

دور المعايير الجزائرية للتدقيق « NAA » في تحسين الممارسات المهنية للتدقيق المحاسبي

The role of Algerian auditing standards «NAA» in improving the professional practices of accountant auditing

حرشاو عبد اللطيف*¹، مخبر التنمية الإدارية للارتقاء بالمؤسسات الاقتصادية، جامعة غرداية،
الجزائر، harchaoua.abdelatif@univ-ghardaia.dz

تاريخ قبول المقال: 03/06/2023

تاريخ إرسال المقال: 10/01/2023

الملخص:

تهدف الدراسة إلى معرفة درجة تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على الممارسة المهنية للتدقيق المحاسبي في الجزائر، ولمعالجة إشكالية الدراسة اقتضى البحث بعد التعرض للإطار النظري للموضوع، الاعتماد على استبيان موجه إلى ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر من أجل معرفة آرائهم وتحليلها حول فرضيات الدراسة حيث خضعت النتائج للتحليل الإحصائي وفق برنامج الحزم الإحصائية SPSS22 . وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من شأنه أن يحسن من الممارسة المهنية للتدقيق المحاسبي في الجزائر، وأوصت الدراسة بضرورة تشكيل لجنة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة CNC تعنى بمراجعة تقارير التدقيق والتأكد من مدى الالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الجزائرية؛ التدقيق المحاسبي؛ الممارسة المهنية؛ تقرير التدقيق؛ أدلة التدقيق؛

Abstract:

The aim of the study is to find out the degree of impact of the application of Algerian auditing standards on the professional practice of accountant auditing in Algeria, and to address the problem of the research, the study required, after exposure to the theoretical framework for the elements of the subject, to rely on a questionnaire addressed to a sample of practitioners of the accounting auditing profession in Algeria, and in order to analyze their opinions about the hypothesis of the study. Results for statistical analysis according to the SPSS22 statistical package program.

The study concluded that the application of Algerian auditing standards would improve the professional practice of accountant auditing in Algeria, and the study recommended the necessity of forming a committee by the CNC National

* حرشاو عبد اللطيف

Accounting Council to review audit reports and ensure compliance with Algerian auditing standards.

Key words : Algerian Auditing Standards; accounting audit; professional practice; audit report; audit evidence;

المقدمة:

عملت الجزائر على مواكبة التطورات الاقتصادية الدولية من خلال إصدار مجموعة من القوانين والمراسيم التي تسعى إلى تطوير مهنة التدقيق المحاسبي وأهمها القانون (10-01)، الذي أضيف إلى تنظيم وتحسين الممارسة المهنية وأعاد هيكله الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر.

انطلاقاً من أهمية وجود إرشادات وضوابط تنظم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي يمكن اعتبار المعايير الدولية للتدقيق (ISA) من أهم المعايير التي تعمل على ضبط الممارسة المهنية، وفي هذا الإطار ونظراً لحاجة بيئة التدقيق في الجزائر للمعايير وتوجيهات ترشد ممارسي المهنة وتحسن من أدائهم عمد المشرع الجزائري إلى إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) بداية من 2016 وصلت حتى اليوم ستة عشر معياراً، وشدد على تطبيقها

وجاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال عرض الجزء النظري للتدقيق المحاسبي ومعاييرها الجزائرية ومن ثم القيام بدراسة ميدانية استقصائية لعينة من ممارسي مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لمعرفة رأيهم حول مدى تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على تحسين ممارسة التدقيق المحاسبي.

إشكالية الدراسة: على ضوء كل ما سبق يمكن لنا طرح الإشكالية الرئيسية على النحو التالي: "هل يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين الممارسات المهنية للتدقيق المحاسبي في الجزائر" بناءً على الإشكالية المطروحة يمكن لنا صياغة فرضيات البحث على النحو التالي:

- * تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يعزز المبادئ العامة والمسؤوليات في ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي ؛
- * تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يساعد مدقق الحسابات في تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء ؛
- * تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يمكن مدقق الحسابات من الحصول على أدلة التدقيق الكافية ؛
- * تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يساعد مدقق الحسابات في الاستفادة من عمل الآخرين؛
- * تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يساعد مدقق الحسابات في تقديم تقرير ملائم.

أهداف البحث: يهدف البحث إلى التعرف على مدى تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) على الممارسات المهنية للتدقيق المحاسبي في الجزائر والخروج بنتائج واقتراحات تساهم في تحسين أداء ممارسة

مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر على ضوء المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) بالإضافة إلى تقديم بعض الإرشادات للهيئات المشرفة على المهنة.

منهجية الدراسة: بغية تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج التحليلي، حيث عمدت الدراسة إلى جمع البيانات وتحليلها وفق الأساليب الحديثة لقياس أثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على الممارسة المهنية للتدقيق المحاسبي في الجزائر.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي ومعايير

نتطرق في هذا الجزء إلى مفهوم التدقيق المحاسبي وأهم فروضه، ومن ثم نتناول مفهوم معايير التدقيق وأهم وظائفها وصولاً إلى تنظيم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر وعرض إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة حتى يومنا هذا.

المطلب الأول: التدقيق المحاسبي

أصبح التدقيق المحاسبي الأداة التي يمكن بواسطتها الحصول على ما يلزم المؤسسة من معلومات تساعدها في اتخاذ قراراتها وتحقيق أهدافها، وفي هذا الجزء نتطرق إلى مفهوم التدقيق المحاسبي وفروضه.

1- مفهوم التدقيق المحاسبي

عرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق المحاسبي على أنه "عملية يبدي فيها الممارس استنتاجاً مصمماً لرفع درجة ثقة المستخدمين بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس الموضوعية مع الأخذ بعين الاعتبار هدف عملية التأكيد المعقولة، وهو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى المستوى المقبول"¹

ويعرف التدقيق المحاسبي على أنه "عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بطريقة منهجية وموضوعية عن طريق شخص كفي ومستقل، للتحديد مدى توافق المعلومات المعدة عن الأحداث الاقتصادية مع المعايير المقررة عن النتائج وذلك للأطراف ذات المصلحة"²

وعرفت لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق بمعهد المحاسبين الأمريكي على أنها "عملية منظمة للحصول على أدلة إثبات، وتقويمها عن نتائج الأحداث والعمليات الاقتصادية، للتحقق من مدى مطابقة هذه النتائج لبعض المعايير المحددة من قبل، ثم توصيل هذه النتائج لأصحاب المصلحة"³ من خلال كل التعاريف السابقة يمكن صياغة تعريف شامل للتدقيق المحاسبي على أنه "عملية منتظمة تقوم على التأكد من مدى

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص25.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005 ص103.

³ Jean Charles Becour et Henri Bouquin, Audit Opérationnel, paris Economica, 3édition, paris, 2008, p12.

مطابقة المعلومات المتحصل عليها من نشاط المؤسسة مع المعايير الموضوعية وتقديمها لمستخدميها للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات".

2- فروض التدقيق المحاسبي

يقوم التدقيق المحاسبي على مجموعة من الفروض، تعد هي نقطة البداية التي تساهم في حل مشاكل التدقيق المحاسبي، وكذا ترشيد سلوك المدقق وفيما يلي أهم الفروض:⁴

أ- قابلية البيانات للفحص: يرتبط وجود مهنة التدقيق المحاسبي بقابلية القوائم المالية للفحص وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة في تقييم البيانات المحاسبية.

ب- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق ومصلحة الإدارة: تنشأ بين المدقق والإدارة علاقة تبادل للمنفعة، فلا يوجد تعارض في المصالح بينهم، فلا إدارة تمد المدقق بكل المعلومات التي تساعد في بناء رأي سديد ومحايد كما تستخدم البيانات التي قام بفحصها المدقق في اتخاذ القرارات.

ج- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أخطاء غير عادية أو تواطئية: لا يقل هذا الفرض عن الفرض السابق في جعل عملية التدقيق المحاسبي اقتصادية وعملية، حيث يثير هذا الفرض نقطه هامة وهي مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء، لذلك وجب على المدقق التركيز وتوسيع نطاق إختباراته وبذل العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات المتواطئ فيها حتى يكون الفرض ذا قيمة حقيقية.

د- وجود نظام لرقابة داخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء: إن وجود نظام للرقابة يحد من احتمال حدوث الأخطاء، ورغم كل هذا لا يستبعد إمكانية حدوثها رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

هـ- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال، حيث تعتبر المبادئ المحاسبية حسب هذا الفرض معيارا يقاس عليه مدى صدق عرض القوائم المالية، فالمراجع مطالب بتبيان ما إذا كانت هذه القوائم المالية أعدت وفق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما أن هذا الفرض يثير مشكلة تحديد مسؤولية المدقق في غياب هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة وتعويضها الأحكام الشخصية الى حد كبير.

ز- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعني هذا الفرض أنه إذا اتضح إلى مدقق الحسابات أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها، وأن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك.

⁴ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان النشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص12.

ح-يزاول مدقق الحسابات عمله كمدقق فقط: لحياد عملية التدقيق المحاسبي يمارس المدقق أثناء أدائه عمله كمدقق فقط، ويعد هذا سند أساسي لحيادة عملية التدقيق.

المطلب الثاني: معايير التدقيق المحاسبي

1- مفهوم معايير التدقيق: صبت أغلب تعريف معايير التدقيق في معنى واحد فمن بين التعاريف الواردة نذكر من أهمها: "إرشادات عامة لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤوليتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد ومتطلبات التقرير وأدلة التدقيق"⁵

كما عرفت على أنها "مقاييس الأداء التي يجب على المدققين الخارجيين الحياديين الالتزام بها عند تنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية، وبعبارة أخرى هي المقاييس التي في ضوءها يتم تقييم العمل الذي قام به المدققون وهي تعبر عن ما هو واجب تحقيقه والوسائل المستخدمة لإتمام ذلك، وتتميز تلك المعايير بأنها تمثل مقاييس للحكم على أداء المدقق كما أنها متعارف عليها بين أعضاء المهنة وتعتبر عن أداء المدقق العادي الذي يبذل العناية المهنية المعقولة"⁶

وتعرف على أنها "قوانين وأنظمة وإجراءات موضوعية من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو الهيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق"

من خلال كل ما سبق يمكن القول أن: "معايير التدقيق المحاسبي هي مجموعة من الإرشادات التي يتقيد بها المدقق أثناء قيامه بعمله، ومن خلالها يمكن الحكم على أدائه".

2-وظائف معايير التدقيق المحاسبي: وظائف معايير التدقيق المحاسبي هي مجموعة المهام التي

تؤديها معايير التدقيق ومن بين الوظائف الأساسية نذكر منها ما يلي:⁷

- تعتبر مقياس لقياس مدى التزام المدقق بمبادئ التدقيق وفروضها؛
- تعد معايير التدقيق وسيلة لتقويم الأداء المهني للمدقق؛
- تعزز من استقلالية عملية التدقيق واستقلالية المدقق؛
- توضح الإطار العام لمسؤولية المدقق وتسهل تعليم المهنة للمبتدئين؛

⁵ ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي وأحمد حامد حجاج، دار المريخ لنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2002، ص40.

⁶ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص43.

⁷ إبراهيم أحمد الصعدي، معايير الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، جامعة الكويت، المجلد 13، العدد 52، 1987، ص167.

- تعتبر وسيلة اتصال بين الأطراف المستفيدة من التدقيق؛
- تحدد محتوى والمواصفات الواجب توفرها في تقرير المدقق؛
- تحدد الصفات الواجب توفرها في المدقق؛
- تزيد من مستوى الثقة بين الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق؛
- تعتبر نموذجا يحتذى به المدقق في ممارسة مهنته؛
- توفر للمدقق أساسا موضوعيا لتقويم الذاتي.

3- ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر: جاء القانون (10-01) ليحدد مفهوم ممارسة

التدقيق المحاسبي نتناول تعريف لمحافظ الحسابات والخبير المحاسب وشركات الخبرة المحاسبية ومحافظ الحسابات وشروط ممارسة المراجعة المحاسبية في الجزائر ثم عرض لإصدارات معايير التدقيق الجزائرية

أ- تعريف محافظ الحسابات: عرف القانون (10-01) في المادة 22 محافظ الحسابات على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية وبسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"⁸

وعرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وفي مراقبة وانتظام حسابات الشركة وصحتها كما يحقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها ويتحقق محافظ الحسابات مما إذا تم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين"

ب- تعريف الخبير المحاسب: نصت المادة 18 من القانون (10-01) "يعد خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بماله الخاص، وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات"⁹

ج- شركات الخبرة المحاسبية ومحافظ الحسابات: حسب ما نصت عليه المادة 16 من القانون (10-01) وطبقا لأحكام المادة 12 من نفس القانون يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات ذات مسؤولية محدودة أو الشركات مدنية أو التجمعات ذات منفعة مشتركة، باستثناء الأشكال الأخرى

⁸ القانون (10-01) المؤرخ 29 جوان 2010 الجريدة الرسمية، العدد ، المادة 22، ص 07.

⁹ القانون (10-01) المؤرخ 29 جوان 2010 نفس المرجع ، المادة 18، الفصل الرابع، ص 06.

للشركات لممارسة مهنتهم على حدى شريطة أن يحمل كل الشركاء الجنسية الجزائرية¹⁰ وتؤول شركات الأسهم وشركات المسؤولية المحدودة حسب نص المادة (47-48) من القانون (10-01) لممارسة مهنة محافظ الحسابات أو الخبير المحاسب، عندما يشكل أعضاء المصف أو الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين أو محافظي حسابات ثلثي الشركاء على الأقل 3/2 ويمتلكون على الأقل ثلثي رأس المال.¹¹

5- عرض إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق

على غرار باقي الدول أصدرت الجزائر وزارة المالية فيها من خلال المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) أربع مقررات تتضمن معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق، حيث تبنت الجزائر 16 معيار إلى حد الآن سنعرض ما جاء في كل مقرر الحامل للمعايير الجزائرية للتدقيق حسب التسلسل الزمني كالتالي: وفق القرار 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أصدرت الجزائر المجموعة الأولى حيث جاء في المادة الأولى من هذا المقرر الذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للمراجعة وهي:¹² المعيار الجزائري للتدقيق 210 اتفاق حول أحكام مهمة المراجعة، المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية، المعيار الجزائري للتدقيق 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، المعيار الجزائري للتدقيق 580 التصريحات الكتابية.

ووفق القرار 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016:¹³ المعيار الجزائري للتدقيق 300 تخطيط مراجعة الكشوف المالية، المعيار الجزائري للتدقيق 500 العناصر المقنعة، المعيار الجزائري للتدقيق 510 مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية، المعيار الجزائري للتدقيق 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية. ووفق القرار 23 المؤرخ في 15 مارس 2017:¹⁴ المعيار الجزائري للتدقيق 520 الإجراءات التحليلية، المعيار الجزائري لتدقيق 570 استمرارية النشاط، المعيار الجزائري للتدقيق 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين، المعيار الجزائري للتدقيق 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع.

¹⁰ القانون (10-01) المؤرخ 29 جوان 2010 نفس المرجع ، الفصل السابع، المادة 46 ص09.

¹¹ القانون (10-01) المؤرخ 29 جوان 2010 نفس المرجع ، الفصل السابع، المادة 47-48 ص 09.

¹² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (300،500،510،700).

¹³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (520،570،610،620).

¹⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (520،570،610،620).

ووفق القرار 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018:¹⁵ المعيار الجزائري للتدقيق 230 وثائق التدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق 501 العناصر المقنعة اعتبارات خاصة، المعيار الجزائري للتدقيق 530 السبر في المراجعة، المعيار الجزائري للتدقيق 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

تمثلت الدراسة الميدانية في دراسة وتحليل أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تحسين ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر وذلك من خلال دراسة لعينة من ممارسي المهنة في الجزائر، حيث اعتمدت الدراسة على استمارة مصممة من أجل جمع البيانات من عينة الدراسة وتحليلها باستخدام برنامج SPSS22.

المطلب الأول: الطريقة والأدوات

1- مجتمع وعينة الدراسة: تم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية شملت مجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والعاملين في مجال التدقيق والمحاسبة في المؤسسات الاقتصادية حيث قمنا بتوزيع 67 استمارة من خلال البريد الإلكتروني والتسليم الشخصي تم استرجاع 51 استمارة وبعد التفريغ البيانات وتحليلها باستخدام SPSS22 قمنا بحساب النسب المؤوية لمتغيرات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): مواصفات عينة الدراسة

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المؤوية
المؤهل العلمي	ليسانس	30	59%
	ماستر	12	24%
	ماجستير	4	8%
	دكتوراه	5	9%
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	19	37%
	5-10 سنوات	20	39%
	أكثر من 10 سنوات	12	24%

¹⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (230،501،530،540).

72%	37	محاسبة	التخصص
27%	14	مالية	
65%	33	محافظي الحسابات	الوظيفة
16%	8	الخبراء المحاسبين	
19%	10	المحاسبين	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن أغلبية مفردات العينة حاملي شهادة ليسانس ومتوسطي الخبرة وأغلبهم أصحاب تخصص محاسبة والوظيفة التي تغلب على العينة هي وظيفة محافظ الحسابات.

2- مقياس الدراسة: مقياس ليكارت الخماسي من أكثر المقاييس استخداما لقياس آراء العينة لتوازن درجاته حيث يتحدد مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي: حساب المدى (5-1=4) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (0.8=5/4) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (1) لتحديد الخلية الأدنى.

الجدول رقم (02): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط الحسابي	1-1.79	1.8-2.59	2.6-3.39	3.4-4.19	4.2-5

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS

3- ضبط المقياس بطريقة ألفا كرونباخ: يستخدم لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الاستلانة والنسبة المقبولة إحصائيا 60% ويمكن توضيح ذلك من الجدول التالي:

الجدول رقم (03): صدق وثبات الدراسة

اسم المتغير	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: معايير التدقيق الجزائرية "المبادئ العامة والمسؤوليات"	04	0.81
المحور الثاني: معايير التدقيق الجزائرية "تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء"	04	0.92
المحور الثالث: معايير التدقيق الجزائرية "أدلة التدقيق"	04	0.89

0.93	04	المحور الرابع: معايير التدقيق الجزائرية "الاستفادة من عمل الآخرين"
0.87	04	المحور الخامس: معايير التدقيق الجزائرية "تقرير التدقيق"
0.88	20	الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنه بتطبيق ألفا كرونباخ لتأكد من ثبات الاستبانة تحصلنا على قيمة إجمالية 0.88 وأخذ محور الأول 0.81 قيمة ثابتة ومحور الثاني قيمة ثابتة 0.92 ومحور الثالث قيمة ثابتة 0.89 ومحور الرابع قيمة ثابتة 0.93 ومحور الخامس قيمة ثابتة 0.87.

اختبار الفرضيات: تمثل 16 عبارة محاور الدراسة، مقسمة إلى خمسة محاور تعمل على قياس أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على الممارسات المهنية للتدقيق المحاسبي في الجزائر، وقبل اختبار الفرضية الرئيسية نختبر الفرضيات الفرعية المكونة لها

المطلب الثاني: النتائج ومناقشتها

1- اختبار الفرضية الأولى:

H0: تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لا يعزز المبادئ العامة والمسؤوليات في مهنة التدقيق المحاسبي.

H1: تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يعزز المبادئ العامة والمسؤوليات في مهنة التدقيق المحاسبي.

الجدول رقم (04): اختبار الفرضية الأولى

عبارات المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	اتجاه الإجابة
تساعد المعايير الجزائرية للتدقيق مدقق الحسابات في معالجة الإخلال بتطبيق معايير التدقيق.	3,97	0.87	65,11	موافق
تحمل المعايير الجزائرية للتدقيق مراجع الحسابات مسؤولية القبول بشروط التكليف بالمهمة.	3,45	0,66	52,50	موافق
تحدد المعايير الجزائرية للتدقيق الشروط المسبقة لقبول التكليف بالمهمة لمراجع الحسابات.	3,83	0,78	41,99	موافق
تسهل المعايير الجزائرية للتدقيق توثيق عملية التدقيق للمدقق الحسابات.	3,91	0,63	59,84	موافق
المجموع	3.89	0.59	60.19	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول السابق اختبار الفرضية الأولى من خلال اختبار T عند مستوى الدلالة (0.05) حيث أظهر الاختبار دلالة معنوية (0.000) والمتوسط الحسابي للمحور الأول يساوي 3.89 بانحراف معياري 0.59 وهو ما يثبت توجه الإجابات نحو الموافقة وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي أن "تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يعزز المبادئ العامة والمسؤوليات في مهنة التدقيق المحاسبي"

2: اختبار الفرضية الثانية:

H0: تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لا يساعد مدقق الحسابات على تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء.

H1: تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يساعد مدقق الحسابات على تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء.

الجدول رقم (05): اختبار الفرضية الثانية

عبارات المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة T	اتجاه الإجابة
توضح المعايير الجزائرية للتدقيق كيفية بناء خطة التدقيق.	3.95	0,75	67,52	موافق
تضمن المعايير الجزائرية للتدقيق بناء خطة سليمة للتدقيق المتكرر.	3.87	0,78	43,00	موافق
تساعد المعايير الجزائرية للتدقيق في عملية التخطيط للتدقيق المتكرر.	3.50	0,61	56,07	موافق
تضمن المعايير الجزائرية للتدقيق مرونة في التعامل مع التغيرات التي تطرأ في خطة التدقيق.	3.87	0,80	59,70	موافق
المجموع	3.65	0.71	66.51	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح لنا من خلال الجدول السابق لاختبار الفرضية الأولى من خلال اختبار T عند مستوى الدلالة (0.05) حيث أظهر الاختبار دلالة معنوية (0.000) والمتوسط الحسابي للمحور الأول يساوي 3.65 بانحراف معياري 0.71 وهو ما يثبت توجه الإجابات نحو الموافقة وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي أن "تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يساعد على تقييم الخطر والاستجابة للأخطاء"

3- اختبار الفرضية الثالثة:

H0: تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لا يمكن مراجع الحسابات من الحصول على أدلة التدقيق الكافية.

H1: تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يمكن مراجع الحسابات من الحصول على أدلة التدقيق الكافية.

الجدول رقم (06): اختبار الفرضية الثالثة

عبارات المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة T	اتجاه لإجابة
تساعد المعايير الجزائرية للتدقيق مدقق الحسابات من معرفة مصادر الحصول على أدلة إثبات كافية.	3.84	0,55	71,11	موافق
تمكن المعايير الجزائرية للتدقيق مدقق الحسابات من معرفة الإجراءات الكفيلة بتوفير أدلة إثبات كافية.	3.91	0,83	41,53	موافق
تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق مدقق الحسابات في كيفية استخدام السبر لإنجاز إجراءات المراجعة.	3.87	0,79	63,18	موافق
تحدد المعايير الجزائرية للتدقيق لمراجع الحسابات التزاماته اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات.	3.51	0,82	49,52	موافق
المجموع	3.81	0.65	86.65	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS

حسب الجدول السابق يتضح لنا من خلال الجدول السابق لاختبار الفرضية الأولى من خلال اختبار T عند مستوى الدلالة (0.05) حيث أظهر الاختبار دلالة معنوية (0.000) والمتوسط الحسابي للمحور الأول يساوي 3.81 بانحراف معياري 0.65 وهو ما يثبت توجه الإجابات نحو الموافقة وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي أن "تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يمكن مدقق الحسابات من الحصول على أدلة التدقيق الكافية"

4- اختبار الفرضية الرابعة:

H0: تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لا يساعد مدقق الحسابات في الاستفادة من عمل الآخرين.

H1: تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يساعد مدقق الحسابات في الاستفادة من عمل الآخرين.

الجدول رقم (07): اختبار الفرضية الرابعة

عبارات المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة T	إتجاه الإجابة
----------------------	-----------------	-------------------	----------	---------------

محاييد	27,75	0.78	3,31	تحدد المعايير الجزائرية للتدقيق مسؤولية كل من مدقق الحسابات والخبير.
موافق	33,47	0.91	3,84	تسهل المعايير الجزائرية للتدقيق الاستعانة بالخبير.
موافق	41,45	0,93	3,50	تعمل المعايير الجزائرية للتدقيق على تقييم أعمال الخبير المعين.
موافق	47,77	1,89	3,61	تحدد المعايير الجزائرية للتدقيق العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي
موافق	49.87	0.71	3.41	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول السابق لاختبار الفرضية الرابعة من خلال اختبار T عند مستوى الدلالة (0.05) حيث أظهر الاختبار دلالة معنوية (0.000) والمتوسط الحسابي للمحور الأول يساوي 3.41 بانحراف معياري 0.71 وهو ما يثبت توجه الإجابات نحو الموافقة وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي أن "تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يساعد مدقق الحسابات في الاستفادة من عمل الآخرين"

5: اختبار الفرضية الخامسة:

H0: تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لا يساعد مدقق الحسابات في تقديم تقرير ملائم.

H1: تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يساعد مدقق الحسابات في تقديم تقرير ملائم.

الجدول رقم (08): اختبار الفرضية الخامسة

عبارات المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة T	اتجاه الإجابة
تساعد المعايير الجزائرية للتدقيق مدقق الحسابات في تأسيس رأي حول عملية مدقق القوائم المالية.	3.88	0.84	48.45	موافق
تحدد المعايير الجزائرية للتدقيق شكل التقرير لمدقق الحسابات.	3.69	0.97	52.35	موافق
تحدد المعايير الجزائرية للتدقيق مضمون التقرير لمراجع الحسابات.	3.57	0.66	44.65	موافق

محايد	39.45	0.72	3.09	تلتزم المعايير الجزائرية للتدقيق مدقق الحسابات بالاعتماد على جميع العناصر المقنعة في تشكيل رأيه حول الكشوفات المالية.
موافق	59.43	0.89	3.64	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول السابق لاختبار الفرضية الرابعة من خلال اختبار T عند مستوى الدلالة (0.05) حيث أظهر الاختبار دلالة معنوية (0.000) والمتوسط الحسابي للمحور الأول يساوي 3.64 بانحراف معياري 0.89 وهو ما يثبت توجه الإجابات نحو الموافقة وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي أن "تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يساعد مدقق الحسابات في تقديم تقارير ملائم" **اختبار الفرضية الرئيسية:** في الجدول التالي نتائج الفروض الفرعية لمحاور الدراسة الخمس نجري اختبار T حيث أن:

H0: تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) لا يحسن من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي.

H1: تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) يحسن من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي.

الجدول رقم (09): اختبار الفرضية الرئيسية

قرار الفرضية	القيمة المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فرضيات الدراسة
مقبولة	83.72	0.59	3.89	الفرضية الأولى
مقبولة	66.51	0.71	3.65	الفرضية الثانية
مقبولة	86.65	0.65	3.81	الفرضية الثالثة
مقبولة	49.87	0.71	3.41	الفرضية الرابعة
مقبولة	43.59	0.89	3.64	الفرضية الخامسة
مقبولة	74.15	0.65	3.69	الفرضية الرئيسية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول السابق واختبار الفرضيات الفرعية الخمس للفرضية الثالثة نلاحظ أن جميع قيم T المحسوبة أكبر من الجدولية ومستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05 وهو ما يؤكد توجه الإجابات نحو

الموافقة وبالتالي نرفض الفرضية الصفيرية ونقبل الفرضية البديلة " تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يحسن من ممارسة مهنة التدقيق محاسبي في الجزائر".

الخاتمة:

بعد عرض الدراسة النظرية والميدانية بهدف معالجة إشكالية البحث من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين، وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم البحث إلى جزأين، جزء نظري يتضمن الجانب النظري لدراسة حيث تم تخصيصه للأصول النظرية لتدقيق المحاسبي من حيث المفهوم والفروض، كما تم التطرق إلى المعايير الجزائرية للتدقيق وهذا من خلال تعريفها وأهم وظائفها وإصدارتها، تم أيضا التعرض إلى الممارسة المهنية للتدقيق في الجزائر من خلال القوانين المنظمة لها.

بينما تمثل الجزء الثاني تطبيقي في دراسة ميدانية للمعرفة مدى تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على الممارسة المهنية لتدقيق المحاسبي في الجزائر من خلال استقصاء مجموعة من المهنيين، وذلك بداية بتحديد مجتمع وعينة الدراسة مرورا بالاختبارات الإحصائية وصولا إلى النتائج ومناقشتها.

مما سبق وعلى ضوء معالجة الموضوع وتحليله لمختلف الجوانب في جزئه النظري والتطبيقي توصلنا إلى نتائج التالية:

- ✓ هناك ترسانة كبيرة من القوانين تحكم وتنظم المهنة في الجزائر غير أن كثرة في إصدار القوانين والتشريعات والتغيير فيها من حين إلى آخر قد انعكس سلبا على تطور المهنة في الجزائر.
- ✓ هناك صعوبة في تطبيق بعض المعايير الجزائرية لتدقيق نظرا لارتباطها بمعايير ذات علاقة لم تصدر بعد.

- ✓ تطبيق معايير التدقيق الجزائرية (NAA) يسهل للمؤسسات والشركات الجزائرية الولوج إلى البيئة المالية والاقتصادية العالمية من خلال إعداد والمصادقة على قوائم مالية لها قبول على المستوى الدولي.
- ✓ وافقت عينة الدراسة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) يعزز المبادئ والمسؤوليات في ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي.

- ✓ أجمعت وحدات عينة الدراسة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) يساعد مدقق الحسابات في تقييم الأخطار والاستجابة للأخطاء الجوهرية.

- ✓ أظهرت نتائج الدراسة الميدانية حسب آراء عينة مراجعي الحسابات على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) يساعد مراجع الحسابات في الحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة.
- ✓ أجمعت وحدات عينة الدراسة على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) تمكن مراجع الحسابات من الاستفادة من أعمال الآخرين.
- ✓ أسفرت الدراسة الميدانية على اتفاق عام بين مدقق الحسابات على أن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) يضيف إلى تقديم نتائج التدقيق في تقرير كافي وملائم.
- بناء على النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة نقدم جملة من المقترحات التي نراها ضرورية لتطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر:
- ✓ ضرورة مراجعة القوانين والمعايير بشكل مستمر لتأكد من مواكبتها لتغيرات الحاصلة في مهنة التدقيق المحاسبية.
- ✓ تشكيل لجنة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة تعنى بمراجعة تقارير التدقيق والتأكد من مدى الإلتزام بمعايير التدقيق الجزائرية.
- ✓ توفير الإصدارات التفسيرية والتعديلية لمعايير التدقيق الجزائرية.
- ✓ ضرورة الاستفادة من التجارب الدولية في تبنيها لمعايير التدقيق الدولية من خلال إصدارها للمعايير التدقيق المحلية اختصار للوقت وتجنباً للأخطاء.

قائمة المراجع:

- ❖ القانون (10-01) المؤرخ 29 جوان 2010 الجريدة الرسمية، العدد42، المواد-18-46-22-47.
- ❖ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- ❖ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005
- ❖ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان النشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.

- ❖ ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسـطي وأحمد حامد حجاج، دار المريخ لنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2002.
- ❖ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- ❖ إبراهيم أحمد الصعيدي، معايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، جامعة الكويت، المجلد 13، العدد 52، 1987.
- ❖ JEAN CHARLES BECOUR ET HENRI BOUQUIN, AUDIT OPERATIONNEL, PARIS ECONOMICA, 3EDITION, PARIS, 2008.
- ❖ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (300،500،510،700).
- ❖ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (520،570،610،620).
- ❖ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (520،570،610،620).
- ❖ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية (230،501،530،540).