مدى مساهمة وكفاية معايير التّدقيق الجزائرية (NAA) في التقليل من ممارسات الفساد الإداري والمالي- دراسة ميدانية لآراء محافظي الحسابات في الجزائر-

The contribution and adequacy of the Algerian auditing standards (NAA) in reducing administrative and financial corruption practices –A field study of the opinions of auditors in Algeria -

خير اني العيد
Khirani Laid
جامعة الأغواط (الجزائر)، l.khirani@lagh-univ.dz

تاريخ الاستلام: 2022/01/06 تاريخ القبول: 2022/02/24 تاريخ النشر: 2022/04/01

ملخص:

هدفت الدراسة إلى توضيح دور معايير التدقيق الجزائرية ومساهمتها ومدى كفايتها في الحد من ممارسات الفساد الإداري والمالي على مستوى المؤسسات.

بعد استعراض الأدبيات النظرية وعرض الدراسات السابقة، جاءت الدراسة الاحصائية كتكملة للموضوع وهذا للوقوف على آراء ووجهات نظر محافظي الحسابات حول مشكلة الدراسة. ولقد توصلت الدراسة إلى أنّ معايير التدقيق الجزائرية ستساهم في الحد من بعض ممارسات الفساد، كما توصلت إلى أن هناك تأثير لدرجة كفاية هذه المعايير على ممارسات الفساد.

كلمات مفتاحية: محافظ حسابات ، معايير التدقيق الجزائرية ، فساد إداري ومالي.

تصنيفات JEL : M42

Abstract:

The purpose of the study was to, clarify the role and contribution of Algerian auditing standards and adequacy in reducing administrative and financial corruption practices at the level of institutions.

المؤلف المرسل: خيراني العيد، **الإيميل:** l.khirani@lagh-univ.dz

After reviewing the theoretical literature and presenting previous studies, the statistical study came as a supplement to the subject and this is to find out the opinions and viewpoints of the the auditors on the problem of the study. The study had obtained some results the most important are as follows: the algerian auditing Standards will contribute to the reduction of some corrupt practices. It also found that there is an impact to the degree of adequacy of these standards on corrupt practices.

Keywords: auditor; Algerian auditing standards; administrative and financial corruption.

Jel Classification Codes: M42

1. مقدمة:

يعتبر الفساد من بين أهم التحديات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات، ولطالما عانت المهنة من الفضائح المالية بالمؤسسات وارتفاع الدعاوى القضائية ضد المدققين، الامر الذي حملهم تكاليف كبيرة لدرجة افلاس العديد من مكاتب التدقيق ذات سمعة وكبيرة الحجم واختفائها من الساحة المهنية، كما تعرَّض العديد منهم للعقوبات الجزائية، ورغم أن المدقق يسعى إلى تأكيدات معقولة لخلو القوائم المالية من أي تحريفات جوهرية من شأنها أن تؤدي إلى قوائم مالية مضللة إلا أنّ أصابع الاتهام كانت توجه في كل مرة للمدققين عند حدوث حالات فساد وغش بالمؤسسة.

هذا الأمر أدى بالهيئات المسؤولة عن المهنة في كل أنحاء العالم إلى إصدار العديد من المعايير والنشرات التي تبين مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه الغش والأخطاء والأعمال غير القانونية والمخالفات. إلا أن مصطلح الفساد بقي مغيبا نوعا ما عن مسؤوليات وواجبات المدقق رغم خطورته وتأثيره الكبير على القوائم المالية للمؤسسة.

ورغم أن هناك جهود مبذولة من قبل الهيئات المهنية الدولية خاصة الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** لتطوير معايير مهنية تعمل على تحسين الممارسة المهنية وقياس الأداء، عانت الجزائر من عشوائية وتدهور الممارسة المهنية سواء من حيث ضعف التكوين أو حتى من ضعف دور المنظمات المسؤولة عن المهنة، ورغم أن الجزائر سعت لإصلاح المهنة من خلال إصدار القانون 10-01 الصادر سنة 2010 إضافة إلى إصدارها لستة عشر معيارا إلى حين كتابة هذه الورقة البحثية،

تبقى الجزائر تعاني كثيرا من الفضائح المالية والفساد والغش والتهرب الضريبي بالمؤسسات، حيث تم تصنيف الجزائر من ضمن المراتب الأولى من حيث انتشار حجم الفساد حسب منظمة الشفافية الدولية.ومن هنا جاءت إشكالية الدراسة على النحو التالي:

1.1 إشكالية البحث:

تتمثل في السؤال الجوهري الآتي: **ما مدى كفاية ومساهمة معايير التدقيق الجزائرية** NAA **في الحد من ممارسات الفساد بالمؤسسات الاقتصادية؟**

2.1 فرضيات البحث:

تمت صياغة فرضيتين أساسيتين على النحو التالي:

- لا يوجد أثر دال إحصائيا لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية في الحد من الفساد الإداري والمالي من وجهة نظر محافظي الحسابات؛
- لا يوجد أثر دال إحصائيا لمدى كفاية معايير التدقيق الجزائرية في الحد من الفساد الإداري والمالي من وجهة نظر محافظي الحسابات.

3.1 منهج البحث:

لكي نتمكن من تحقيق أهداف الدراسة، اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري والدراسات السابقة، كما قمنا بإعداد استبانة حول مدى كفاية ومساهمة معايير التدقيق الجزائرية للحد من الفساد الإداري والمالي بالمؤسسات الاقتصادية، ومن ثم تمّ استخدام البرنامج الإحصائي لتحليل بيانات الدراسة **(SPSS .25)** في الجانب الميداني.

4.1 الدراسات السابقة:

نذكر منها:

- دراسة (**Khan، 2006**) بعنوان **Role of auditing in fighting Corruption** طرحت دراسة **KHAN** برنامج تدقيق خاص بالفساد من خلال المحافظة على الافتراضات التقليدية خاصة فيما يتعلق بسلوك المدققين، وبالنسبة لتخطيط عملية تدقيق الفساد فإن العملية تمر بنفس مراحل التخطيط المعروفة وكخلاصة فإن هذه الدراسة قدمت منهجية تدقيق للفساد باستخدام مراحل المراجعة التقليدية وبالاعتماد على معايير التدقيق الدولية.
- دراسة **(KASSEM & HIGSON, 2016)**بعنوان **Corruption:Implications for External Audit Regulators**. وضحت هذه الدراسة درجة تأثير الفساد على القوائم المالية

وواجبات المدققين اتجاهه المؤسسة، وتوصلت الدراسة إلى أن الفساد لم يتم تناوله بشكل صريح في معايير التدقيق الدولية وأشارت إلى أن معايير التدقيق تطرقت بشكل غير مبرر إلى أن الفساد قد لا يكون له أي تأثير مادي على الكشوفات المالية بخلاف الغش، وبينت الدراسة إلى أن مدققي الحسابات يمكن أن يلعبوا دورا مهما في سبيل محاربة الفساد من خلال تقييم مخاطر الفساد والاستجابة له.

5.1 هيكل البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة ولاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة أجزاء: الإطار النظري، الإطار الميداني، النتائج والمقترحات.

2. الإطار النظري

1.2 مفهوم الفساد:

يعتبر الفساد من بين المصطلحات =واسعة الانتشار، حيث تناولها العديد من الباحثين في السياسة والاقتصاد، كما أنه ذكر في العديد من الآيات القرآنية أين حذر الله عز وجل من مخاطره وآثاره، ورغم انتشاره الواسع إلا أن هناك اختلافات كبيرة في تحديد المفهوم خاصة أنه متشعب ومتداخل مع بعض المصطلحات.

ويعرف الفساد لغة على أنه "اللهو والانحلال وعدم احترام الأعراف والقوانين أو يعني التلف والعطب، كما يقصد به الجدب والقحط والكوارث" (معجم المعاني الجامع).

وقد عرّفت منظمة الشفافية الدولية الفساد على أنه "سوء استعمال الوظيفة في القطاع العام من أجل تحقيق مكاسب شخصية". وأشارت إلى أن المكاسب الشخصية تشمل أساسا قبول الموظفين الحكوميين للرشوة.

كما أن هيئة الأمم المتحدة قامت بإعداد اتفاقية لتجريم الفساد، ورغم أن الهيئة لم تقدم تعريفا للفساد إلا أنها عرضت أفعال الفساد يقينا منها بأنّ ذلك أقرب لخدمة هدف الاتفاقية وتتمثل حالات الفساد في: الرشوة، اختلاس الممتلكات، المتاجرة بالنفوذ، اساءة استغلال الوظائف، الثراء غير المشروع، غسل الأموال، إخفاء آثار جريمة الفساد وإعاقة سير العدالة (الأمم المتحدة، 2012).

2.2 مسؤولية مدقق الحسابات عن الفساد في ظل الاصدارات المهنية:

لقد أصدرت الهيئات والمنظمات المهنية العديد من المعايير التي تخص الفساد بشكل ضمني، حيث قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA** بإصدار مجموعة من النشرات والمعايير

حيث كانت أول نشرة بتاريخ 1939 بعنوان **Extensions of Auditing Procedures** والتي بيّنت بأن مدقق الحسابات ملزم بعملية التخطيط لإبداء رأي حول عدالة القوائم المالية وأشارت إلى ان هدف التدقيق لا يتمثل في اكتشاف الغش والأخطاء وأنّ مدقق الحسابات مسؤول عن الأخطاء والغش بشكل محدود (حالمي، 2009). تلتها بعد ذلك نشرة إجراءات التدقيق رقم 30 سنة 1960 بعنوان **Responsibility and functions of the independant auditor in the examination of financial statement** وأشارت هذه النشرة بأن على مدقق الحسابات أن يكون حذرا ويتمتع بالشك المهني لإمكانية وجود خطأ أو غش بالقوائم المالية (غالي، 2001) .

هذه النشرة لم تحمّل مدقق الحسابات مسؤولية اكتشاف الغش والأخطاء كما أنها لم توسّع فيها، وبعد ذلك وفي سنة 1988 صدرت نشرة معايير تدقيق مهمة تحت رقم 53 وبعنوان **the Auditors Resposibility to detect and report errors and irregularities** حيث يلاحظ من خلال هذه النشرة أنها حملت المدقق مسؤولية الإكتشاف والتقرير عن الاخطاء والمخالفات وتوفير تأكيد معقول، كما انها نصّت على ممارسة الشك المهني ورغم أن هذه النشرة أضافت مسؤوليات جديدة لمدقق الحسابات إلا أنه بقي هناك جدل متواصل حول تفسير درجة التأكيد المعقول، كما انها لم توضح بشكل جليّ طبيعة المخالفات التي يرتكبها العميل ويتحملها المدقق (دحدوح، 2006).

ثم صدرت نشرة أخرى سنة 1997 بعنوان **Consideration of Fraud in a financial statement audit** وأوضح هذا المعيار مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش حيث ميّز بين نوعين من الغش والمتمثل في التقارير المالية الاحتيالية وسوء استخدام الأصول (**AICPA**، 1997).

أما بالنسبة لمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** فلقد اصدر الاتحاد سنة 1994 معيار **ISA 240** بعنوان الغش والخطأ، ولقد وضح هذا المعيار بعض النقاط حيث لم يرد في المعيار نص صريح يحمل مدقق الحسابات مسؤولية اكتشاف الغش والأخطاء، إلا أنّ المدقق مطالب بتقدير المخاطر التي يمكن ان تحدث وتتميز بكونها ذات أهمية نسبية، كما انه مسؤول عن تصميم إجراءات التدقيق التي تضمن له إمكانية اكتشاف التحريفات الجوهرية وفي نفس الوقت هو مطالب بالحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة عن عدم وجود أي تحريفات جوهرية .

وفي عام 2004 عُدّل المعيار ليصبح بعنوان مسؤولية مدقق الحسابات في اعتبار الغش عند تدقيق البيانات المالية، ونلاحظ أن التعديل الجديد حذف مصطلح الخطأ ولم يضف أي جديد.

كل هته النشرات والمعايير إلا أننا نلاحظ بأن هناك قصور في بعض المفاهيم وغموض في المعايير خاصة فيما يتعلق بالفساد كمصطلح مستقل عن الغش، ونشير إلى أن هناك العديد من الدعاوى القضائية التي رفعت ضد المدققين بسبب حدوث حالات فساد بالشركات ،إلا أنّ المسؤولين عن تنظيم المهنة ولحد اليوم يصرون على أن طبيعة مهنة التدقيق لا تسمح لها باكتشاف كل حالات الفساد والغش خاصة إذا كان الفساد لا يترك أي دليل وليس له أي تأثير على القوائم المالية والسجلات المحاسبية.

وباختصار فإن الهيئات المهنية لم تقم بتوفير معايير تدقيق خاصة بالفساد إلا أنّ المدقق وباعتماده على المعايير التي تصدر يمكنه اكتشاف بعض حالات الفساد كاستخدام فواتير وهمية، فواتير مضخمة، استخدام الأصول لغرض شخصي، مناقصات غير عادلة ومؤطرة، التهرب الضريبي.

3.2 واجبات مدقق الحسابات ودوره في حماية الشركة من جرائم الفساد حسب التشريع الجزائري:

تعد رقابة محافظ الحسابات للشركة رقابة مستمرة ودائمة ويجب على المحافظ تنبيه المسيرين أي مجلس المديرين أو مجلس الإدارة (حسب الحالة)إلى أية أخطاء أو مخالفات الإدارة، كما أن على محافظ الحسابات نفسه أن لا يقع في مخالفات تجعله طرفا ومحل شبهة في الجرائم التي تقع. ويمكن أن نعرض أهم المخالفات المتعلقة بشركات المساهمة وفق ما جاء في القانون التجاري الجزائري:

أ. عدم الملاءمة القانونية: نصت المادة 829 من القانون التجاري بأنه يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000دج إلى 200.000 دج كل شخص يمارس أو يحتفظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من حالات التنافي والموانع التي حددها القانون 10-01 المنظم للمهن المحاسبية.

ب. الإبلاغ الكاذب: حسب المادة 830 من القانون التجاري، يعاقب بالسجن من سنة الى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج الى 500.000 دج كل محافظ يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها.

ت. عدم الإبلاغ (التواطؤ):حسب المادة 830 يعاقب محافظ الحسابات عن الوقائع الإجرامية التي علم بها ولم يكشف عنها إلى وكيل الجمهورية.

ث. إفشاء سر المهنة: يطبق على محافظ الحسابات أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سرّ المهنة، ونشير إلى أن محافظ الحسابات لا يتقيد بالسر المهني حسب المادة 72 من القانون 10-01 المنظم للمهن المحاسبية في الحالات التالية (القانون 10-01) :

- بعد فتح تحقيق أو بحث قضائي؛
- بمقتضى واجب اطلاع الادارة الجبائية على وثائق مقررة؛
- بناءا على إرادة موكليهم؛
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

ج. الإخطار بالشبهة: نصت المادة 19 من القانون 5-01 والمعدل والمتمم بالقانون رقم 15-6 والمتعلق بتبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتها بأن محافظ الحسابات ملزم بالإخطار بالشبهة للهيئات المختصة) خلية معالجة الاستعلام المالي) في حالة شكوكهم لوجود عمليات تبييض الأموال.

4.2 عرض معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة CNC:

قام المجلس الوطني للمحاسبة إلى حين كتابة هذه الأسطر بأربعة إصدارات شملت ستة عشر معيارا .

أ. الإصدار الأول شمل أربعة معايير تمثلت في (المقرر رقم 002، 2016):

- NAA 210: الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق؛
- NAA 505: التأكيدات الخارجية؛
- NAA 560: أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛
- NAA 580: التصريحات الخارجية .

ب. الإصدار الثاني شمل أيضا أربعة معايير تمثلت في (المقرر رقم 150، 2016):

- NAA 300: تخطيط وتدقيق الكشوفات المالية؛
- NAA 500: العناصر المقنعة؛
- NAA 510: مهام التدقيق الأولية والأرصدة الافتتاحية؛
- NAA 700: تأسيس الرأي وتقرير تدقيق الكشوف المالية.

ت. الإصدار الثالث شمل أيضا أربعة معايير تمثلت في (المقرر رقم 23، 2017):

- NAA 520: الإجراءات التحليلية؛

- NAA 570: استمرارية الاستغلال؛
- NAA 610: استعمال أعمال المدققين الداخليين؛
- NAA 620 : استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق.

ث. الإصدار الرابع شمل هو الآخر أربعة معايير تمثلت في (المقرر رقم 77، 2018):

- NAA 230: وثائق التدقيق؛
- NAA 501: العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة؛
- NAA 530: السبر في التدقيق؛
- NAA540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.

نلاحظ أن الجزائر قامت بإصدار مجموعة من المعايير متوافقة تماما مع معايير التدقيق الدولية دون تكييف أو تعديل وهذا ما يطرح عدة اسئلة أهمها مدى توافق هذه المعايير مع البيئة الجزائرية، إضافة إلى تباعد فترات إصدار المعايير حيث أن آخر اصدار للمعايير كان قبل ثلاثة سنوات وهي مدة طويلة جدا، أما فيما يتعلق بموضوع بحثنا فنلاحظ أنه لحد الساعة لا يوجد هناك أي توضيح حول درجة مسؤولية محافظ الحسابات حول الفساد والغش والمخالفات باستثناء الذي تم توضيحه سابقا والذي هو الآخر يبقى يشوبه الكثير من القصور، خاصة فيما يتعلق بالمصطلحات ومنهجية التدقيق المتبعة من قبل محافظي الحسابات .

3. الإطار الميداني

سنحاول في الجانب الميداني قياس مدى كفاية ومساهمة معايير التدقيق الجزائرية للحد من مظاهر الفساد الإداري والمالي من خلال دراسة اتجاهات العينة المستهدفة حول مشكلة الدراسة .

1.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- اختبار (**Alpha Cronbach**) وأجري من خلال اختبار الصدق والثبات للاستبانة لمعرفة أن القائمة تتمتع بقدر كبير من الاتساق والاستقرار ويمكن الاعتماد عليها في جمع بيانات الدراسة؛
- حساب معامل الارتباط لمعرفة درجة الاتساق الداخلي بين المحاور والفقرات التابعة لها؛

- كما استخدمنا بعض أدوات الاحصاء الوصفي مثل التكرارات النسبية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديد الاتجاه العام للإجابات؛
- اختبار **One Simple Test** استخدم لاختبار الفرضيات.

2.3 مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة محافظي الحسابات المسجلين بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الجزائريين والذين يزاولون نشاطهم في مختلف ولايات الوطن، حيث تم اختيار عينة عشوائية من محافظي الحسابات لكون أن هذه المهنة تعد رقابة مستمرة ودائمة لحسابات الشركة، كما أن محافظي الحسابات ملزمين بالإبلاغ عن جميع الجرائم التي علموا بها خلال أداء مهامهم و هذا ما يتلاءم مع هدف الدراسة. ولقد تم الحصول على خمسة وستون إجابة من أصل اثنان وثمانون استمارة مُرسلة، كما تم استبعاد أربع استمارات لعدم الجدية في الاجابة وعدم اكتمال الإجابة بها ليكون بهذا عدد الاستمارات الصالحة للمعالجة يقدر بواحد وستون استمارة، حيث تم توزيع الاستبانات مباشرة إلى العينة وكذلك عن طريق البريد الالكتروني.

3.3 أداة الدراسة:

اعتمدنا في هذه الدراسة على الاستبانة كأداة لجمع المعلومات وفق سلّم ليكرت الثلاثي:

الجدول 1: تحديد المتوسط المرجح للمقياس

المتوسط المرجح	الدرجة
من 1 إلى 1,66	غير موافق
من 1,67 إلى 2,33	محايد
من 2,34 إلى 3	موافق
طول المجال المستخدم هو(3-1)/**3**= 0,66	

المصدر: (عز، 2008، صفحة 255)

وقُسمت إلى جزئين :

القسم الأول: ويختص هذا القسم بتحديد مكان أفراد مجتمع الدراسة.

القسم الثاني: يحتوي على مجموعة من الفقرات والبالغ عددها 11 فقرة، توزعت على محورين رئيسين:

المحور الأول: يناقش مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية للحد من الفساد الاداري والمالي بالمؤسسات ويتضمن الأسئلة الممتدة من السؤال الأول إلى السؤال السادس والمتعلقة بالفرضية الأولى.

المحور الثاني: يناقش مدى كفاية معايير التدقيق الجزائرية للحد من الفساد الاداري والمالي بالمؤسسات ويتضمن الأسئلة الممتدة من السؤال السابع إلى السؤال الحادي عشر والمتعلقة بالفرضية الثانية.

4.3 صدق وثبات الاستبانة:

أ- اختبار الصدق الظاهري: لاختبار الصدق الظاهري قام الباحث بعرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين من أساتذة ومهنيين للحكم على مدى صلاحيتها في جمع البيانات، وبعد استرجاع الاستبانة قام الباحث بإجراء التعديلات اللازمة.

ب- اختبار ثبات الأداة: قام الباحث باستخدام معامل (**Cronbach's Alpha**) لقياس مدى ثبات أداة الدراسة ولقد كانت معاملات الثبات لمحوري الاستبيان 65,80% و65,20% وهي نسب مقبولة وأكبر من 60% مما يعني أنّ الاستبيان يتميز بالثبات والصدق ويعبر عن العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة أنظر الجدول رقم (2).

الجدول2: معامل الثبات

المحاور	N of Items	Cronbach's Alpha
المحور الأول	06	0,658
المحور الثاني	05	0,652

المصدر: نتائج معالجة الاستبيان

5.3 اختبارصدق الاتساق الداخلي:

الجدول3: معامل الارتباط بين المحور الأول والفقرات

	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
01	محافظ الحسابات غير مسؤول عن الفساد من خلال الاتفاق مع العميل على الواجبات والمسؤوليات في رسالة المهمة	,543**	0,000
02	محافظ الحسابات لا يأخذ بعين الاعتبار قضايا الفساد عند تخطيط عملية المراجعة	,467**	0,000
03	محافظ الحسابات غير ملزم بالتقرير عن فرص الفساد بالمؤسسة	,326*	0,010
04	تساهم التأكيدات الخارجية في التقليل من حالات الفساد بالمؤسسة	,364**	0,004
05	الاستعانة بعمل مهنيين آخرين يساعد محافظ الحسابات على كشف الفساد	,392**	0,002
06	تساعد الاجراءات التحليلية على تقدير المخاطر المتعلقة بالفساد	,355**	0,005

المصدر: نتائج معالجة الاستبيان

نلاحظ أن معامل الارتباط قوي جدا بين متوسط المحور الأول وجميع الفقرات التابعة له وكلها دالة إحصائيا وكل الفقرات أقل من 5% وهذا ما يدل على أن هناك اتساق داخلي بين الفقرات ومتوسط المحور.

الجدول4: معامل الارتباط بين المحور الثاني والفقرات

	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
7	معايير التدقيق الجزائرية تعتبر كافية للكشف عن الفساد الاداري والمالي	,616**	0,000
8	حددت معايير التدقيق الجزائرية مسؤولية المراجع نحو الغش والأخطاء والفساد	,695**	0,000
9	تبني معايير التدقيق الجزائرية وفق معايير التدقيق الدولية لا يتلاءم مع البيئة الجزائرية	,570**	0,000
10	ضرورة تحديد مسؤولية محافظ الحسابات فيما يتعلق بالغش والفساد	,708**	0,000
11	تقييم المخاطر والاستجابة لها ضروري لتحديد فرص الفساد بالمؤسسة	,732**	0,000

المصدر: نتائج معالجة الاستبيان

نلاحظ أن معامل الارتباط قوي جدا بين متوسط المحور الثاني وجميع الفقرات التابعة له وكلها دالة إحصائيا وهي أقل من 5% وهذا ما يدل على أن هناك اتساق داخلي بين الفقرات ومتوسط المحور.

6.3 اتجاه إجابات العينة:

المحور الأول كانت النتائج كالتالي:

الجدول5: اتجاه إجابات العينة للمحور الأول

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
01	محافظ الحسابات غير مسؤول عن الفساد من خلال الاتفاق مع العميل على الواجبات والمسؤوليات في رسالة المهمة	2,40	0,82	موافق	5
02	محافظ الحسابات لا يأخذ بعين الاعتبار قضايا الفساد عند تخطيط عملية المراجعة	2,60	0,75	موافق	2

03	محافظ الحسابات غير ملزم بالتقرير عن فرص الفساد بالمؤسسة	1,44	0,76	غير موافق	6
04	تساهم التأكيدات الخارجية في التقليل من حالات الفساد بالمؤسسة	2,55	0,78	موافق	3
05	الاستعانة بعمل مهنيين آخرين يساعد محافظ الحسابات على كشف الفساد	2,55	0,82	موافق	4
06	تساعد الاجراءات اتحليلية على تقدير المخاطر المتعلقة بالفساد	2,63	0,73	موافق	1
المحور الأول		2,42	0,294	موافق	

المصدر: نتائج معالجة الاستبيان

المحور الثاني كانت النتائج كالتالي:

الجدول6: اتجاه إجابات العينة للمحور الأول

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
07	معايير التدقيق الجزائرية تعتبر كافية للكشف عن الفساد الاداري والمالي	1,50	0,84	غير موافق	5
08	حددت معايير التدقيق الجزائرية مسؤولية المراجع نحو الغش والأخطاء والفساد	1,78	0,95	محايد	4
09	تبني معايير التدقيق الجزائرية وفق معايير التدقيق الدولية لا يتلاءم مع البيئة الجزائرية	2,90	0,43	موافق	1
10	ضرورة تحديد مسؤولية محافظ الحسابات فيما يتعلق بالغش والفساد	2,75	0,62	موافق	3
11	تقييم المخاطر والاستجابة لها ضروري لتحديد فرص الفساد بالمؤسسة	2,80	0,60	موافق	2
المحور الثاني		2,35	0,46	موافق	

المصدر: نتائج معالجة الاستبيان

7.3 اختبار الفرضيات:

أ. اختبار الفرضية الأولى: تهدف هذه الفرضية لاختبار مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية للحد من الفساد وصيغ هذا الفرض كما يلي " لا يوجد أثر دال إحصائيا لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية للحد من الفساد "، وتضمن المحور الأول الذي يجيبنا على الفرضية ستة عبارات ويعرض الجدول رقم (7) نتائج الفرضية باستخدام اختبار **One-Sample Test :**

الجدول7: اتجاه اختبار الفرضية الأولى

	T الجدولية	درجة الحرية	sigمستوى الدلالة	الدلالة
س1	3,884	60	0,000	غير معنوي
س2	6,242	60	0,000	غير معنوي
س3	-5,696	60	0,000	غير معنوي
س4	5,540	60	0,000	غير معنوي
س5	5,263	60	0,000	غير معنوي
س6	6,831	60	0,000	غير معنوي
مدى_مساهمة_المعايير	11,329	60	0,000	غير معنوي

المصدر: نتائج معالجة الاستبيان

من مخرجات الجدول رقم (7) نلاحظ أنّ مستوى الدلالة للمحور الأول هو0,000 وهو أقل من 0,05 وبالتالي نرفض الفرضية **H0** ونقبل الفرضية البديلة **H1** والتي تقول بأن هناك أثر دال إحصائيا لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية للحد من الفساد.

ب. اختبار الفرضية الثانية: تهدف هذه الفرضية للتعرف على مدى كفاية معايير التدقيق الجزائرية للحد من الفساد في المؤسسات وصيغ هذا الفرض كما يلي " لا يوجد أثر دال إحصائيا لمدى كفاية معايير التدقيق الجزائرية للحد من الفساد في المؤسسات «، وتضمن المحور الأول الذي يجيبنا على الفرضية خمسة عبارات ويعرض الجدول رقم (8) نتائج الفرضية باستخدام اختبار **One-Sample Test :**

الجدول8: اتجاه اختبار الفرضية الثانية

	T الجدولية	درجة الحرية	مستوى الدلالة Sig	الدلالة
س7	-4,524	60	0,000	غير معنوي
س8	-1,751	60	0,085	معنوي
س9	16,149	60	0,000	غير معنوي
س10	9,449	60	0,000	غير معنوي
س11	10,447	60	0,000	غير معنوي
مدى_كفاية_المعايير	5,920	60	0,000	غير معنوي

المصدر: نتائج معالجة الاستبيان

من مخرجات الجدول رقم (8) نلاحظ أنّ مستوى الدلالة للمحور الثاني هو 0,000 وهو أقل من 0,05 وبالتالي نرفض الفرضية **H0** ونقبل الفرضية البديلة **H1** والتي تقول بأن هناك أثر دال إحصائيا لمدى كفاية معايير التدقيق الجزائرية للحد من الفساد في المؤسسات.

4. النتائج والمقترحات

1.4 نتائج الدراسة:

بعد عرض الجانب النظري وعلى ضوء الدراسة الميدانية وبعد اختبار الفرضيات تحصلنا على النتائج التالي:

- لم تحدد معايير التدقيق الجزائرية موقفها حول مسؤولية محافظ الحسابات من أعمال الغش والأخطاء والفساد الأمر الذي سيخلق فجوة مسؤولية مستقبلا، ولم يتم التطرق الى مسؤولية محافظ الحسابات سوى في المعيار 210 من خلال عدم مسؤولية المراجع للتفادي الكلي للغش والتحريفات الجوهرية دون توضيح؛
- أثبتت الدراسة أن المعايير المتبناة يمكن أن تلعب دورا مهما في التقليل من بعض حالات الفساد؛
- معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة من معايير التدقيق الدولية رغم اختلاف البيئة التي تصدر منها؛

- كفاية المعايير تلعب دورا مهما في الكشف والتقليل من حالات الفساد حيث نلاحظ أن المجلس الوطني للمحاسبة قام بإصدار ستة عشر معيار من أصل ستة و ثلاثون معيار تدقيق دولي و هي ما تمثل نسبة 44%، كما أن المعايير التي تحدد مسؤولية المدقق عن الغش و افساد لم تصدر بعد، و ايضا المعايير المتعلقة بتقييم المخاطر و الاستجابة لها.

2.4 المقترحات:

على ضوء النتائج المتوصل اليها يمكن تقديم مجموعة من التوصيات:

- تبني معايير التدقيق لا يكون إلا بعد تكييف يتلاءم مع البيئة الجزائرية؛
- يجب أن تحدد مسؤوليات محافظ الحسابات بدقة من خلال تحديدها وتوضيح المصطلحات وشرحها بدقة؛
- ضرورة تبني المعيار الدولي **ISA 240** بعنوان مسؤوليات مراجع الحسابات ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية مع دراسة إمكانية تعديل هذا المعيار وإضافة مصطلح الفساد؛
- يجب تبني منهجية المراجعة المبنية على المخاطر من قبل محافظي الحسابات وبالتالي تبني معايير التدقيق من **(300-499)** حول تقييم مخاطر والاستجابة في تقدير الاخطاء مع ضرورة تعديلها لتشمل الفساد.

5. قائمة المراجع:

1.5 المراجع باللغة العربية:

- الأمم المتحدة. (2012). الدليل التشريعي لاتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد. المكتب التنفيذي لمكافحة المخدرات والجريمة، نيويورك.
- القانون 10-01. (29 يوليو, 2010). المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجزائر.
- المقرر رقم 002. (4 فيفري, 2016). معايير التدقيق الجزائرية. الجزائر: الملجس الوطني للمحاسبة.
- المقرر رقم 150. (11 أكتوبر, 2016). معايير التدقيق الجزائرية. الجزائر: المجلس الوطني للمحاسبة.
- المقرر رقم 23. (15 مارس, 2017). معايير التدقيق الجزائرية.

- المقرر رقم 77. (24 سبتمبر, 2018). معايير التدقيق الجزائرية . الجزائر: المجلس الوطني للمحاسبة.
- جورج دانيال غالي. (2001). تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة. مصر: الدار الجامعية للطباعة والنشر.
- حسن عبد الفتاح عز. (2008). ، مقدمة في الاحصاء الوصفي والاستدلال باستخدام **SPSS**.
- حسين أحمد دحدوح. (2006). مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 22(1)، 173-212.
- سلطان حسن حالمي. (2009). مسؤولية المحاسب القانوني في الاستجابة لتوقعات مستخدمي القوائم المالية. (جامعة آل البيت، المحرر) الأردن: رسالة ماجستير غير منشورة.
- معجم المعاني الجامع.

2.5 المراجع باللغات الأجنبية:

- AICPA .(1997) .Statement on Auditing N .82°Journal of Accountancy.36 .
- KASSEMو ،HIGSON) .june, 2016 .(External Auditors and Corporate Corruption: Implications for External Audit Regulators .Current Issues in auditing-1 ،(1)10 . .10
- Muhammad Akram Khan .(2006) .Role of Auditing in Fighting Corruption . paper prepared for ad hoc group Meeting on Ethics, Integrity and Accountability in the public Sector .Russia.