

مدى كفاية المعيار الجزائري AA500 لدى أصحاب مهنة التدقيق المحاسبي-المحددات والمرتكزات-

The adequacy of the Algerian AA500 standard among the holders of the audit profession-the determinants and the fulcrums-

ط.د. قندوزي تومي^{1*}، أ. د. عجيلة محمد²

¹ جامعة غرداية، (الجزائر)، guendouzi.toumi@univ-ghardaia.dz

مخبر: التطبيقات الكمية والنوعية للارتقاء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي بالمؤسسات الجزائرية

² جامعة غرداية -الجزائر، adjila@univ-ghardaia.dz

تاريخ النشر: 2021/06/30

تاريخ القبول: 2021/06/06

تاريخ الاستلام: 2021/04/30

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لجميع جوانب التدقيق لاستخلاص عناصر مقنعة تتميز بخاصية الكفاية والملاءمة، ومعرفة أهم الأسباب التي أدت إلى عدم الاعتماد على المعيار المحلي واللجوء إلى معيار الدولي وهذا من خلال آراء أصحاب المهنة، وقد تمت باستقصاء عينة من ذوي أصحاب المهنة من خبراء محاسبة ومحافظي حسابات.

وخلصت الدراسة إلى أن المعيار المعمول به في الوسط المهني هو المعيار الدولي وهذا راجع إلى عدم كفاية المعيار المحلي الذي ركز على الجانب النظري دون الجانب الميداني (البيئة المحاسبية)، بالرغم من تنظيم مهنة المحاسبة بقانون 10-01.

الكلمات المفتاحية: معيار المحلي 500، معيار الدولي 500، عناصر مقنعة، سلامة نظام الرقابة الداخلية.

تصنيف JEL: M42

*المؤلف المرسل

Abstract:

This study aims to determine the adequacy of the Algerian audit standard 500 for all aspects of auditing to draw convincing elements characterized by competence and appropriateness, and to know the most important reasons that led to the failure to rely on the local standard and resort to the international standard through the opinions of the professionals, and was surveyed by a sample of professionals of accounting experts and accounting governors.

The study concluded that the standard in the professional environment was the international standard and this was due to the inadequate local standard that focused on the theoretical side below the field side (accounting environment), despite the regulation of the accounting profession by law 10-01.

Keywords: Local standard 500, international standard 500, compelling elements, integrity of internal control system

Classification (Jel): M42

1. مقدمة :

علمنا اليوم الذي يتميز بالعمولة التي غزت الحدود ، و أصبحت دقة المعلومة و شفافيتهما من أهم الركائز التي يعتمد عليها من أجل التنمية و الرقي و النهوض بالمجتمعات ، يستوجب التأكد من صحة المعلومات وجود أطراف معينة لذلك، و من بينهم المدققون الخارجيون الذين هم بحاجة إلى معايير ترشدهم و قوانين تقوم بتنظيمهم ، من هنا توجب على الدول استنباط معايير دولية للتدقيق تحظى بالقبول العام والمعايير ما هي إلا طريق ومنهاج يسير وفقه المدقق ، من أجل التأكيد من صحة و مصداقية القوائم المالية ومدى شفافيتهما و خلوها من الأخطاء الجوهرية ، و من هذا المنطلق تم إصدار معايير التدقيق الدولية بغية سد الثغرات التي يمكن أن يقع فيها المدقق و مساندة أصحاب المهنة لإبداء رأيهم الفني المحايد .

انتهجت الجزائر نفس الطريق من خلال إصلاح مهنة المحاسبة أولا بتغيير النظام المحاسبي المالي، ثم إصدار قانون 01-10 من أجل إصلاح المهنة واستحداث هيئات تشرف عليها، وإصدار عدة مراسيم تنفيذية وصولا إلى الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية بـ ستة عشر معياراً، ومن بين هذه المعايير

معيار العناصر المقنعة الذي يعتبر بمثابة المؤكد على صحة المعلومات ومدى كفايتها بغية استخلاص واستنتاج عناصر ملائمة وكافية للتأكد من صحة البيانات المالية.

1.1. مشكلة الدراسة:

من خلال ما سبق ذكره ومدى أهمية معايير التدقيق التي تعتبر بمثابة حجر أساس لعملية التدقيق وضرورة وجود معيار يستخلص من خلاله المدقق أدلة إثبات تؤكد على صحة البيانات المالية، ووجود أدلة تتميز بخاصية الملائمة والكفاية لإعداد التقرير الذي يعكس الصورة الحقيقية ويضفي الشفافية على القوائم المالية وللأهمية البالغة لهذا الأخير نطرح الإشكالية التالية:

هل المعيار الجزائري للتدقيق 500 يستوفي جميع جوانب التدقيق لاستخلاص أدلة ملائمة وكافية لدى أصحاب المهنة؟

2.1. الأسئلة الفرعية:

يتفرع من الإشكالية الرئيسية أعلاه الأسئلة الفرعية التالية:

- هل الإصلاحات التي طرأت على المهنة (القوانين والتشريعات) تساهم في تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 500؟

- هل المعيار الجزائري للتدقيق 500 كافي لاستخلاص أدلة ملائمة وكافية دون اللجوء إلى نظيره الدولي؟

3.1. فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم وضع الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: قانون 10-01 يساهم في تطبيق معيار الجزائري للتدقيق 500.

الفرضية الثانية: عدم كفاية المعيار الجزائري للتدقيق 500 لجميع نواحي التدقيق يؤدي إلى الاستعانة بنظيره الدولي.

الفرضية الثالثة: شمولية معيار التدقيق الدولي 500 أدى إلى تجاهل المعيار الجزائري وعدم العمل به لدى الأوساط المهنية.

4.1. أهمية الدراسة: تتمحور أهمية الدراسة في معرفة مدى كفاية معيار العناصر المقنعة لدى

أصحاب المهنة، وهذا من خلال الدور الهام الذي يقدمه للمدقق لإضفاء المصداقية والشفافية على عدالة القوائم المالية التي تعكس لنا الواقع الحقيقي للاقتصاد الوطني.

5-1 منهج الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي، الذي يمكننا من تحديد الاختلال الواقع بين أصحاب المهنة وتطبيق هذا الأخير على أرض الواقع.

6-1 الدراسات السابقة:

دراسة باللغة العربية: بصري ريمة قدمت دراسة بعنوان "دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي -دراسة حالة المعيار رقم 500 العناصر المقنعة- مفادها أن الجزائر انتهجت إصلاح مهنة المحاسبة بتبني نظام محاسبي مالي جديد (SCF) بخلاف المخطط المحاسبي (PCN) كونه غير مساير للتوجهات الاقتصادية و مواكبة الدول في سعيها لمواكبة الممارسات المحاسبية الدولية مع المعايير الدولية وقد تم إصدار عدة قوانين وتشريعات لتنظيم مهنة التدقيق من خلال إصدار قانون 01-10 وكذلك إصدار معايير تدقيق جزائرية مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA) ، وتم التركيز في الدراسة على المعيار الجزائري العناصر المقنعة 500 وبتسليط الضوء على أوجه التشابه والاختلاف بين المعيار الجزائري ونظيره الدولي ، وخلصت الدراسة أن المعيار الجزائري لم يتبع تفسيرات التي توضح المعيار وكيفية تطبيقه كما هو الحال بالنسبة للمعيار الدولي ، غير أن هناك توافق شبه كلي في مضمون المعيارين في حين برزت الاختلافات في غالبية المصطلحات. (ريمة، 2008، الصفحات 137-148)

دراسة الأجنبية : Augustine, O. Enofe, Chijioke Mgbame, Lucky, G.

Odeyile & Kinglsey Kuegbe جاءت الدراسة بعنوان " Impact of Audit Evidence on Auditor'S Report الحسابات" أدت الفصائح الأخيرة إلى ضرورة التأكد من صحة القوائم المالية من خلال التشكك المهني ، الذي تؤكد عليه المعايير المهنية من تقييم نقدي لأدلة التدقيق، وتمحورت مشكلة الدراسة حول مدى تأثير وجود الأدلة الكافية لمراجعة الحسابات وعن وجود علاقة بين أثر موثوقية أدلة المراجعة على تقرير مراجعة الحسابات وخلصت الدراسة أن عملية التدقيق تتأثر بمدى الحصول على الأدلة. ويتم تقييمها باستخدام إجراءات مختلفة (التفتيش، الملاحظة، التحقيق، التأكيد، إعادة الحساب، إعادة الأداء..... إلخ)، وهذا من أجل التوصل إلى رأي يؤكد صحة المعلومات التي تتميز بخاصيتين (كافية ومناسبة) .

2. الإطار النظري للدراسة:

1.2. عموميات حول أدلة التدقيق:

سنتطرق فيما يلي إلى عموميات حول أدلة التدقيق، التي تعتبر حجر الأساس للتأكد من صحة البيانات المالية ومدى عدالتها من خلال التمهيص والتحقق واستخراج أدلة ذات خصائص ملائمة وكافية كالآتي:

1.1.2. مفهوم أدلة الإثبات:

تعرف أدلة الإثبات على أنها: «أدلة الإثبات في المراجعة هي استنباط المراجع نتيجة من أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة الحقائق تمكنه من استخلاص رأي في مسألة معينة وإقناعه بالإفصاح عن هذا الرأي". (الصباغ، 2006، صفحة 179)

يقصد بأدلة الإثبات "كل المعلومات المستخدمة بواسطة المراجع في الوصول إلى استنتاجات لتكون أساساً لرأيه المهني، وتشمل السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى المؤيدة للقوائم المالية". (بركات، 2011، صفحة 226)

تعرف أدلة الإثبات بنشرة معايير التدقيق للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أنها كل المعلومات التي يستعملها مدقق الحسابات للتوصل إلى استنتاجات يستند عليها لإصدار رأيه، وتشمل كل المعلومات التي تتضمنها السجلات المحاسبية المستعملة لإعداد القوائم المالية وغيرها من المعلومات (https://www.aicpa.org، 2021).

يمكن القول بأن أدلة الإثبات هو كل ما يمكن أن يستنبطه المدقق باستعمال آليات البحث والتمهيص لاستخلاص وقائع اقتصادية تم حدوثها وتبويبها وفق المعايير المعمول بها.

2.1.2. خصائص أدلة التدقيق:

تمحور أدلة التدقيق بخاصيتين أساسيتين وهما أدلة مناسبة وكافية:

1.2.1.2. كفاية الأدلة:

أما الكفاية لغويا فهي من [كفى يكفي] إذا قام الفرد بالأمر، يقال استكفيتها أمرا فكفايته، ويقال: كفاك هذا الأمر أي حسبه وكفاك هذا الشيء ... وكفى الرجل كفاية فهو كاف وكُفِيَ... الكفاية فيها استغناء وحصول الاكتفاء أو الارتواء ماديا كان أو معنويا، فالكفاية في هذا المعنى في اللغة العربية تدل على حصول الكفاية من الشيء مع القابلية للنماء والزيادة. (الرحمان، 2005، صفحة 22)

وجاء في معجم متن اللغة: والكفاية ما به سد الخلة وبلوغ المراد. (رضا، 1960، صفحة 87) ويتعلق ذلك بكمية الأدلة التي يتم جمعها للتحقق من مصداقية تأكيدات الإدارة والمتعلقة بالبيانات المالية، وترتبط كمية الأدلة بتقدير المدقق لها وبحكمه المهني ولكن من خلال مجموعة من العوامل هي: (رفاعه، 2018، الصفحات 68-69)

- توقعات المدقق عن التحريفات في البيانات المالية.
- قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية؛
- المادية ومستوى المادية؛
- طبيعة البند أو النشاط الذي يقوم به المدقق بتدقيقه والمخاطر المتوارثة له؛
- العوامل الاقتصادية فالوقت والتكلفة عوامل مهمة في عمل المدقق وتؤثر بهذه المهمة؛
- حجم وخصائص المجتمع فالمجتمع الكبير عادة ما يحتاج لأدلة أكثر من المجتمع الصغير.

2.2.1.2. ملائمة الأدلة:

وتنقسم ملائمة الأدلة إلى مفهومي هامين: ((kaplan.co.uk)، 2021)

— موثوقية:

وينبغي أن يحاول مراجعو الحسابات دائما الحصول على الأدلة من أكثر المصادر موثوقية، وتعتبر الأدلة أكثر موثوقية عندما تكون:

- الحصول عليها من مصدر خارجي مستقل.
- توليد داخلي ولكن يخضع لرقابة فعالة؛
- الحصول عليها مباشرة من قبل مراجع الحسابات:

• في شكل وثائقي. • في شكل أصلي.

وبشكل عام، كلما كانت الأدلة أكثر موثوقية كلما قل احتياجها لمراجع الحسابات. غير أن العكس ليس صحيحا بالضرورة: فإذا كانت الأدلة غير موثوقة فلن تكون مناسبة أبدا لمراجعة الحسابات، بغض النظر عن المبلغ الذي يتم جمعه.

– الأهمية:

لكي تكون أدلة مراجعة الحسابات ذات صلة، يجب أن تعالج هدف/الغرض من أي إجراء.

على سبيل المثال:

الحضور في جرد المخزون يوفر لنا مثالا جيدا على مدى ملائمة الإجراءات خلال عد مراجع الحسابات ينظر في العلاقة بين سجلات المخزون المادي، على النحو التالي:

- تحديد أصناف المخزون المادي واقتفاء أثرها في سجلات الجرد للتأكد من اكتمال السجلات المحاسبية؛

- تحديد الأصناف في سجل المخزون واقتفاء أثرها على المخزونات المادية للتأكد من وجود أصول المخزون.

وفي حين أن الإجراءات قد تكون متشابهة في طبيعتها، فإن الغرض منها (ومدى أهميتها) هو اختبار تأكيدات مختلفة فيما يتعلق بأرصدة المخزون.

2.2. الإصحاحات التي طرأت على مهنة التدقيق في الجزائر:

2.2.1. نبذة تاريخية عن التدقيق في الجزائر:

أقدمت الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في الجزائر (المجلس الوطني للمحاسبة CNC) بخطوة هامة في مجال التدقيق من خلال تبني معايير جزائرية للتدقيق، إذ أن التفكير في إصدار هذه المعايير لم يكون وليد اليوم وإنما انبثق من خلال إصلاح محاسبي تمثل في تصميم نظام محاسبي جديد (SCF)، أين تم تشكيل لجنة سميت حسب القانون 07-11 بلجنة تقيس الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية، و التي كانت مكلفة بإتمام عملية الانتقال من المخطط الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وفي 2009 اقترح أعضاء هذه اللجنة بإنشاء معايير تدقيق وطنية، إلا أن القانون 10-01 الصادر في سنة 2010 المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد أبطأ هذا المشروع، كما تناول التقرير الذي صدر عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في إطار تقييم و تحيين القانون 10-01 إنشاء لجنة سميت ب "Ad Hoc" سنة 2014 متفرعة من CNC . (أسامة، 2018، الصفحات 449-473)

2.2.2. المعايير الجزائرية للتدقيق NAA:

تم إصدار 16 معيار من خلال أربع مقررات وزارية وهي كالتالي:

- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالاتي (210-505-560-580)؛
- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالاتي: (300-500-510-700)؛
- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 ديسمبر 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالاتي:(520-570-610-620)؛
- المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق وضع حيز التنفيذ أربعة معايير كالاتي:(230-501-530-540).

3.2. مقارنة بين معيار التدقيق الجزائري 500 ونظيره الدولي:

1.3.2. عرض معيار الجزائري للتدقيق 500 (العناصر المقنعة):

نركز في هذا العرض على أهم ما جاء في طيات هذا المعيار من خلال النقاط التالية
(jimdofree.com)، (2021):

- يهدف هذا المعيار إلى تحديد أهم الإجراءات اللازمة التي يقوم بها المدقق من أجل تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق بطريقة تمكنه من الحصول على ما يكفي من العناصر المقنعة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها في تأسيس رأيه؛
- يوضح المعيار أهم المفاهيم المتعلقة بجمع العناصر المقنعة من حيث الكفاية والملائمة ومدى الارتباط بين الكم والنوعية لجمع عدد كافي من العناصر المقنعة تتميز بمصداقية المعلومة؛
- دلالة ومصداقية العناصر المقنعة تكمن في نوعية كل عنصر بدلالة ومصداقية المعلومات التي قامت عليها وقد تكون المعلومات الناتجة عن إجراءات التدقيق تتعين بتأكيدات معينة وليست كذلك لتأكيدات أخرى؛
- تكمن مصداقية المعلومات بمصدرها وطبيعتها.

2.3.2. عرض المعيار الدولي 500 أدلة الإثبات:

احتوى هذا المعيار على عدة إجراءات تحليلية يقوم بها المدقق لاستنباط أدلة إثبات يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات لكمية ونوعية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية تدقيق البيانات المالية وإجراءات الحصول على هذه الأدلة؛
- إن اجتهاد المدقق حول كفاية وملائمة أدلة الإثبات تتأثر بعوامل عدة منها؛
- البيانات المالية الصادرة عن الإدارة يمكن تصنيفها كما يلي: الوجود، الحقوق، الحدوث، الاكتمال، التقييم، القياس العرض والإفصاح.؛
- تركز موثوقية أدلة الإثبات بمصادر داخلية وخارجية؛
- يتأثر تدقيق القطاع العام بالإطار التشريعي وبالقرارات أو بالأوامر الوزارية ذات العلاقة ويعود إلى اجتهاد المدقق.

3.3.2. أوجه التشابه والاختلاف بين معيار التدقيق الجزائري 500 ونظيره الدولي:

هناك عدة نقاط تتشابه وتختلف في كلا المعيارين بينما أردنا أن نركز على أهم النقاط التي

تساعد في هاته الدراسة وهي مبينة في الجدول التالي:

جدول 1: أوجه التشابه والاختلاف بين معيار التدقيق الجزائري 500 ونظيره الدولي.

البيان	
<ul style="list-style-type: none"> - نفس التقييم في كلا المعيارين 500؛ - الكم له علاقة وطيدة بالتنوع في جمع أدلة الإثبات؛ - المفاهيم التي احتوى عليها معيار التدقيق الجزائري والدولي نفسها؛ - أهمية المصادر الخارجية من حيث الموثوقية. 	أوجه التشابه
<ul style="list-style-type: none"> - المعيار الجزائري 500 اهتم بالمصادر الخارجية، بينما المعيار الدولي أعطى الاهتمام بالمصادر الخارجية والداخلية بنفس الأهمية؛ - تختلف صياغة العبارات في المعيارين وهذا راجع إلى الترجمة؛ - ركز المعيار الدولي على أهمية سلامة نظام الرقابة الداخلية ودوره في استنباط أدلة إثبات عكس نظيره الجزائري؛ - أهمية العرض والإفصاح تم توضيحها في المعيار الدولي ولم يتطرق إليها في المعيار الجزائري. 	أوجه الاختلاف

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معيار الجزائري للتدقيق 500 ونظيره الدولي

3. الدراسة الميدانية:

تم الاعتماد على استمارة مصممة من أجل جمع البيانات من أفراد عينة الدراسة، هذا باستخدام النماذج الإحصائية " AMOS24 «SPSS26»

1.3. منهجية الدراسة الميدانية:

1.1.3. عينة الدراسة:

وجه الاستبيان إلى الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المزاويلين للمهنة، وبخصوص عينة الدراسة فقد تم اختيارها عشوائية، وتم توزيع 40 استمارة بين الاستبيان العادي و الاستبيان الالكتروني، وقمنا باسترداد 38 استمارة تم فرز 34 استمارة قابلة للتحليل، وتم إلغاء 4 بسبب عدم صلاحيتها للتحليل. والجدول التالي يوضح البيانات الشخصية لعينة للدراسة:

جدول 2: البيانات الشخصية لعينة الدراسة

المعلومات العامة	البيان	التكرار	النسبة المئوية %
المستوى الوظيفي	خبير محاسبي	11	32,4%
	محافظ حسابات	23	67,6%
المؤهل العلمي	دكتوراه	03	8,8%
	ماجستير	03	8,8%
	ماستر	13	38,2%
	ليسانس	15	44,2%
الخبرة المهنية	أقل من 10 سنوات	03	8,8%
	من 10 إلى 20 سنوات	14	41,2%
	أكثر من 20 سنة	17	50%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS 26)

2.1.3. 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 آخر من التوزيعات الاحتمالية. هناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع، منها على سبيل المثال: طريقة اختبار Kolmogorov-Smirnov وطريقة

حساب معاملي الالتواء والتفطح وطريقة اختبار، Shapiro-Wilk يستخدم اختبار Kolmogorov-Smirnov إذا كان عدد العينة أكبر من 50، أما اختبار Shapiro-Wilk فيستخدم إذا كان عدد العينة أقل من 50، وعلى إثر اختبار توزيع بيانات إجابات العينة على كل محور تحصلنا على النتائج التالية:

جدول 3: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (Tests of Normality)

نتيجة الاختبار حول بيانات كل محور	Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov			Teste of Normality
	Sig.	Df	Statistic	Sig.	Df	Statistic	
يتبع التوزيع الطبيعي	,98 5	34	,990	,200*	34	,073	اختبار توزيع بيانات المحور 01
يتبع التوزيع الطبيعي	,23 0	34	,959	,200*	34	,093	اختبار توزيع بيانات المحور 02
يتبع التوزيع الطبيعي	,46 5	34	,970	,200*	34	,119	اختبار توزيع بيانات المحور 03
يتبع التوزيع الطبيعي	,17 5	34	,955	,200*	34	,103	اختبار توزيع بيانات المحور 04
قاعدة: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ أو (مستوى المعنوية SIG) أكبر من 0.05 فإن البيانات تتبع توزيع طبيعي							

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS 26)

2.3. أساليب التحليل الإحصائي:

1.2.3. معامل ألفا كرونباخ:

جدول 4: معامل الصدق والثبات ألفا كرونباخ.

Reliability Statistics		
Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,739	,712	4

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS 26)

نظرا للأهمية البالغة التي تترتب على الصدق والثبات في أي دراسة ومن خلال الجدول يتضح لنا أن نسبة ألفا كرونباخ هي 73,9% ، وهو ما يعني أنها نسبة جيدة تصلح لأغراض البحث كونها أعلى من النسبة المقبولة والتي تبلغ 60%.

2.2.3. اختبار الفرضيات:

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الوسط الحسابي والانحرافات المعيارية واختبار T،

وكانت النتائج كما يلي:

1.2.2.3. اختبار الفرضية الأولى:

للتأكد من صحة أو عدم صحة الفرضية الأولى، يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول 5: نتائج اختبار الفرضية الأولى

المحور	عدد الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
قانون 01-10 وتأثيره على جمع العناصر المقنعة	07	2,2353	0,58942	22,113	0,000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS 26)

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول الفقرات،

أن القانون 01-10 يساهم في تطبيق معيار الجزائري (NAA 500) فقد بلغ المتوسط الحسابي (2,2353) بانحراف معياري (0,58924)، وقيمة T المحسوبة بلغت (22,113) وقيمة (SIG =0,000) وهي

أقل من مستوى الدلالة (0,05) مما يؤكد صحة الفرضية الاولى القائلة: أن قانون 10-01 يساهم في تطبيق معيار العناصر المقنعة.

2.2.2.3. اختبار الفرضية الثانية:

جدول 6: نتائج اختبار الفرضية الثانية

المحور	عدد الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
مدى قابلية معيار العناصر المقنعة لدى أصحاب المهنة	07	2,4496	0,37900	37,687	0,000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS 26)

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول الفقرات، حول مدى قابلية معيار العناصر المقنعة لدى أصحاب المهنة فقد بلغ المتوسط الحسابي (2,4496) بانحراف معياري (0,37900) وتم تحديد قيمة T المحسوبة (37,687) وقيمة (SIG =0,000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0,05) مما يؤكد صحة الفرضية الثانية القائلة: عدم كفاية معيار الجزائري للتدقيق (NAA500) لجميع نواحي التدقيق يؤدي إلى الاستعانة بنظيره الدولي.

3.2.2.3. اختبار الفرضية الثالثة:

جدول 7: نتائج اختبار الفرضية الثالثة

المحور	عدد الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
شمولية المعيار الدولي 500	07	1,8697	0,64788	16,828	0,000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS 26)

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول الفقرات، حول مدى شمولية المعيار الدولي 500 ومدى إلمامه بجميع عناصر التدقيق لجمع عدد كافي من الأدلة، فقد بلغ المتوسط الحسابي (1,8697) بانحراف معياري (0,64788)، وتم تحديد قيمة T المحسوبة (16,828) وقيمة (SIG =0,000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0,05) مما يؤكد صحة الفرضية الثالثة

القائلة: شمولية معيار التدقيق الدولي 500 أدى إلى تجاهل المعيار الجزائري وعدم العمل به لدى الأوساط المهنية.

3.3. دراسة العلاقة بين المتغيرات وتحليل المسار:

1.3.3. العلاقة بين المتغيرات: Corrélation

لمعرفة العلاقة بين المتغيرات تم استخراج النتائج من برنامج SPSS26 ، كما هو موضح في

الجدول التالي:

جدول 8: نتائج العلاقة بين المتغيرات(المحاور)

Inter-Item Corrélation Matrix				
مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب المهنة	شمولية المعيار الدولي 500 أثر سلبا على تطبيق نظيره الجزائري	مدى قابلية معيار العناصر المقنعة 500 لدى أصحاب المهنة	مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500 لدى أصحاب المهنة	المحاور
,391	,721	,476	1,000	قانون 01-10 وتأثيره على جمع العناصر المقنعة
-,239	,273	1,000	,476	مدى قابلية معيار العناصر المقنعة 500 لدى أصحاب المهنة
,668	1,000	,273	,721	شمولية المعيار الدولي 500 أثر سلبا على تطبيق نظيره الجزائري
1,000	,668	-,239	,391	مدى كفاية معيار التدقيق الجزائري 500

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (SPSS 26)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ علاقة طردية قوية ب 72,1 % بين قانون 10-01 وشمولية المعيار الدولي 500 مما يبين أن المعايير الدولية تأخذ حيزاً كبيراً لدى الأوساط المهنية في الجزائر من حيث التطبيق، والقوانين التي تواكب البيئة المحاسبية والتي تساهم في تطبيق هذه المعايير، أما بخصوص الدراسة فإن قابلية المعيار المحلي وعلاقته من حيث الكفاية فهي علاقة عكسية ب 23,9% وهذا ما تؤكد عليه العلاقة بين شمولية المعيار الدولي 500 وكفاية المعيار الجزائري ب 66,8 %.

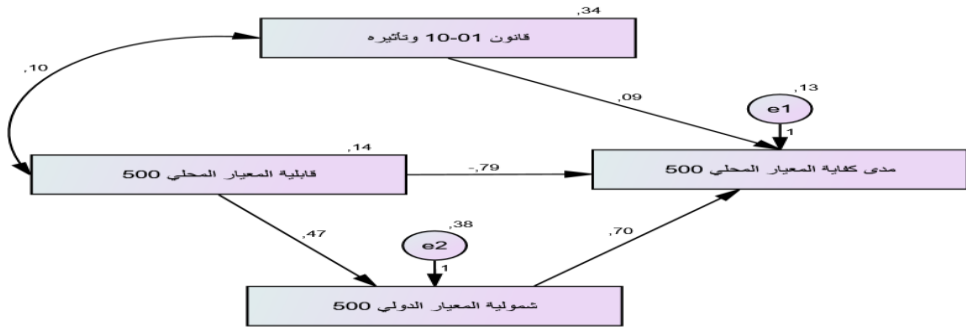
إن المعيار المعمول به في الوسط المهني هو المعيار الدولي بالرغم من تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

2.3.3. تحليل المسار:

1.2.3.3. بناء النموذج:

لبناء النموذج قمنا بتحويل البيانات إلى برنامج AMOS24 تحصلنا على الشكل التالي:

الشكل 1: يوضح مسار كل متغير



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات AMOS24.

من خلال الأرقام الموضحة في الشكل يتبين أن هناك وسيط يؤثر سلباً على كفاية المعيار الجزائري 500 ألا وهو شمولية المعيار الدولي وهذا بنسبة 70 % أما مدى كفاية المعيار المحلي لدى

الأوساط المهنية فهو بسالب 79% ولا يمكن قابلية المعيار المحلي 500 إلا بواسطة شمولية المعيار الدولي وهذا ما يؤكد أنها وساطة كلية.

2.2.3.3. تحليل النتائج:

استخراج النتائج المتحصل عليها من برنامج AMOS24 كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول 9: مدى تأثير الوسيط على المتغير التابع

P	C.R.	S.E.	Estimate	المحاور	التأثير	المحاور
,102	1,633	,286	,467	قابلية المعيار المحلي 500	<---	شمولية معيار الدولي 500
,447	,761	,124	,094	تأثير قانون 01-10	<---	كفاية المعيار المحلي 500
***	- 3,952	,199	-,786	قابلية المعيار المحلي 500	<---	كفاية المعيار المحلي 500
***	6,788	,103	,700	شمولية المعيار الدولي 500	<---	كفاية المعيار المحلي 500

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات AMOS24 .

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أننا هناك دلالة معنوية بين كفاية المعيار المحلي وقابلية المعيار المحلي لدى المهنيين ومدى تأثير شمولية المعيار الدولي 500 بدلالة معنوية أقل 0,001 وهذا ما يفسر أن شمولية المعيار الدولي أدى إلى عدم الاعتماد على نظيره المحلي، أما قانون 01-10 ليس لديه دلالة معنوية لأنه أكبر من الدلالة المعنوية 0,05.

أن المعيار المعمول به لدى المهنيين هو المعيار الدولي بالرغم من تنظيم المهنة.

4.الخاتمة:

سعت الهيئات الدولية إلى تقليل التفاوت في الأداء بين ممارسي مهنة التدقيق في معظم دول (ممثلا) IFACالعالم للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان، وفي مقدمتها الإتحاد الدولي للمحاسبين بلجنة التدقيق الدولية واللجان الأخرى المنبثقة عنه، والذي عمل على تطوير ورفع كفاءة المستوى الفني والثقافي

لممارسي المهنة، وكذا الاهتمام بتوحيد ممارسات هذه المهنة في كافة أنحاء العالم من خلال إصدار معايير التدقيق الدولية (ISA).

هذه الدراسة تبين لنا أن معيار التدقيق الجزائري ما زال بعيدا عن التطبيق الميداني لكونه لم يستوفي جميع جوانب التدقيق وبقيت القوانين التي تم سردها من طرف المنظمين للمهنة هي المهمة على العمل دون تحديد متطلبات التدقيق من جميع جوانب. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج وتوصيات كالآتي:

1.4. النتائج:

- المعيار الدولي 500 أشمل من المعيار المحلي 500؛
- تطرق المعيار الدولي إلى الجانب العملي للمهنة من خلال إبراز جميع الجوانب التي يحتاجها المدقق؛
- المعايير الدولية يمكن استخدامها كوسيط لتطبيق المعايير المحلية؛
- القوانين التي صدرت غير كافية لتطبيق المعيار المحلي 500 وهذا ما ينطبق على المعايير الأخرى التي تم إصدارها؛
- القانون 01-10 ساهم بشكل طفيف في كفاية المعيار المحلي 500؛
- التطبيق الميداني لمعيار التدقيق الجزائري 500 على أرض الواقع تشوبه صعوبة التنفيذ؛
- قانون 01-10 ساهم بتنظيم مهنة التدقيق من خلال الهيئات التي استحدثت؛
- المدقق يحتاج إلى تحديد جميع ما عليه وما ضده للقيام بالتدقيق على أكمل وجه (الاستقلالية الكاملة).

2.4. التوصيات:

- ضرورة إدراج معايير تدقيق جزائرية تواكب البيئة المحاسبية؛
- تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يساهم في مواكبة الدول المتطورة؛
- عند إصدار معايير تدقيق جزائرية من المفروض أن تحيط بجميع جوانب التدقيق مع مراعاة لتطبيقها على أرض الواقع؛
- الدورات التكوينية تساهم في تحسين أداء المدقق؛
- فتح المجال للمدققين في المساهمة عند إصدار معايير التدقيق الجزائرية؛

5. قائمة المراجع:

- الرحمان، ا. ع. (2005). الكفايات مقارنة نسقية. وجدة المملكة المغربية: الطبعة الثالثة دار الهلال.
- الصباغ، أ. ع. (2006). أساسيات المراجعة ومعاييرها Dans أ. ع. آخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، (p. 179). القاهرة: كلية التجارة.
- بركات، ع. س. (2011). أصول مراجعة الحسابات Dans ع. س. بركات، أصول مراجعة الحسابات (p. 1226). الأمين للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة.
- رضاء، ل. ا. (1960). معجم متن اللغة، موسوعة لغوية حديثة. بيروت: المجلد الخامس دار مكتبة الحياة.
- رفاعة، ت. م. (2018). أصول تدقيق الحسابات. عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- ريمة، ب. (2008). سبتمبر. (دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي. مجلة اقتصاديات المال والاعمال. pp. 148-137 ,
- أسامة، م. (2018). متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مساهمة لتوجيهات معايير تقارير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وتهيئة بيئة محاسبية ملائمة. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية.
- (jimdofree.com), S. d. (2021, 5). *Site de Rechercher ! (jimdofree.com)*. Récupéré sur Site de Rechercher ! (jimdofree.com).
- (kaplan.co.uk), S. a. (2021, 07). *Sufficient appropriate evidence (kaplan.co.uk)*. Récupéré sur Sufficient appropriate evidence (kaplan.co.uk).
- <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00326.pd>. (فيفري 2، 2021).

<https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00326.pdf>. (2021, 15 فيفري). Récupéré sur <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00326.pdf>.