 -3.41]	[5-4.21]
الوزن النسبي	أقل من 36%	36% أقل من 52%	52%أقل من 68%	68% أقل من 84%	84% فأكثر

المصدر: من إعداد الباحثين بناءا على جدول ليكارت الخماسي

وقد تم تحديد مستوى الأهمية النسبية للمتوسطات الحسابية التي سوف تصل اليها الدراسة لتفسير البيانات على أساس المعيار التالي :

طول الفئة=(أعلى طول الفئة – أدنى طول الفئة) / عدد الفئات = (5 – 1)/5

2-3 إجراءات الدراسة

3-2-1 الأساليب والبرامج الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الإستبيان : تم إستخدام برنامج EXCEL 2010، كذلك برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS version 21)،

أولا- الأساليب الإحصائية الوصفية : إستخدام النسب المئوية، التكرارات، المتوسطات الحسابية والإنحرفات المعيارية .

ثانيا- الأساليب الإحصائية الإستدلالية : معامل الثبات والصدق" ألفا كرونباخ" – إختبار للعينة الواحدة (One Sample T-Test)

3-2-2 صدق وثبات أداة الدراسة (صدق الإستبيان)

أولا- صدق المحتوى المحكمين : تم عرض الإستبيان في صورته الأولية على مجموعة من الأساتذة في هذا المجال من أجل الإسترشاد بآرائهم حول الأسئلة والفقرات التي تضمنها إستبيان الدراسة،

ثانيا- قياس ثبات الإستبانة : قد تحققنا من ثبات إستبانة الدراسة من خلال **معامل ألفا كرونباخ** بحيث يأخذ قيما محصورة بين **(0،1)** وذلك للتأكد من ثبات المقياس المستخدم

جدول رقم (4) نتائج معامل ثبات ألفاكرونباخ للمحاور الثلاثة

محاور الإستمارة	عدد الفقرات	قيمة ألف

		اكرونباخ
الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية والإسترشاد بها	09	0,905
أثر العمل بمعايير التدقيق الجزائرية في إعداد تقرير المراجعة الخارجية	11	0,967
الصعوبات التي تحول دون تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية	07	0,959
مجال الإستبيان	**27**	**0,980**

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على نتائج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (4) بخصوص معامل الثبات ألفا كرونباخ لجميع عبارات الإستبيان بلغ قيمتها 0,980 وهي مرتفعة جدا تدل على ثبات الإستبيان.

جدول رقم (5) نتائج معامل ألفا كرونباخ للإستبيان

فقرات الإستمارة	الثبات	الصدق*
27	0,980	0,989

*** الصدق** = الجذر التربيعي الموجب لألفا كرونباخ.

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على نتائج SPSS.

نستخلص مما سبق أن أداة الدراسة صادقة في قياس مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية على جودة تقرير المراجعة الخارجية، كما أنها ثابتة بدرجة كبيرة مما يؤهلها أن تكون أداة قياس لمادة الدراسة.

3-3 تحليل الإستبيان وعرض النتائج :

3-3-1 : التحليل الوصفي لخصائص العينة

أولا - توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمية : يبين جدول التالي نتائج توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية :

الجدول رقم (6) : توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	ليسانس	ماستر	ماجيستر	دكتوراه	شهادات اخرى	المجموع
العدد	20	05	01	23	01	**50**
النسبة	% 40	%10	% 2	% 46	% 2	%100

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على نتائج SPSS.

ثانيا - توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة أو المهنة :

يوضح الجدول والشكل الآتيان توزيع وحدات عينة الدراسة حسب الوظيفة أو المهنة.

الجدول رقم (7) توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة أو المهنة

المستوي الوظيفي/ المهني	خبير محاسبي	محافظ حسابات	أستاذ جامعي	المجموع

العدد	06	25	19	**50**
النسبة	% 12	% 50	% 38	**% 100**

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على نتائج SPSS.

ثالثا : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

يوضح الجدول والشكل المواليين توزيع وحدات عينة الدراسة على خمس فئات، كل فئة تمثل مجال محدد من الخبرة المهنية لمحافظي الحسابات أو للخبراء المحاسبين أو أساتذة جامعيين

الجدول رقم (8) : توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	إلى غاية 5 سنوات	من 6 إلى 10 سنوات	من 11 إلى 15 سنة	من 16 إلى 20 سنة	أكثر من 20 سنة	المجموع
العدد	08	13	14	10	05	**50**
النسبة	% 16	% 26	% 28	% 20	% 10	**% 100**

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على نتائج SPSS.

2-3-3 عرض نتائج الدراسة الميدانية :

المحور الأول : الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية والإسترشاد بها

وفيما يلي سيتم عرض ومناقشة النتائج المتحصل عليها من إجابات عينة الدراسة على فقرات المحور الأول، وهذا على ضوء الفرضية القائلة **"ما الحاجة من إستخدام معايير التدقيق الجزائرية من قبل محافظي الحسابات"** وقد جاءت نتائج هذا المحور كما يوضح الجدول التالي :

الجدول رقم (9) : حساب المتوسط والإنحراف المعياري لعبارات المحور الأول

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
إصدار الجزائر لمعايير التدقيق (NAA) يؤثر إيجابيا على مصداقية تقارير تدقيق الحسابات.	4.28	0.671	م/ بشدة
تطبيق معايير تدقيق الجزائرية يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.	4.50	0.678	م/ بشدة
العمل بمعايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يرفع الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات.	4.22	0.616	م/ بشدة

يساعدإستخدام معايير التدقيق الجزائرية عل تحسين جودة القوائم المالية.	3.90	1.015	موافق
معايير التدقيق الجزائرية تساعد المؤسسات الجزائرية في الإنفتاح على الأسواق العالمية.	3.20	1.385	محايد
يتطابق تقرير المدقق الخارجي من حيث الشكل والمحتوى مع ما جاء به معيار التدقيق الجزائري رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية".	2.34	1.379	غ/ موافق
تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يفيد في الإستجابة لتطلعات مستخدمي القوائم المالية.	3.66	1.042	موافق
	3.68	**0.761**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحثين بناءا على مخرجات SPSS 21.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الإتجاه العام لعينة الدراسة تتمركز حول الموافقة على العبارات المتعلقة بالمحور الأول، حيث أن المتوسط الحسابي الكلي بلغ قيمة 3,68 والذي يقع بين [3.41- 4.20] وهو ما يدخل ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت(موافق)، وبإنحراف معياري 0,761 وهذا ما يدل على إجماع أفراد عينة الدراسة على الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية والإسترشاد بها.

المحور الثاني : أثر العمل بمعايير التدقيق الجزائرية في إعداد تقرير المراجعة الخارجية

وفيما يلي سيتم عرض ومناقشة النتائج المتحصل عليها من إجابات عينة الدراسة على فقرات المحور الثاني، وهذا على ضوء الفرضية القائلة **" ما هي التغيرات التي طرأت على تقرير محافظ الحسابات نتيجة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية "** وقد جاءت نتائج هذا المحور كما يوضح الجدول التالي :

الجدول رقم (10) حساب المتوسط والإنحراف المعياري لعبارات المحور الثاني

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
تطبيق معايير التدقيق الجزائرية تساعد في تحقيق جودة تقرير المراجعة الخارجية.	3.96	0.856	موافق
تساهم معايير التدقيق الجزائرية في زيادة الثقة للأطراف ذات العلاقة بالتقرير النهائي لعملية التدقيق.	3.90	0.931	موافق

تساهم معايير التدقيق الجزائرية التي تتعلق بالتقرير في دقة وصحة إبداء الرأي في التقرير النهائي.	3.88	0.918	موافق
إعتماد المعيار التدقيق الجزائري رقم 505 "التأكيدات الخارجية"يحسن جودة التدقيق من خلال البحث على أدلة مقدمة من جهات خارجية	4.82	0.388	م/ بشدة
إعتماد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة" يحسن جودة التدقيق من خلال العمل على الحصول على الأدلة مقنعة حول بعض الشكوك	4.82	0.438	م/ بشدة
إعتماد المعيار الجزائري للتدقيق رقم " 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية" يحسن جودة التدقيق من خلال توضيح جميع الأدلة والبراهين في تقرير المدقق.	4.72	0.607	م/ بشدة
الإعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يحسن من جودة التدقيق من خلال تقليص فجوة التوقعات.	4.72	0.640	م/ بشدة
العمل بمعايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يحدد لمدقق الحسابات العناصر الدنيا الواجب توفرها في تقريره.	3.80	0.881	موافق
معايير التدقيق الجزائرية تساعد مستخدمي تقارير المدقق على إتخاذ قرارات أحسن.	3.86	0.990	موافق
العمل بمعايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يوفر لمدقق الحسابات المحددات التي يعدل رأيه بناء عليها.	3.62	0.725	موافق
يوجد علاقة طردية بين إستخدام المعايير التدقيق الجزائرية وبين جودة التقرير النهائي.	3.64	1.139	موافق
الاجمالي	**4.16**	**0.700**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحثين بناءا على مخرجات SPSS 21.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الإتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على العبارات المتعلقة بالمحور الثاني، حيث أن المتوسط الحسابي الكلي بلغ قيمة 4,16 والذي يقع بين [3.41- 4.20] وهو ما يدخل ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت (موافق)، وبإنحراف معياري 0,700 وهذا ما يدل على إجماع أفراد عينة الدراسة على الأثر الإيجابي لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية عند إعداد تقرير المراجعة الخارجية.

المحور الثالث : الصعوبات التي تحول دون تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية

وفيما يلي سيتم عرض ومناقشة النتائج المتحصل عليها من إجابات عينة الدراسة على فقرات المحور الثالث، وهذا على ضوء الفرضية القائلة **"ماهي أهم الصعوبات التي تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية "** وقد جاءت نتائج هذا المحور كما يوضح الجدول التالي :

الجدول رقم (11) حساب المتوسط والإنحراف المعياري لعبارات المحور الثالث

المصدر: من إعداد الباحثين بناءا على مخرجات SPSS 21.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
يحرص المدقق لتنمية قدراته بالمشاركة بإنتظام في دورات تكوينية أو ملتقيات حول المعايير التدقيق الجزائرية.	3.98	0.869	موافق
غياب ثقافة تبادل الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات.	4.44	0.501	م/بشدة
تحتاج مكاتب التدقيق في الجزائر إلى بعض الوقت لتكييف مناهجها وبرامج المعلوماتية مع معايير التدقيق لجزائرية (NAA).	4.20	0.926	موافق
هناك نقص في الفهم والإطلاع الجيدين على نصوص معايير الجزائرية للتدقيق لدى المدققين مما يخلق صعوبة للمدقق في الوفاء بمتطلبات المعايير.	4.10	0.735	موافق
تحتاج مكاتب التدقيق في الجزائر إلى بعض الوقت لتكييف مناهجها وبرامج المعلوماتية مع معايير التدقيق الجزائرية.	3.96	0.903	موافق
إن عدم إصدار جميع معايير التدقيق الجزائرية (NAA) دفعة واحدة وفقا لتسلسل عملية المراجعة يشكل عقبة أمام تطبيقها الفوري.	3.42	1.197	موافق
ضعف التعاون والتنسيق بين الجامعات والهيئات العلمية والمهنية المهتمة بالتدقيق والمحاسبة.	4.12	0.94	موافق
	4.03	**0.797**	**موافق**

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الإتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على العبارات المتعلقة بالمحور الثالث، حيث أن المتوسط الحسابي الكلي بلغ قيمة 4,03 والذي يقع بين [3.41- 4.20] وهو ما يدخل ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت (موافق)، وبإنحراف معياري 0,797 وهذا ما يدل على إجماع أفراد عينة الدراسة على أن هناك صعوبات ومعوقات مرتبطة بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

الفرع الثاني : الإحصاء الإستدلالي

لمعرفة القرار أو الحكم المتعلق بكل فرضية من خلال إختبار T فإننا نقارن مستوى المعنوية (Sig2-tailed) بعتبة المعنوية (هامش الخطأ) والتي تساوي 0,05 الذي يدل على إحتمال الخطأ المسموح به يكون في حدود 5 % الأمر الذي يعكس مجال ثقة بنسبة 95 % وهنا نكون أمام حالتين

الحالة الأولى : إذا كان (Sig2-tailed) > 0,05 فإننا نقبل الفرضية العدمية H0 ونرفض الفرضية البديلة H1 ؛

- **الحالة الثانية** : إذا كان (Sig2-tailed)<0,05 فإننا نقبل الفرضية البديلة H1 ونرفض الفرضية العدمية H0 ؛

أولا- إختبار الفرضية الأولى : في ضوء نص الفرضية القائلة بـ الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية من قبل محافظي الحسابات من أجل الإسترشاد بها، نجد :

- **الفرضية العدمية** : عدم الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية من قبل محافظي الحسابات من أجل الإسترشاد بها ؛
- **الفرضية البديلة** : هناك الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية من قبل محافظي الحسابات من أجل الإسترشاد بها.

بعد إختبارنا للمحور الأول والذي يمثل الفرضية الاولى تحصلنا على النتائج التالية :

الجدول رقم (12) : نتائج إختبار (T-test) للمحور الأول

	Test Value = 5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الأول	-12.241-	49	.000	-1.318-	-1.53-	-1.10-

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج SPSS

تشير بيانات الجدول رقم (12) المتعلق بالمحور الأول إلى أن قيمة Sig (α)>5 % إذ جاءت 0,000 وهو ما يؤكد على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة القائلة بأن هناك الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية من قبل محافظي الحسابات من أجل الإسترشاد بها، حيث تسمح لنا هذه النتيجة بتعميم

نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة، وتأكد لنا معنوية النتائج المتوصل إليها وقدرتها على تمثيل الواقع.

ثانيا- إختبار الفرضية الثانية :في ضوء نص الفرضية القائلة بأن هناك تغيرات طرأت على تقارير محافظ الحسابات نتيجة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، نجد :

- **الفرضية العدمية** : عدم وجود تغيرات على تقارير محافظ الحسابات نتيجة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ؛
- **الفرضية البديلة** : وجود تغيرات طرأت على تقارير محافظ الحسابات نتيجة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ؛

بعد إختبارنا للمحور الثاني والذي يمثل الفرضية الثانية تحصلنا على النتائج التالية :

الجدول رقم (13) : نتائج إختبار (T-test) للمحور الثاني

	Test Value = 5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الثاني	-8.509-	49	.000	-.842-	-1.04-	-.64-

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج SPSS

تشير بيانات الجدول رقم (13) المتعلق بالمحور الثاني إلى أن قيمة Sig (α)>% 5 إذ جاءت 0,000 وهو ما يؤكد على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة القائلة بأن وجود تغيرات إيجابية طرأت على تقارير محافظ الحسابات نتيجة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، حيث تسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة، وتأكد لنا معنوية النتائج المتوصل إليها وقدرتها على تمثيل الواقع.

ثالثا- إختبار الفرضية الثالثة : في ضوء نص الفرضية القائلة بأن هناك صعوبات تحول دون تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية، نجد :

- **الفرضية العدمية**: عدم وجود صعوبات تحول دون تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية؛

- **الفرضية البديلة** : وجود صعوبات تحول دون تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية ؛

بعد إختبارنا للمحور الثالث والذي يمثل الفرضية الرابعة تحصلنا على النتائج التالية :

الجدول رقم (14) : نتائج إختبار (T-test) للمحور الثالث

	Test Value = 5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الثالث	-8.589-	49	.000	-.969-	-1.20-	-.74-

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على نتائج SPSS

تشير بيانات الجدول رقم (14) المتعلق بالمحور الثالث إلى أن قيمةSig (α)>% 5 إذ جاءت 0,000 وهو ما يؤكد على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة القائلة بأن هناك صعوبات تحول دون تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية، حيث تسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة، وتأكد لنا معنوية النتائج المتوصل إليها وقدرتها على تمثيل الواقع.

الخاتمة

قد حاولنا من خلال هذه الدراسة معالجة إشكالية البحث والتي تدور حول دور تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية من خلال الإعتماد عليها، فبقيامه بتأدية مهامه وفقا للمعايير التدقيق الجزائرية يساهم في الوصول إلى إعداد تقرير يتميز بالجودة من حيث الشكل والمضمون ليساعد أصحاب المصالح والمستثمرين في إتخاذ قرارات سليمة وصحيحة.

وبعد معالجتنا لمختلف جوانب دراستنا في شقين الأول الجانب النظري والآخر تطبيقي إستخلصنا مجموعة من النتائج الخاصة بالفرضيات ونتائج عامة وكذلك سنقوم بعرض بعض التوصيات وآفاق جديدة للدراسة نوردها كالآتي :

1- نتائج إختبار الفرضيات

من خلال محتوى الدراسة وإنطلاقا من الفرضيات الأساسية يمكن عرض نتائج إختبار الفرضيات كالتالي :

الفرضية الأولى : أن هناك الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية من قبل محافظي الحسابات ، وهكذا نكون قد أثبتنا الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية : هناك تغيرات إيجابية طرأت على تقرير محافظ الحسابات نتيجة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ، وهكذا نكون قد أثبتنا الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة : توجد صعوبات تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية حيث لاحظنا أن عينة الدراسة مالت نحو الموافقة على وجود صعوبات ومعوقات مرتبطة بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، وبالتالي يتم قبول الفرضية الثالثة.

2- نتائج الدراسة : من خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا للنتائج التالية :

- معايير التدقيق الجزائرية جاءت بناءا عل الحاجة إليها لتحسين عمل محافظي الحسابات، وهذا في ظل التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والتدقيق، وكذا تضييق فجوة الإجتهادات المهنية الشخصية.

- الإعتماد على معايير التدقيق الجزائرية وتطبيق ما ينص عليه كل معيار خلال عملية التدقيق يمكننا من الوصول إلى الجودة في عملية التدقيق والجودة في مخرجات عملية التدقيق ؛

- تطبيق هذه المعايير يزيد من مستوى الثقة في القوائم المالية ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين مستخدمي هذه القوائم المالية ؛

- تطبيق هذه المعايير لها أثر إيجابي وفعال في الحصول على فرص إستثمار جديدة للمؤسسات الجزائرية أو في الحصول على تمويلات خارجية نتيجة جودة مخرجات عملية التدقيق.

- معايير التدقيق الجزائرية تساعد على تحسين مهنة التدقيق بإعتبارها مرشد للعمليات التي يقوم بها.

- وجود تغيرات إيجابية في نوعية التقارير الصادرة على محافظي الحسابات نتيجة تطبيق المعايير التدقيق الجزائرية مما تساهم في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية.

- هناك صعوبات تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية.

3- التوصيات المقترحة : بناءا على ما تم التوصل إليه في هذه الدراسة ، فإننا نوصي بالتالي :

- ضرورة سن قوانين وأنظمة تلزم المراجعين في الجزائر بتطبيق المعايير التدقيق الجزائرية بإعتبارها إرشادات تحسن من جودة المراجعة وتقرير المراجع؛
- ضرورة برمجة دورات تكوينية بعد كل إصدار للمعايير التدقيق الجزائرية بهدف معرفة طريقة ومنهجية العمل وتوضيح الغرض من كل معيار ؛
- توفير الإصدارات التفسيرية والتعديلية لمعايير التدقيق الجزائرية، وتوسيع عملية الإنتاج العلمي في المهنة ؛
- الإستفادة من التجارب الدولية في تبني معايير التدقيق الدولية وتجنب الأخطاء الممكن حدوثها من خلال تكييف هذه المعايير مع البيئة الجزائرية، ومراقبة الجهات الحكومية للمعنيين بتطبيقها مع تحديثها كلما كان ذلك مناسبا.

مراجع

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42. (2010). الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، صفحة 07.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي 11-202. (2011). صفحة 19 بتصرف.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24. (2014).صفحة 14بتصرف.

المجلس الوطني للمحاسبة ، مقرر رقم 150. (2016).صفحة 4.

أحمد حلمي جمعة . (2009). تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية (المجلد الطبعة الأولى)، عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.صفحة 266.

بخته مفتاح، مفتاح حمزة، و مريم عامر. (11-12 أفريل, 2018). إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، صفحة 223.

حامد طلبة أبو هيبة. (2011). أصول المراجعة (المجلد الطبعة الأولى). عمان، الأردن: زمزم ناشرون موزعون. صفحة62.

حمد مجيد عبد زيد. (2010). دور التقارير المالية المنشورة في تحسين قرارات الاستثمار في أسهم الشركات من وجهة نظر المستثمرين في سوق العراق للاوراق المالية. مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، صفحة 192.

ريمة بصري، و سفيان بن بلقاسم. (ديسمبر, 2019). مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505 "المصادقات الخارجية". مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، صفحة 119.

عماد سعيد الزمر; أحمد أبو الوفا رمضان; وآخرون.مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة. كلية التجارة،جامعة القاهرة.صفحة211.

محمد سعيد جبور. (2009). مجالات مساهمة الافصاح العلمي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق التوقعات. غزة فلسطين: الجامعة الاسلامية.صفحة56.