



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مخبر التطبيقات الكمية والنوعية للارتقاء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي بالمؤسسات الجزائرية

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه الطور الثالث

شعبة العلوم المالية والمحاسبة تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في

البيئة المحاسبية على محافضي الحسابات

"دراسة ميدانية لعينة من محافضي الحسابات بالجنوب الشرقي الجزائري"

من إعداد الطالب: عمر الهلة

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	جامعة الانتماء	الصفة
01	محمد عجيلة	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	رئيسا
02	يوسف شرع	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
03	عبد الرؤوف عبادة	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مشرفا مساعدا
04	مسعود بن جواد	أستاذ محاضر — أ —	جامعة غرداية	مناقشا
05	بلقاسم بوفاتح	أستاذ محاضر — أ —	المركز الجامعي افلو	مناقشا
06	فؤاد صديقي	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2024



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مخبر التطبيقات الكمية والنوعية للارتقاء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي بالمؤسسات الجزائرية

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه الطور الثالث

شعبة العلوم المالية والمحاسبة تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في

البيئة المحاسبية على محافضي الحسابات

"دراسة ميدانية لعينة من محافضي الحسابات بالجنوب الشرقي الجزائري"

من إعداد الطالب: عمر الهلة

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	جامعة الانتماء	الصفة
01	محمد عجيلة	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	رئيسا
02	يوسف شرع	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
03	عبد الرؤوف عبادة	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	مشرفا مساعدا
04	مسعود بن جواد	أستاذ محاضر — أ —	جامعة غرداية	مناقشا
05	بلقاسم بوفاتح	أستاذ محاضر — أ —	المركز الجامعي افلو	مناقشا
06	فؤاد صديقي	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2024

الإهداء

إلى والدي عليه أزكى الرحمات؛

والى الوالدة أطال الله في عمرها وجعل خير هذا العمل في ميزان حسناتها؛

إلى إخوتي (محمد-عبد القادر-أحمد-مسعود-صحراوي-هنية)؛

إلى زوجتي وأبنائي أحمد ومحمد وملاك؛

إلى أصدقائي الأعزاء دون تمييز.

شكر وتقدير

إن الحمد والشكر كله لله وحده لا شريك له؛

ثم أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من:

الأستاذ المشرف يوسف شرع والأستاذ المشرف المساعد عبادة عبد الرؤوف على أكبر قدر من

الحرية لإنجاز هذا العمل وعدم ادخار أي جهد في التوجيه والتصويب والمساعدة؛

والى الأساتذة المحكمين الذين حكموا وحوكموا هذا العمل؛

إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة؛

إلى جميع من درسني عبر كل مراحل دراستي؛

إلى كل من ساعدني وخاصة: خامره الطاهر؛ بلغيث مداني؛ الزاوي محمد؛ كويسي محمد؛ طيبي عبد اللطيف؛

عجيلة محمد؛ روائي وحفص؛ بن حمدون عبد الله؛ بن حديد جيلالي؛

إلى كل من قدم لي يد العون من قريب أو من بعيد.

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل ومناقشة العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في البيئة المحاسبية الجزائرية، ويمكن تصنيف هذه العوامل بعد مناقشة الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع إلى عوامل خارجية (خصائص المعايير، المؤسسة محل التدقيق، المنظمات المهنية، التشريعات والقوانين) ؛ وعوامل داخلية (الكفاءة والتأهيل، الخبرة، الاستقلالية، فريق العمل، الاتعاب) ؛ وتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي لمعرفة مستوى تبني مختلف المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) من طرف عينة الدراسة، والمنهج التحليلي لتحليل العلاقة بين العوامل المدروسة من جهة وتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من جهة أخرى من حيث أربع متغيرات (التكوين، ممارسة المهنة، ممارسة المهنة وفق إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، قطاع النشاط) ؛ ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم جمع البيانات من خلال أداة الاستبيان على عينة مكونة من 176 محافظ حسابات من ولايات الجنوب الشرقي الجزائري؛ وتم تحليل هذه البيانات باستخدام مجموعة من المؤشرات الإحصائية بالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية SPSS V23.

توصلت الدراسة أن تأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في البيئة المحاسبية الجزائرية يختلف باختلاف تكوين المدقق وممارسته وفق إصدارات NAA ولا يختلف باختلاف ممارسة المهنة وقطاع النشاط، وهذا بخلاف تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير بنفس الدرجة مهما كان تكوين المدقق وممارسته للمهنة وممارسة المهنة وفق إصدارات NAA وقطاع النشاط الذي يمارس فيه أعماله التدقيقية.

الكلمات المفتاحية: تدقيق ؛ معايير التدقيق ؛ معايير جزائرية للتدقيق ؛ عوامل مؤثرة ؛ محافظ حسابات.

تصنيف JEL: M41.M42

Abstract

This study aims to analyse and discuss the factors influencing the implementation of Algerian Auditing Standards (NAA) within the Algerian accounting environment. Drawing on previous literature, these factors are categorised into external factors—including the characteristics of the standards, the nature of the audited institutions, the role of professional organisations, and relevant legislation—and internal factors, such as auditor competence, qualifications, experience, independence, team composition, and audit fees.

The research adopts a descriptive approach to assess the level of adoption of various Algerian Auditing Standards among a sample of auditors and employs an analytical approach to examine the relationship between these influencing factors and the implementation of the standards. Four variables are considered in this context: training, professional practice, adherence to Algerian Auditing Standards, and the sector of activity.

Data were collected through a structured questionnaire administered to a sample of 176 auditors operating in the south-eastern provinces of Algeria. The responses were analysed using a range of statistical tools through the (SPSS V23) software package.

The findings reveal that the impact of external factors on the implementation of Algerian Auditing Standards varies depending on the auditors' training and professional experience according to NAA publications, but does not differ significantly across different sectors of activity. In contrast, internal factors influence the application of the standards consistently, regardless of the auditor's educational background, professional experience, familiarity with NAA publications, or sector of operation.

Keywords: auditing, auditing standards, Algerian auditing standards, auditors. Influencing factors.

JEL classification: M41.M42



قائمة المحتويات



الصفحة	الفهرس
	الإهداء
	الشكر
I	ملخص
III	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
XI	قائمة الملاحق
XII	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: نشأة وتطور مهنة التدقيق في الجزائر
03	المطلب الأول: عموميات حول التدقيق
05	المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر
09	المطلب الثالث: شروط ممارسة المهنة في الجزائر
11	المطلب الرابع: محافظ الحسابات في الجزائر
17	المبحث الثاني : المعايير الجزائرية للتدقيق
17	المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق
18	المطلب الثاني: عرض معايير التدقيق الجزائرية
27	المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في البيئة الجزائرية
27	المطلب الأول: العوامل الداخلية (تحت سيطرة المدقق)
32	المطلب الثاني: العوامل الخارجية (غير ذاتية)
35	خلاصة الفصل
37	تمهيد
38	المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة

38	المطلب الأول: الدراسات المتعلقة بالمعايير الجزائرية للتدقيق
44	المطلب الثاني: الدراسات المتعلقة بالعوامل المؤثرة على مهنة التدقيق
51	المبحث الثاني: مناقشة الدراسات السابقة ومميزات الدراسة الحالية
51	المطلب الأول: التعليق على الدراسات السابقة
52	المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
56	خلاصة الفصل
58	تمهيد
59	المبحث الأول: طريقة وإجراءات الدراسة الميدانية
59	المطلب الأول: الاطار المنهجي للدراسة
62	المطلب الثاني: الطريقة المستخدمة في القياس
64	المبحث الثاني: تصميم الدراسة الميدانية
64	المطلب الأول: بناء أداة الدراسة
74	المطلب الثاني: الدراسة الوصفية لعينة الدراسة
81	خلاصة الفصل
83	تمهيد
84	المبحث الأول: دراسة وتحليل واقع تطبيق NAA
84	المطلب الأول: دراسة وصفية واقع تطبيق NAA
94	المطلب الثاني: تحليل واقع تطبيق NAA
100	المبحث الثاني: دراسة وتحليل تأثير العوامل الداخلية على تطبيق NAA
100	المطلب الأول: دراسة وصفية لتأثير العوامل الداخلية على تطبيق NAA في الجزائر
108	المطلب الثاني: تحليل تأثير العوامل الداخلية على تطبيق NAA في الجزائر
117	المبحث الثالث: دراسة وتحليل تأثير العوامل الخارجية على تطبيق NAA
117	المطلب الأول: دراسة وصفية لتأثير العوامل الخارجية على تطبيق NAA في الجزائر
123	المطلب الثاني: تحليل تأثير العوامل الخارجية على تطبيق NAA
132	المبحث الرابع: قياس تأثير العوامل الداخلية والخارجية على تطبيق NAA
132	المطلب الأول: صلاحية نموذج الانحدار

133	المطلب الثاني: النموذج القياسي لتأثير العوامل الداخلية والخارجية على تطبيق NAA
135	خلاصة الفصل
137	الخاتمة
144	المراجع
153	الملاحق
179	الفهرس

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	شروط ممارسة المهنة حسب التصنيف القانوني	18
2-1	بين درجة؛ العقوبة؛ الخطأ المهني	20
3-1	واجبات المدقق حسب المعيار الجزائرية للتدقيق رقم 300	26
4-1	تعريفات مختصرة لمصطلحات السلوك الاخلاقي	35
1-2	يوضح استفادة الدراسة الحالية من الدراسات السابقة المتعلقة بالمتغير التابع	61
2-2	يوضح استفادة الدراسة الحالية من الدراسات السابقة المتعلقة بالمتغير المستقل	63
1-3	الأوزان المعطاة لخيارات الإجابة في قائمة الاستقصاء حسب ليكارث الثلاثي	76
2-3	المتوسطات المرجحة والاتجاه الموافق لها	76
3-3	توزيع الفقرات على ابعاد المتغير التابع	77
4-3	توزيع الفقرات على ابعاد المتغير المستقل	78
5-3	الصدق الداخلي لفقرات المتغير التابع حسب نظرة محافظي الحسابات	79
6-3	الصدق الداخلي لفقرات الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي	81
7-3	الصدق الداخلي لفقرات الخبرة المهنية	81
8-3	الصدق الداخلي لفقرات الاستقلالية والموضوعية	81
9-3	الصدق الداخلي لفقرات فريق العمل	82
10-3	الصدق الداخلي لفقرات آتاعب المدقق	82
11-3	الصدق الداخلي للعوامل الداخلية	83
12-3	الصدق الداخلي لفقرات خصائص المعايير الجزائرية للتدقيق	83
13-3	الصدق الداخلي لفقرات المؤسسة محل التدقيق	84
14-3	الصدق الداخلي لفقرات المنظمات الوطنية والمهنية	84
15-3	الصدق الداخلي لفقرات التشريعات والقوانين	84
16-3	الصدق الداخلي للعوامل الخارجية	85
17-3	الصدق الداخلي لمحتوى الاستبيان	85
18-3	يوضح معاملات ثبات الأداة حسب معادلة (الفا كرونباخ)	86
19-3	اختبار التوزيع الطبيعي	86
20-3	الآراء الشخصية للمستجوبين اتجاه الندوات والدورات	91

91	الآراء الشخصية للمستجوبين حسب ممارسة المهنة	21-3
92	الآراء الشخصية للمستجوبين وفق إصدارات NAA	22-3
92	الآراء الشخصية للمستجوبين حسب قطاع النشاط	23-3
97	نتائج تحليل فقرات مجال للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول	1-4
100	نتائج تحليل فقرات مجال للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثاني	2-4
102	نتائج تحليل فقرات مجال للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثالث	3-4
104	نتائج تحليل فقرات مجال للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الرابع	4-4
108	نتائج تحليل فقرات مجال للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بجميع الإصدارات	5-4
107	اختبار الفروق بين المتوسطات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب تكوين المدقق	6-4
108	المقارنة البعدية لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب لتكوين المدقق	7-4
110	اختبار الفروق بين المتوسطات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب ممارسة مهنة التدقيق	8-4
110	اختبار الفروق بين المتوسطات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب إصدارات NAA	9-4
111	المقارنة البعدية لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب إصدارات NAA	10-4
112	اختبار الفروق بين المتوسطات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب قطاع النشاط	11-4
113	نتائج تحليل فقرات تأثير عامل الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي	12-4
114	نتائج تحليل فقرات مجال الخبرة المهنية	13-4
115	نتائج تحليل فقرات مجال تأثير الاستقلالية والموضوعية	14-4
116	نتائج تحليل فقرات مجال لفريق العمل	15-4
118	نتائج تحليل فقرات مجال لأتعاب المدقق	16-4
119	نتائج تحليل فقرات مجال للعوامل الداخلية	17-4
121	اختبار الفروق بين المتوسطات لتأثير العوامل الداخلية حسب تكوين المدقق	18-4
121	المقارنة البعدية لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب لتكوين المدقق	19-4
125	اختبار الفروق بين المتوسطات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب ممارسة مهنة التدقيق	20-4
126	اختبار الفروق بين المتوسطات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب إصدارات NAA	21-4
127	اختبار الفروق بين المتوسطات للعوامل الداخلية حسب قطاع النشاط	22-4
129	نتائج تحليل فقرات تأثير عامل خصائص المعايير الجزائرية للتدقيق	23-4
130	نتائج تحليل فقرات لتأثير العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق	24-4
132	نتائج تحليل فقرات مجال تأثير للمنظمات الوطنية والمهنية	25-4
133	نتائج تحليل فقرات تأثير عامل التشريعات والقوانين	26-4
134	نتائج تحليل فقرات تأثير للعوامل الخارجية	27-4
135	اختبار الفروق بين المتوسطات لتأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب تكوين المدقق	28-4
136	المقارنة البعدية لتأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب لتكوين المدقق	29-4

139	اختبار الفروق بين المتوسطات للعوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب ممارسة مهنة التدقيق	30-4
140	اختبار الفروق بين المتوسطات للعوامل الخارجية حسب إصدارات NAA	31-4
141	اختبار الفروق بين المتوسطات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب إصدارات NAA	32-4
142	اختبار الفروق بين المتوسطات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب قطاع النشاط	33-4
143	نتائج ملخص النموذج	34-4
143	نتائج تحليل تباين خط الانحدار للتأكد من صلاحية النموذج	35-4
144	تقدير معالم نموذج الانحدار لتأثير العوامل الداخلية والخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق	36-4
145	يوضح معامل الارتباط بين العوامل الداخلية والخارجية وتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق	37-4

قائمة الأشكال البيانية:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	الإصلاحات الحكومية على تنظيم مهن الخبير المحاسبي محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد	12
2-1	مراحل اعداد المعايير الجزائرية للتدقيق.	14
1-3	تمثيل نموذج الدراسة	77
2-3	شكل توزيع بيانات الدراسة	87
3-3	تصنيف محافظي الحسابات حسب الفئة العمرية	88
4-3	تصنيف محافظي الحسابات حسب المؤهل العلمي	89
5-3	تصنيف محافظي الحسابات حسب الخبرة المهنية	91
1-4	اختبار الفروق حسب التكوين بالنسبة للإصدار الثالث	109
2-4	اختبار الفروق حسب التكوين بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق	109
3-4	اختبار الفروق حسب التكوين بالنسبة للكفاءة المهنية والتأهيل	122
4-4	اختبار الفروق حسب التكوين بالنسبة لعامل الخبرة المهنية	123
5-4	اختبار الفروق حسب التكوين بالنسبة لعامل الاستقلالية والموضوعية	123
6-4	اختبار الفروق حسب التكوين بالنسبة لعامل اتعاب المدقق	124
7-4	اختبار الفروق حسب التكوين بالنسبة للعوامل الداخلية	125
8-4	اختبار الفروق حسب تكوين المدقق بالنسبة لتأثير عامل المعايير الجزائرية للتدقيق	137
9-4	اختبار الفروق حسب تكوين المدقق بالنسبة لتأثير عامل المؤسسة محل التدقيق	137
10-4	اختبار الفروق حسب تكوين المدقق بالنسبة لتأثير عامل القوانين والتشريعات	138
11-4	اختبار الفروق حسب تكوين المدقق بالنسبة لتأثير العوامل الخارجية (مجتمعة)	138

قائمة الملاحق:

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	استمارة الاستبيان باللغة العربية	175
02	قائمة المحكمين	187
03	اهم القوانين والتشريعات المتعلقة بالمهنة في الجزائر	188
04	نتائج برنامج الحزمة الإحصائية spss	192

قائمة الاختصارات والرموز:

المختصر	معنى المختصر	الترجمة
NAA	Normes algériennes d'audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
ISA	International standards for auditing	المعايير الدولية للتدقيق
SCF	Système de comptabilité financière	النظام المالي المحاسبي
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
SPSS	Statistical package for social science	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
ISO	International organization for standardization	المنظمة الدولية للتقييس
SADEG	Société algérienne de distribution de l'électricité et du gaz	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز
AIS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية



مقدمة



أ-توطئة:

نظرا للأهمية البالغة التي تكتسبها عملية التدقيق في النظام العالمي المحاسبي الحديث، وبغية التحكم فيها وتوحيد ممارسة المهنة سعت المنظمات العالمية لإصدار معايير من شأنها تنظيم مهنة التدقيق وهذا بوضع جملة من المعايير التي اعتمدت من مختلف المتعاملين، وهي ما يعرف بالمعايير الدولية للتدقيق التي تلقى استعمالا واسعا في الوسط العالمي وعند أغلب ممارسي مهنة التدقيق.

وانطلاقا من أهمية العملية التدقيقية (المراجعة) فانه لا يمكن تصور وجودها دون وجود معايير لأنها تعمل إلى إصدار احكام والتي بدورها لا يمكن أن تكون موضوعية إلا بوجود مقاييس نوعية لاداء اعمال العملية التدقيقية تهدف الى تقارب الأداء وتقلل من التفاوت بين ممارسي المهنة عبر مختلف دول العالم؛ الأمر الذي أدى إلى إصدار ما يعرف بالمعايير الدولية للتدقيق.

ومن منظور اختلاف خصوصيات البلدان واختلافها عن بعضها البعض؛ أصبح من الضروري وعلى مسؤولية القائمين بتنظيم المهنة على المستوى المحلي السعي والعمل على مواكبة هذه التطورات والإسراع إلى وضع معايير محلية للتدقيق تتماشى مع البيئة المحلية، تساعد ممارسي المهنة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين على العمل بها؛ والجزائر كغيرها من الدول تسعى للوصول الى حجز مكانة دولية من بين الدول خصوصا وأنها ترغب في الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية.

وبالنظر لما يواجه محافظ الحسابات من تحولات في البيئة المحاسبية من قوانين ومنظمات وطبيعة المؤسسات التي تختلف عن بعضها البعض وغيرها من التحولات وما قد ينتج عنها من تأثير سلبي على عمله، ولكون الدراسة الحالية تعالج البيئة المحاسبية الجزائرية ؛ والتي جاءت لاختبار العوامل التي يمكن أن تؤثر على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، بالإضافة الى أن إصدار هذه الأخيرة ما يزال مستمر في تقديم معايير جديدة ؛ وعليه وجب القيام بإجراء دراسة لتحديد وتشخيص للعوامل التي تؤثر على تطبيقها وتزويد من إعطاء نتائج حقيقية واقعية يمكن الاستفادة منها في الإصدارات القادمة ؛ وعليه تبرز لنا معالم الإشكالية التي نعمل على معالجتها من خلال الإجابة على التساؤل الرئيسي التالي : ماهي العوامل المؤثرة على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من وجهة نظر محافظي الحسابات بالجنوب الشرقي الجزائري؟

ويندرج تحت هذا التساؤل الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من وجهة نظر محافظي الحسابات؟ وهل يختلف هذا الواقع باختلاف الخصائص المهنية للمحافظ؟

- ما مدى تأثير العوامل الداخلية (العوامل التي يسيطر عليها المدقق) على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من وجهة نظر محافظي الحسابات؟ وهل يختلف تأثير هذه العوامل باختلاف الخصائص المهنية للمحافظ؟
- ما مدى تأثير العوامل الخارجية (الخارجة عن سيطرة المدقق) على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من وجهة نظر محافظي الحسابات؟ وهل يختلف تأثيرها باختلاف الخصائص المهنية للمحافظ؟

ب- فرضيات الدراسة:

تتمثل الفرضية الرئيسية للدراسة كون كل من العوامل الداخلية والخارجية تؤثر على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في بيئة التدقيق الجزائرية من وجهة نظر محافظي الحسابات بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، ويمكن تجزئة الفرضية الرئيسية بهدف اختبار صحتها إلى الفرضيات الجزئية التالية:

الفرضية الأولى:

- يتم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من طرف محافظي الحسابات بولايات الجنوب الشرقي الجزائري؛ مهما كان تكوين محافظ الحسابات؛ وممارسته للمهنة؛ وممارسته وفق إصدارات NAA؛ وقطاع النشاط الذي يدقق فيه استنادا لمتطلبات ممارسة المهنة.

الفرضية الثانية:

- تؤثر العوامل التي تحت سيطرة المدقق (الداخلية) على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛ مهما كان تكوين محافظ الحسابات؛ وممارسته للمهنة؛ وممارسته وفق إصدارات NAA؛ وقطاع النشاط الذي يدقق فيه باعتبار أن هذه العناصر مرتبطة بمكتسبات المدقق في حد ذاته.

الفرضية الثالثة:

- تؤثر العوامل التي خارج سيطرة المدقق (الخارجية) على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛ مهما كان تكوين محافظ الحسابات؛ وممارسته للمهنة؛ وممارسته وفق إصدارات NAA؛ وقطاع النشاط الذي يدقق فيه باعتبار أن هذه العناصر قد تؤدي إلى تحديات إضافية في التطبيق، مما يضع عبء إضافي على المدقق لموازنة متطلبات المهنة مع الظروف الخارجية المتغيرة.

ت- مبررات اختيار الموضوع:

هناك جملة من الأسباب (شخصية وموضوعية) التي دفعتني إلى اختيار هذا الموضوع أقدمها فيما يلي:

-تعتبر مسألة وجود معايير تدقيق محلية أمر مهم لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق على مستوى الجزائر؛

-المواضيع المتعلقة بالتدقيق المحاسبي لها خصوصية لتأثيرها المباشر على أهداف المحاسبة للتأكد من سلامة القياس والإفصاح والإبلاغ المحاسبي؛

-نقص الدراسات الميدانية التي تعالج هذه المواضيع في الجزائر، ففي حدود اطلاعنا لم نجد دراسات تهتم بدراسة العوامل المؤثرة والمعوقات والصعوبات على تطبيق معايير التدقيق المحلية في الجزائر وتعالج الموضوع بإسهاب، رغم الأهمية البالغة والتوجه الملحوظ في هذا الموضوع؛

-حاجة ومتطلبات البيئة الاقتصادية لمثل هذه الدراسات، وخاصة من قبل راسمي السياسة المالية لمعرفة النقاط التي يتم العمل عليها لتحقيق ذلك؛

-حادثة الموضوع (اصدار معايير جزائرية للتدقيق) في ميدان البحث العلمي في الجزائر، وطبيعة التخصص؛

- الاهتمام الشخصي بالتدقيق في الجزائر ومعايير التدقيق الجزائرية.

ث- أهداف الدراسة: يتمثل الهدف الرئيس من هذه الدراسة في الإجابة على سؤال الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات والوقوف على تشخيص لأهم العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في البيئة المحاسبية الجزائرية وهذا من خلال النقاط التالية:

- معرفة وتشخيص لأهم العوامل المؤثرة بأنواعها؛
- معرفة رأي محافظ الحسابات اتجاه المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- إبراز واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- تحليل مدى تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من قبل محافظي الحسابات في ولايات الجنوب الشرقي الجزائري؛ مع الاخذ بعين الاعتبار عوامل مثل: التكوين الأكاديمي، الخبرة المهنية، وقطاع النشاط الذي يدقون فيه؛
- تقييم تأثير العوامل الداخلية (تحت سيطرة المدقق) مثل الخبرة، الالتزام بأخلاقيات المهنة، وفعالية تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- دراسة تأثير العوامل الخارجية (خارج سيطرة المدقق) مثل القوانين والتشريعات، والبيئة التنظيمية على تطبيق معايير التدقيق، واستجابة المدققين مع هذه التحديات؛
- تحديد الفجوات والتحديات الرئيسية التي تواجه محافظي الحسابات في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، سواء كانت ناتجة عن عوامل داخلية او خارجية؛
- السعي نحو التوصل إلى نتائج مبنية على دراسة تطبيقية واقعية ومن ثم تقديم اقتراحات على ضوء النتائج المتوصل إليها والتي تساعد على اتخاذ تدابير وإجراءات مستقبلية.

ج- أهمية الدراسة: تنبع أهمية هذه الدراسة كون ضرورة اعتماد معايير تدقيق محلية من مواضيع الساعة لدى الدولة الجزائرية بواسطة وزارة المالية خاصة في ظل مواكبة المتغيرات الاقتصادية الحديثة، فالتقارير التي تصدرها هيئات التدقيق الدولية تعرف تغيرات حسب متطلبات البيئة المحاسبية وهذا دليل على أهمية تحديث المنظومة المحاسبية بما يتماشى والواقع الحديث؛ كما أن أهمية الدراسة تتمثل في دراسة العلاقة بين المعايير الجزائرية للتدقيق وأهم العوامل التي قد تؤثر على تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية ؛ بالإضافة الى النقاط التالية والتي لا تقل أهمية ونذكر منها الآتي:

- الإضافة العلمية التي تقدمها هذه الدراسة لتشخيص العوامل المؤثرة على تطبيق naa؛
- المساهمة في تقديم مقترحات بعد تشخيص لأهم العوامل المؤثرة؛
- اعتماد نتائج الدراسة في الدراسات المستقبلية؛
- اعتماد المهنيين والباحثين على نتائج هذه الدراسة.

ح - حدود الدراسة:

تمت هذه الدراسة وفق الحدود التالية:

أولاً: الحد المكاني:

يعبر محافظي الحسابات على مستوى ولايات الجنوب الشرقي بالجزائر عن مجتمع الدراسة التي نحن بصدددها، ويرجع سبب اختيار هذا القطاع نظرا لعلاقته بشكل مباشر بالبيئة المحاسبية وكونه المسؤول المباشر عن تطبيق المعايير المحلية، وأن اختيار منطقة الجنوب الشرقي راجع إلى المنطقة التي تقع بها كل من جامعة الانتماء ومحل إقامة القائم بالدراسة؛ وتتمثل في الولايات التالية: ورقلة، غرداية، الوادي، تمنراست، ايليزي، تقرت، المنيعه، المغير، إن قزام، إن صالح، جانت.

ثانياً: الحد الزمني:

تم تحديد البعد الزمني للدراسة انطلاقاً من تثبيت عنوان الأطروحة في السنة الثانية من التكوين في الدكتوراه، وبالضبط خلال أواخر سنة 2022، حيث شرع في جمع المادة العلمية ذات الصلة بموضوع البحث، لا سيما تلك المتعلقة بمتغيرات الدراسة، وقد امتدت مرحلة الإعداد النظري وتوثيق الإطار المرجعي طيلة سنة 2023، لتتبعها المرحلة الميدانية التي انطلقت فعليا خلال الثلاثي الأخير من سنة 2023 واستمرت إلى غاية شهر مارس من سنة 2024. وعليه، فإن هذا الإطار الزمني يعكس التدرج المنهجي للدراسة من الجانب النظري إلى التطبيق الميداني.

خ - منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي لمعرفة مستوى تبني مختلف المعايير الجزائرية للتدقيق من طرف عينة الدراسة، والمنهج التحليلي لتحليل العلاقة بين العوامل المدروسة من جهة وتطبيق المعايير

الجزائرية للتدقيق من جهة أخرى من حيث المتغيرات الأربعة (التكوين، ممارسة المهنة، ممارسة المهنة وفق إصدارات NAA، قطاع النشاط) والذي يعتمد على الاستبيان الموجه الى محافظي الحسابات في جمع البيانات واستخدام الأدوات الإحصائية المناسبة (المتوسط الحسابي ؛ الانحراف المعياري ؛ الارتباط ؛ تحليل التباين الاحادي ؛ اختبار t ؛ الانحدار المتعدد) في مثل هذا النوع من الدراسات سعيا منا للتوصل إلى نتائج مستمدة من الواقع ومحاولة تقديم اقتراحات مناسبة.

د- مرجعية الدراسة:

يتم الاعتماد على أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، منها من تركز على المقاربات النظرية ومنها من تركز على المقاربات التطبيقية لدراسة العوامل المؤثرة على مهنة التدقيق ومنها التي تناولت معايير التدقيق؛ وشملت الدراسات السابقة كل من المقالات، والرسائل الجامعية (ماجستير واطروحات الدكتوراه)، مع التركيز على المقالات المنشورة في المجالات العلمية المحكمة؛ أما المدى الزمني لها فهو من سنة 2005 الى غاية 2024 بمعنى أنها تتسم بالحدثية.

ذ- صعوبات الدراسة:

- يمكن تلخيص الصعوبات التي أثرت في تأخر انجاز هذا العمل وايداعه في الآجال الباكرة كما يلي:
- الظرف الصحي الذي مررت به خلال فترة الدراسة؛
- عدم استجابة بعض محافظي الحسابات في التعاون معنا من خلال الإجابة على الاستبيان مما أدى الى القيام بعدة زيارات لمكاتبهم، واللجوء الى استعمال كل الوسائل المتاحة.

ر- هيكل الدراسة:

في البداية تناولنا مقدمة عامة وشاملة ومن ثم تم تقسيم الدراسة إلى أربع فصول تهدف في مضمونها إلى تشخيص الظاهرة المدروسة ومعرفة أهم العوامل المؤثرة فيها ومناقشتها حيث أن:

الفصل الأول: تم التطرق إلى الأدبيات النظرية للدراسة؛

الفصل الثاني: تناولنا فيه أهم الدراسات التي تناولت متغيرات الدراسة؛

الفصل الثالث: يرتبط بالدراسة الميدانية، حيث تم تناول طريقة وإجراءات الدراسة الميدانية

الفصل الرابع: فخصص لعرض نتائج الدراسة ومناقشتها بناء على إجابات أفراد العينة المدروسة واختبار الفرضيات؛

وفي الأخير تم تلخيص لأهم النتائج وتقديم الاقتراحات انطلاقا من الخاتمة.

الفصل الأول

الإطار النظري للمعايير الجزائية للتدقيق
والعوامل المؤثرة فيها

تمهيد:

عملت الجزائر على منح مهنة التدقيق نوع من الاهتمام منذ الاستقلال، وهذا بغية مسايرة الوضع العالمي الذي تقدم في مثل هذا الشأن؛ ويتجلى هذا الاهتمام في سن القوانين والتشريعات في كل مرة وإعادة تنظيم وهيكله الهيئات المشرفة على المهنة.

وبالرغم من التغيرات الحاصلة (الإصلاحات) إلا أن التطبيق السليم للقوانين الصادرة مزال لم يصل إلى تحقيق الأهداف التي صدرت من أجلها ؛ ومن أجل ذلك فإننا نريد تسليط الضوء عن الأسباب التي تمنع من ذلك ومحاولة تحديد السبل التي تؤدي إلى تخطي مشاكل وعوائق وصعوبات التطبيق.

وفي هذا الفصل من دراستنا نسعى إلى تقديم أهم الجوانب المتعلقة بالدراسة من الجانب النظري، والممثلة في كل من: مهنة التدقيق في الجزائر ؛ والمعايير الجزائرية للتدقيق ؛ أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر على مهنة التدقيق ؛ محافظ الحسابات في الجزائر ؛ ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية هي:

المبحث الأول: نشأة وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر؛

المبحث الثاني: المعايير الجزائرية للتدقيق؛

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

المبحث الأول: نشأة وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر

حظيت مهنة التدقيق باهتمام من طرف العديد من الأمم السابقة لما تكتسبه من أهمية لأصحاب المصالح وأصحاب الأموال، وفي المقابل فإن الجزائر لم تكن سباقة كغيرها لمسايرة أهم التطورات التي صاحبت المهنة لما عاشته من ظروف وخاصة ما تعلق بالفترة الاستعمارية التي كانت من أهم أسباب التأخر.

وبعد نيل الجزائر لاستقلالها عملت السلطات العليا في البلاد على مواكبة التطورات الحاصلة دوليا وكانت تقوم بإصلاحات في كل مرة ويتجسد هذا في التغيير المستمر من فترة إلى أخرى في مجالات مختلفة (تشريعات، أفكار، هيكلية...) ؛ ولقد مست هذه التغيرات مهنتي المحاسبة والتدقيق بشكل كبير.

المطلب الأول: عموميات حول التدقيق

نال مصطلح التدقيق عدة تعاريف من قبل مختلف المهتمين (أكاديميين ومهنيين) ومن أجل إعطاء قدر كاف يمكن ان يعطينا توضيح أكثر ارتأينا التطرق الى تعريفه انطلاقا من معرفة أصل الكلمة ثم تعريفه لغة والتطرق الى التعاريف الاصطلاحية كما يلي:

الفرع الأول: تعريف التدقيق

يعود أصل كلمة التدقيق (Audit) الى الكلمة اللاتينية (Audire) وتعني الاستماع ؛ أما المعنى اللغوي لكلمة تدقيق التي جاءت من دقق، ودقق في الحساب تعني أمعن فيه النظر ليكون خاليا من الخطأ، ويدقق في معلوماته يراجعها بدقة ويعن النظر فيها ¹ ؛ أما **التعريف الاصطلاحي** فقد حظي تعريف التدقيق باهتمام كبير أدى إلى وجود عدة تعاريف من مختلف المهنيين والأكاديميين كل حسب زاوية نظره لكن أغلبها تصب في نفس السياق وتتحّد في الهدف من العملية التدقيقية (عملية المراجعة)، ويمكن ذكر التعريفات التالية:

تعريف (j. loebbecke A. Arens): تعرف المراجعة على أنها جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل.²

تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية للتدقيق: يعرف على أنه عملية نظامية ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقدرة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.³

¹ معجم معاجم عربي-عربي، معنى كلمة دقق، تم التصفح بتاريخ 2023/12/31

<https://www.maajim.com/dictionary/>

² الفين ارينز ، وجيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبدالقادر الديسبي، دار المريح للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، 2002، ص39

³ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر. ط1، 2007 ص 29

تعريف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB): هو عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة الثقة للمستخدمين بشأن تقييم أو قياس موضوع قابل للمقاييس الموضوعية مع الأخذ بعين الاعتبار هدف عملية التأكيد المعقولة وهو تقليل مخاطر عملية التأكيد على مستوى مقبول¹.

الفرع الثاني: مزايا التدقيق:

- انطلاقا من الدراسات التي تم الاطلاع عليها تبين لنا ان للتدقيق عدة مزايا تميزه عن بقية المهن من خلال ما ينتج عنه من فوائد لجميع الأطراف المعنية بالأهداف من العملية التدقيقية والتي يمكن ذكرها وفق الآتي:
- يؤدي إلى حرص والتزام في أداء العمل المسجل في الدفاتر والسجلات؛
 - يساعد على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات الممارسة من طرف الموظفين؛
 - يساعد على اكتساب قروض (الحصول) في حالة التقارير الإيجابية؛
 - يساعد على تحديد سعر بيع المؤسسة في حالة الرغبة في التنازل؛
 - تقييم ومراقبة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
 - تسهيل عملية التعويضات عند حدوث الكوارث الطبيعية نتيجة عمليات التدقيق السابقة من خلال الاحتفاظ بالسجلات؛

- يمكن من تحديد الضرائب بسهولة؛
- يساعد التدقيق على حل النزاعات الممكن حدوثها حول الأجور والرواتب؛
- تقييم تقييد المؤسسة بتطبيق القوانين والتشريعات.²

الفرع الثالث: أهداف تدقيق الحسابات:

اتفق العديد من الكتاب في مجال التدقيق على أن أهدافه واضحة وجلية ممثلة أساسا في كونه الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة؛ ويمكن من إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة ؛ كما أنه يمكن من التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة ؛ بالإضافة الى الحصول على أدلة إثبات من خلاله ؛ كما أنه يهدف الى تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية ورسمية موضوعية هادفة بنتائج التدقيق³.

¹ احمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي... ادلة ونتائج التدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2009، ص 25

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار الميسرة للطباعة والنشر، عمان الأردن، 2006، ص 22

³ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل. المكتب الجامعي الحديث الاسكندرية مصر. ط1 2007 ص 29

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

في إطار الإصلاحات التي شهدتها الجزائر في مجال المحاسبة والتدقيق والتي عمدت إلى إنشاء بعض الهيئات التي من شأنها العمل على التأطير السليم لممارسة المهنة التي قام المشرع الجزائري بإصدارها عبر مختلف المراحل التي مرت بها مهنة المحاسبة بتشكيل هيئات تشرف على عمل ممارسي المهنة من أجل تحقيق التوافق بين السلطات العليا للبلاد ممثلة أساسا في وزارة المالية وبين ممارسي المهنة مكونة من محافظي الحسابات وخبراء ومحاسبين يمكن تقديمها فيما يلي:

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة:

أنشأ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996،¹ في البداية وحدد كل ما يتعلق بالمهام والصلاحيات المناطة به وكذا تشكيله وتسييره وبمرور الوقت وبعد الإصلاحات التي قام بها المشرع وبعد صدور القانون 01/10 المؤرخ في 29/07/2010 وبسن المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 الذي ألغى المرسوم التنفيذي 96-318 المنشئ للمجلس الوطني للمحاسبة الذي غير في تشكيله وتنظيمه، ومن أجل تقديم الصورة الحالية سنقوم بتقديم المعلومات أدناه اعتمادا على آخر القوانين.

حسب المادة 11 من المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 تتمثل مهامه في²:

جمع واستغلال الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛ وتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛ والمساهمة في تطوير برامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة وتنظيم تظاهرات وملتقيات؛ ومتابعة ضمان مراقبة الجودة فيما يتعلق بتطوير تقنيات المحاسبة؛ ومتابعة التطورات الحاصلة في المحاسبة على المستوى الدولي.

ويتشكل المجلس الوطني للمحاسبة حسب المادة 03 من المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 من³: 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛ وممثل عن الوزير المكلف بالمالية.

حسب المادة 04 من نفس المرسوم التنفيذي فإن صلاحيات المجلس تتمثل في⁴: إدارة الأملاك (منقولة وغير منقولة) التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛ وإقفال الحسابات السنوية في نهاية كل سنة وعرضها على الجمعية العامة؛ كما أن له صلاحية تحصيل الاشتراكات المهنية؛ إضافة إلى ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛ وله تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛ و الانخراط في كل منظمة جهوية

¹ المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996، يتضمن أحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية العدد: 56

² المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره | الجريدة الرسمية العدد: 10، ص 05

³ المرسوم التنفيذي 11-24 نفس المرجع السابق ص 04

⁴ المرسوم التنفيذي 11-24 لمرجع السابق ص 05

أو دولية تمثل المهنة بترخيص من وزير المالية ؛ كما يمكن تمثيل الغرفة الوطنية لدى الهيئات العمومية والمنظمات الدولية المماثلة ؛ وله صلاحية إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات.

كما حدد المرسوم المذكور أعلاه في المواد من 09 إلى 16 كل أشكال الانتخابات لأعضاء المجلس؛ كما تطرقت إلى نفقات المجلس في المادتين 17-18؛ أما المواد من 19-22 تطرقت إلى انعقاد الجمعية العامة للمجلس وأشارت إلى وظيفة ناظر للمجلس يقوم بإعداد تقرير الجمعية العامة¹.

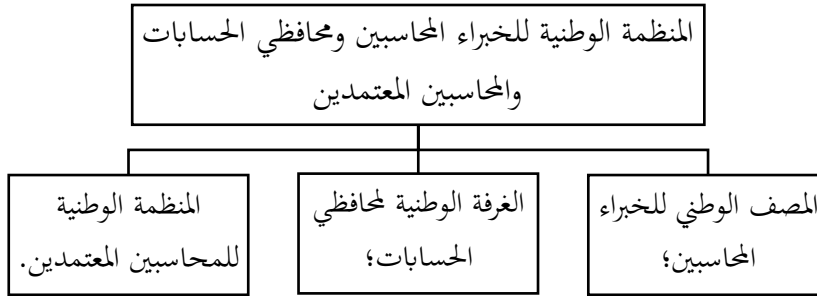
الفرع الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات

بعد الإصلاحات التي قامت بها الحكومة، وبعد صدور القانون 01-10 تم إحلال كل من المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين المنشأة بموجب القانون 01-91 بثلاث هيئات هي²:

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات؛
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ومن هنا تم الفصل بين المهن الثلاث من الجانب التنظيمي ومن جانب التسيير، واتحدت في مهامها لا سيما ما جاءت به المادة 15 من القانون 01-10 التي كانت واضحة في هذا الشأن، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1) الإصلاحات الحكومية على تنظيم مهن الخبير ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين



المصدر: من اعداد الطالب بناء على المادة 15 من القانون 01-10

يتشكل مجلس الغرفة من عشرة أعضاء يشرفون على أعمال المجلس ممثلين في ممثل عن وزير المالية ؛ و 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة (03 منهم كأعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة)³.

حسب المادة 04 من المرسوم 11-26 المؤرخ في 2011/01/27 فان صلاحيات الغرفة تتمثل في⁴: إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية ؛ وتحصيل الاشتراكات المهنية المقررة

¹ المرسوم التنفيذي 11-24 للرجع السابق ص: 05-06

² القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد: 42، ص 06

³ المرسوم 11-26 المؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره الجريدة الرسمية العدد 07 حسب المادة 03 ص 11

من طرف الجمعية العامة ؛ كما يعمل على ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها ؛ وله صلاحية تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة ؛ كما له الحق في الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية ؛ وتمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛ بالإضافة الى تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة ؛ وله صلاحية إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

الفرع الثالث: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

كما سبق ذكره في عنصر الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وبعد صدور القانون 10-01 وتم الفصل بين مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، من ناحية التنظيم والتسيير بحيث أصبحت كل مهنة من المهن تخضع إلى سلطة خاصة بها وتسير من طرف مجلس وطني خاص؛ وعليه فان مهنة الخبير المحاسب تابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ؛ وأن المجلس الذي يسير المصنف يتشكل من ممثل عن وزير المالية و09 أعضاء منتخبين من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛ وحددت مهام هذا المصنف بمهام موضحة في المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25.¹

الفرع الرابع: المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

على نفس المنوال فانه وبعد فصل المهن الثلاث فان مهنة المحاسب المعتمد تخضع إلى سلطة خاصة بها وتسير من طرف مجلس وطني خاص؛ وعليه فان مهنة المحاسب المعتمد تابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وأن المجلس الذي يسير المنظمة الوطنية يتشكل من ممثل عن وزير المالية و09 أعضاء منتخبين من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛ وحددت مهام هذا المصنف بالمهام الموضحة في المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-27.²

الفرع الخامس: اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية

يتم اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق عبر محطات محددة في سبع مراحل تبدأ بقراءة المعيار الدولي للتدقيق تليها تكييف المعيار الدولي ثم صياغة مشروع معيار جديد ومن ثم تحويل المشروع إلى لجنة التقييس ثم ترجمة المعيار وصولا إلى تأسيس قرار الوزير ليتم في الأخير نشر مقرر ؛ وكل هذه المراحل تمر عبر اللجان التي سيتم التطرق لها باختصار بعد الشكل الموضح لهذه المراحل:

الشكل رقم (2-1) مراحل اعداد معيار جزائري للتدقيق

⁴ المرسوم 11-26 المرجع السابق حسب المادة 04 الصفحة 11

¹ المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره الجريدة الرسمية العدد: 07، ص 07

² المرسوم التنفيذي 11-27 المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره الجريدة الرسمية العدد: 07، ص 07



المصدر: من اعداد الطالب بناء على مقابلة مع محافظ حسابات ¹

من أجل تسهيل مهام المجلس الوطني للمحاسبة تم تكوين لجان تساعد، ومن أهمها كل من:

أ- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية: أشارت المادة 18 من المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 إلى المهام التالية²:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبة الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- انجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبة؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية عليها بالتنسيق مع مختلف المؤسسات المعنية المتعلقة بالتدابير التي وضعتها الهيئات الدولية حول توحيد المحاسبة وتطبيقها.

¹ الهلة عمر، 2024/12/31، مقابلة مع محافظ الحسابات ناشط بالعاصمة بونعمة خالد

² المرسوم التنفيذي 11-24 مرجع سابق، ص 06

ب- لجنة مراقبة النوعية: كلفت هذه اللجنة حسب المادة 22 من المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 بالمهام التالية¹:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء آراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية التدقيق؛
- إعداد معايير تضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من اجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

المطلب الثالث: شروط ممارسة المهنة في الجزائر:

تتطلب ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر على غرارها من دول العالم على مجموعة من الشروط والمتطلبات في المترشح الذي يريد ممارسة المهنة حددها المشرع الجزائري في اصدارات مختلفة ومتنوعة بتنوع طبيعتها يمكن ذكرها في الفروع التالية:

الفرع الأول: شروط عامة: في البداية وحسب القانون 91-08 لاسيما المادة 06 منه كانت الشروط تتمثل في²:

- الجنسية الجزائرية؛
- التمتع بكل الحقوق المدنية؛
- عدم ارتكاب جنحة او جنائية من شأنها الاخلال بالشرف؛
- توفر الشهادات المطلوبة قانونا؛
- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- تأدية اليمين؛

وبعد صدور القانون 10-01 تم إضافة بعض الشروط وخاصة بتكريس دور المجلس الوطني للمحاسبة في قبول اعتماد طالبي ممارسة المهنة؛ والملاحظ جليا زيادة تبعية ممارسة المهنة الى وصاية الحكومة من خلال الرقابة على

¹ المرسوم التنفيذي 11-24 مرجع سابق، المادة 18 ص 07

² القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27، يتعلق مهنة الخبير المحاسب ومحاف الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد، 20 حسب المادة 06، ص 652

طالبى الاعتماد لممارسة المهنة والانتظار إلى غاية دراسة وضعيات الملفات والبت فيها من الوصاية؛ مما ينعكس على استقلالية المهنة وخضوعها إلى أجهزة الدولة وهذا منذ بداية تقديم الطلب.

الفرع الثاني: شروط الكفاءة المهنية: بالإضافة إلى الشروط العامة السابقة الذكر يمكن ذكر شروط أخرى تتعلق بكفاءة طالبى الاعتماد لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر من خلال الجانبين الوارد ذكرهم أدناه:

أ- الجانب العلمي: ممثلة في شهادة جامعية في المحاسبة والتدقيق أو شهادة للخبرة المحاسبية أو ما يعادلها؛ ويعني أن يكون المترشح متحصل على تأهيل مناسب في نظر القائمين على المهنة ممثلا في مستوى جامعي متوج بشهادة جامعية أو بشهادة في مجال المحاسبة¹.

ب- الجانب العملي: إضافة إلى التأهيل العلمي المذكور أعلاه الذي أعتبر غير كاف فإنه حدد بإقامة تربص لمدة سنتين قابلة للتمديد بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة من أجل ممارسة مهنة خبير محاسبي ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد².

والهدف من ذلك هو إلمام ممارس المهنة بكل من الجانب العلمي الذي يؤهله للممارسة المهنية وتدعيمه بالجانب التطبيقي ممثل في التربص تحت اشراف جهة مخولة قانونا لذلك.

الفرع الثالث: شروط الاستقلالية للممارسة المهنية:

حسب القانون 10-01 لا سيما المواد 64 / 65 / 66 / 67 / 68 / 69 والمادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري ومن أجل تفادي حالات التنافي والحالات التي تمس استقلالية المدقق يمكن توضيح بعض النشاطات التي تعتبر منافية للاستقلالية؛ ويمكن ذكرها كما يلي³:

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط او وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية للهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الفرع الرابع: شرط العناية المهنية

¹ المرسوم التنفيذي 11-72 المؤرخ في 16/02/2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في المسابقة الجريدة الرسمية العدد: 11، المادة 03، ص 05

² المرسوم التنفيذي 11-393 المؤرخ في 24/11/2011، يحدد شروط وكيفية سير التربص المهني، الجريدة الرسمية العدد: 65، المادة 13، ص 19

³ القانون 10-01، مرجع سابق، حسب المواد من 64 الى 69 ص. ص 10-11

حسب القانون 10-01 ولا سيما المادة 59 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة بالعناية بمهمته وكذا ما جاء في المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري والتي نصت على تحمل المسؤولية عن الاضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة المرتكبة اثناء ممارسة وظائفهم¹.

المطلب الرابع: محافظ الحسابات:

سنحاول في هذا المطلب التعرف على أهم الجوانب المتعلقة بمحافظ الحسابات وهذا بالنظر لما له أهمية في ممارسة مهنة التدقيق بصفته القائم بالعملية ولكون الدراسة الحالية موجهة لهذه الفئة باعتباره العينة المدروسة من خلال التطرق إلى تعريفه وتعيينه ومسؤولياته...

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

من باب إعطاء تعريفات ذات مرجعية قانونية حاولنا تقديم تعريفات حسب ما جاءت به التشريعات الجزائرية يمكن تقديمها كما يلي:

❖ القانون التجاري (الأمر 75-59 المؤرخ في 1975/12/26 في المادة 715 مكرر4

يعين من طرف الجمعية العامة للمساهمين مندوب للحسابات للتحقق في الدفاتر والوثائق والأوراق المحاسبية وفي مراقبة وصحة المعلومات والوضعية المالية للشركة وحساباتها والمصادقة على عملية انتظام الجرد².

❖ عرف القانون 91-08 في مادته 27 والمادة 01 محافظ الحسابات على أنه:

كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات (التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابية) "العبارة التي بين قوسين ما جاءت به المادة 01 من نفس القانون.

❖ عرف القانون 10-01 في مادته 22 محافظ الحسابات على أنه:

كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

يمكن القول بأن محافظ الحسابات بأنه شخص (طبيعي او معنوي) مؤهل قانونا لممارسة مهنة التدقيق يمتلك صفات فنية تساعد في تدقيق الحسابات، مطالب بأداء مهامه بالحياد اتجاه كل الأطراف، وإعداد تقرير يبين فيه مدى صحة وسلامة القوائم المالية.

¹ القانون 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 ، القانون التجاري ، الجريدة الرسمية عدد 101، حسب المادة 715 مكرر 14، ص 191

² القانون 75-59 المرجع السابق المادة 715 مكرر 4، ص 188

الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات: جاء في القانون 01-10 لاسيما المادة 08 والمواد من 46 إلى 56 الشروط الواجب توافرها لتولي ممارسة مهنة محافظ الحسابات والتي تختلف من حيث الجانب القانوني (طبيعي او معنوي ويمكن عرضها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): يوضح شروط ممارسة المهنة حسب التصنيف القانوني

بالنسبة للشخص الطبيعي	بالنسبة للشخص المعنوي
حسب ما جاء في المادة 08 من القانون 01-10	حسب ما جاء في المادة 46 من القانون 01-10:
- الجنسية الجزائرية؛ - الشهادة المعترف بها؛ - أداء اليمين؛ - السوابق العدلية؛ - معتمد من طرف الوزير المالية؛ - لا تتوفر فيه حالات التنافي المنصوص عليها.	- الجنسية الجزائرية لجميع الشركاء؛ - التسجيل في الجدول بصفة فردية لجميع الشركاء؛ - أن يشكل الشركاء ثلثي 3/2 الشركة على الأقل وأن يمتلكوا ثلثي 3/2 من رأسمال الشركة.

المصدر: من اعداد الطالب بناء على القانون 01-10

الفرع الثالث: مهام وضوابط عمل محافظ الحسابات: وضع القانون 01-10 ولا سيما المادة 23 منه مهام

محافظ الحسابات كما يلي¹:

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المديرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

* ويترتب عليه إعداد ما يلي (نص المادة 25 من نفس التشريع)²:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة عند الاقتضاء؛

¹ القانون 01-10 مرجع سابق، المادة 23، ص 7.

² القانون 01-10 مرجع سابق المادة 25، ص 7.

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

الفرع الرابع: التعيين

حسب المادة 26 من القانون 10-01 تعين الجمعية العامة أو الجهة المكلفة بالمداولات محافظ الحسابات على أساس دفتر الشروط، كما نصت المادة 27 من نفس القانون على مدة عهده بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

وجاء في المادة 04 من المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 2011/01/27 توضيح لمحتوى دفتر الشروط كما يلي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
 - ملخص المعائنات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداهها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدهم؛ وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
 - العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
 - الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
 - نموذج رسالة الترشح؛
 - نموذج التصريح الشرقي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛
 - نموذج التصريح الشرقي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
 - المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية؛
- ويمكن أن يتم تعيين محافظ أو أكثر على خلاف الجمعية العامة أحد الوجهين التاليين:
- قرار من القضاء بأمر من رئيس المحكمة؛
 - حسب النظام التأسيسي للشركة statut.

الفرع الخامس: المسؤوليات القانونية:

تختلف المسؤوليات التأديبية عن المسؤوليات المهنية في كون هذه الأخيرة تتعلق بالواجبات المهنية التي يجب على المدقق الحرص على أداء واجبه المهني؛ أما التأديبية فتعني مصير وعواقب أخطاء المدقق في حالة ارتكاب أخطاء عند أداء مهامه؛ ويمكن أن تنقسم هذه المسؤوليات إلى ما يلي:

أولاً: المسؤولية المدنية: حسب المادة 61 من القانون 10-01 تقع المسؤولية اتجاه الكيان المراقب (الشركة محل التدقيق) عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء أداء مهامه، ويعد مسؤولاً عن المخالفات التي لم يشارك فيها إلا إذا اثبت قيامه بالإجراءات اللازمة التي تثبت عدم تحمل هذه المسؤولية.

ثانياً: المسؤولية الجزائية: حسب المادة 62 من القانون 10-01 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

ثالثاً: المسؤولية التأديبية: حسب المادة 63 من القانون 10-01 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه، كما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 المتضمن درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم المهنية وتمثل العقوبات التأديبية وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، والتي نوجزها مختصرة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): بين درجة؛ العقوبة؛ الخطأ المهني

الدرجة	العقوبة	الأخطاء المرتكبة	المصدر القانوني
الدرجة الأولى	الإنذار	- تصريح بمراجعة كاذبة؛ - تصريح بالانتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارسة وظيفتهم؛ - الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفها أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم؛ - نقص الاحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه	حسب المادة 06 من المرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها الأخطاء
الدرجة الثانية	التوبيخ	• في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛ • رفض التكفل بالمترشحين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة؛ • فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛ • الغياب المهني عن الحضور اجتماعين متتاليين للجمعيات العامة وللانتخابات أو عدم تمثيله؛ - عدم دفع مصاريف المشاركة.	حسب المادة 07 من نفس المرسوم المذكور أعلاه تحدد الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها الأخطاء

حسب المادة 08 من نفس المرسوم المذكور أعلاه تحدد الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها	- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية؛ - خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف؛ - استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛ - عدم دفع الاشتراك المهني؛ - عدم اكتتاب تأمين مهني؛ - مقاوله الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛ • استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.	التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر:	الدرجة الثالثة
حسب المادة 09 من نفس المرسوم المذكور أعلاه تحدد الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها	- في حالة ارتكاب خطأ من الدرجة الثالثة؛ - إفشاء السر المهني؛ - إصدار اجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها؛ - تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛ - ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف؛ - ممارسة المهنة دون مكتب مهني.	الشطب من الجدول	الدرجة الرابعة

المصدر: من اعداد الطالب كما هو مبين من النصوص المذكورة في العمود الأخير حسب الحالة

الفرع السادس: انتهاء مهمة المدقق

يتولى محافظ الحسابات القيام بمهام تدقيق حسابات الكيان بناء على ما سبق ذكره، وتنتهي مهمة مدقق الحسابات لأحد الأسباب التالية¹:

- 1- انقضاء المدة المحددة قانونا؛
- 2- وفاة مدقق الحسابات أو استقالته؛
- 3- تنحية محافظ الحسابات (عن طريق حكم قضائي)؛

¹ علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، ص 93

4- عزل محافظ الحسابات: حسب قانون الشركات الفرنسي الصادر في 24 يوليو 1867 ان الجمعية العامة للمساهمين لها إمكانية عزل مراقب الحسابات في كل وقت بالاعتماد على خاصية تمتع مراقب الحسابات بوكالة من مانحيتها أصحاب الشركة.

وفي سنة 1943 حكمت محكمة السين الفرنسية على أن مراقب الحسابات ليس كوكيل عادي يمكن عزله في أي وقت ممكن، ولا يمكن عزله الا لمبرر موضوعي يكون تحت تقدير القضاء؛ وبمرور الوقت تم تعديل قانون الشركات سنة 1966 بحضر عزل الجمعية العامة عزل مراقب الحسابات قبل انتهاء مدة تعيينه وإلا كانت مسؤولة عن تعويضه عن الضرر نتيجة عزله.

المبحث الثاني: المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)

يتم التطرق في هذا المبحث إلى المعايير الجزائرية للتدقيق 16 والصادرة إلى غاية انجاز هذا العمل البحثي عبر الإصدارات الأربع؛ مع الإشارة إلى بعض المصطلحات التي تعطينا إطاراً تقديمي مهم قبل التعرّيج إلى ذكرها، وقد تم تقسيم هذا المبحث المطالب التالية:

المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق

سنحاول إعطاء تعاريف عن هذا المصطلح من خلال زوايا مختلفة؛ فبالنسبة لأصل كلمة معيار التدقيق التي هي ترجمة لكلمة انجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية ويميل المحاسبين إلى استخدام كلمة معيار محاسبي ؛ اما من الناحية اللغوية يعرف بأنه نموذج متحقق (متصور) لما ينبغي أن يكون عليه الشيء فيقال معيار بين المكيالين: امتحنهما لمعرفة مدى تساويهما، وعار المكيال والميزان أي امتحنه لمعرفة صحته¹؛ أما اصطلاحاً يعرف معيار التدقيق بأنه بمثابة مقياس للأداء يتم وضعه بواسطة السلطات المهنية وعن طرق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشداً عاماً يوضح طريقة العمل بحيث تمثل مقياساً موحداً للأداء².

الفرع الأول: تعريف المعايير اجرائياً

أما في المحاسبة فيقصد بالمعيار على أنه المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها مثل الموجودات الثابتة والبضاعة ... وقد عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية بأنها " عبارة عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقدرة ، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق³.

الفرع الثاني: معايير التدقيق الدولية: توجد عدة تعريفات للمعايير الدولية نذكر منها التعاريف التالية:

تعريف 1: تعتبر بمثابة مقياس الأداء المهني فهي تمثل النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي وتحديد المسؤولية التي يتحملها نتيجة قيامه بالفحص؛ فمن الضروري أن يتم الفحص وفق ال معايير المتعارف عليها وبذلك لا يتحمل المسؤولية في حالة ظهور أي غش أو تلاعب بهدف ذلك⁴.

¹ محمد فضل سعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، ط1، عمان الأردن، 2009 ص 264

² خالد امين عبد الله، تدقيق الحسابات الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، ط1، القاهرة مصر، 2014، ص 265

³ احمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي ... أدلة ونتائج التدقيق، دار الصفاء للنشر، عمان الأردن، ط1، 2009 ص 25

⁴ خالد راغب الخطيب التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية 2009 دار البداية، عمان الأردن، 2009، ص 40

تعريف 2: تعتبر بمثابة المقاييس والمبادئ التي توفر الإرشادات اللازمة لتمكين المدقق من القيام بالإجراءات الضرورية لتنفيذ عمليات التدقيق المختلفة¹.

المطلب الثاني: عرض معايير التدقيق الجزائرية

مر اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق عبر أربع مراحل متتالية خلال الفترة 2016-2017 ممثلة في أربع إصدارات كل اصدار ضم أربع معايير محلية ليكون مجموع المعايير 16 معيار جزائري للتدقيق وسنحاول في هذا المطلب عرض لكل المعايير.

الفرع الأول: الإصدار الأول للمعايير الجزائرية للتدقيق

تطرق المقرر رقم 02 المؤرخ في 2016/03/25 إلى أربع معايير محلية للتدقيق بدءا من المعيار رقم 210 والذي نص على الاتفاق بين القائم بالتدقيق وبين المهتم بعملية التدقيق وهو الجدير بأن يكون الأول وقبل الانطلاق في العملية بالإضافة الى المعايير الثلاث الأخرى ويمكن تقديمها فيما يلي²:

1-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

ينص هذا المعيار على لزوم الاتفاق بين القائم بالعملية التدقيقية (المدقق) وبين الجهة المقابلة التي تطالب بإجراء تدقيق ويعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة والقائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق ؛ كما يهدف المدقق في هذا المعيار إلى قبول ومتابعة مهمة التدقيق وفق الشروط المتفق عليها ويسعى إلى تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة التي تحتوي رسالة المهمة على ثلاث عناصر مهمة وكل واحدة بدورها تحتوي على مجموعة من العناصر:

* الأحكام الأساسية لرسالة المهمة (تحديد هدف المهمة، تحديد المسؤوليات (...).

* التدقيقات المتكررة (المصادقة من الطرفين، تذكير الكيان بمحتوى الرسالة).

* كما تطرق هذا المعيار إلى تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية واسرد مجموعة من التوقعات الممكن حدوثها.

- وختم هذا المعيار محتوى المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 بذكر خصائص أخرى متفرقة من شأنها توجيه المهتمين بالتدقيق في الحالات الخاصة.

¹ كاظم حسين دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد مجلة دراسات محاسبية ومالية 2013 ص 359

² وزارة المالية المقرر رقم 02 المؤرخ في 2016/03/25 المتضمن الإصدار الأول للمعايير الجزائرية للتدقيق، متوفر على موقع: www.cnc.dz

2- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 التأكيدات الخارجية:

يقصد في هذا المعيار التأكيدات الخارجية على أنها دليل يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة الى المدقق من طرف الغير سواء كان في شكل ورقي أو إلكتروني أو شكل آخر؛ يعالج المعيار رقم 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ؛ ويهدف المدقق للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية من خارج الكيان تؤكد على صحة المعلومات من إدارة الكيان.

ويلجأ المدقق إلى إجراءات التأكيد الخارجية بتحديد المعلومات موضوع التأكيد واختيار الطرف المؤهل من أجل الرد على طلبات التأكيد، وفي حالة رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد فعليه البحث عن أسباب الرفض ومحاولة الحصول على عناصر مقنعة تبرر ذلك الرفض، وإذا تأكد بأن الأسباب غير مقبولة ولم يتمكن من حصوله على عناصر مقنعة فانه يترتب عليه إبلاغ الأطراف القائمين على الحكم في المؤسسة.

*كما أوضح هذا المعيار كيفية التعامل مع حالات عدم تلقي الرد والاختلاف بين الردود والمعلومات المقدمة.¹

3- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 (التصريحات الكتابية)

يقصد بالتصريحات الكتابية إلزامية تحصل المدقق على تصريحات غير شفوية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية؛ واعتبر أن عنصر التصريحات الكتابية كعنصر من العناصر المقنعة إلا أنها غير كافية في بعض المسائل. كما يهدف المدقق في هذا المعيار إلى مطالبة المسيرين المعنيين بالتصريحات الكتابية تؤكد قيامهم بمسؤولياتهم في إعداد الكشوف المالية وتقديم كل المعلومات المنوه لها في رسالة المهمة وأشار إلى بعض التصريحات الأخرى؛ وأكد على تقارب تاريخ تقرير المدقق معه تاريخ التصريحات الكتابية، وفي حالة التشكيك في مصداقية هذه التصريحات عليه التعامل بشكل جيد؛ كما أعطى للمدقق نموذجاً لرسالة تأكيد حول الحسابات السنوية.²

4- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 الأحداث اللاحقة

أبرز هذا المعيار التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية، وأعطى تعريف مختصر للأحداث اللاحقة بوصفها " هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره"؛ كما أعطى تعريفات مختصرة لكل من (الأحداث اللاحقة، تاريخ إعداد الكشوف المالية، تاريخ تقرير المدقق، تاريخ المصادقة على الكشوف المالية، تاريخ إصدار الكشوف المالية) ؛ يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى:

- الحصول على العناصر المثبتة والكافية والملائمة؛
- المعالجة الملائمة للأحداث اللاحقة.

¹ وزارة المالية المقرر رقم 02 المؤرخ في 2016/03/25 مرجع سابق

² وزارة المالية المقرر رقم 02 المؤرخ في 2016/03/25 مرجع سابق

كما أوضح هذا المعيار للمدقق الإجراءات المطلوبة في معالجتها وميز بين أحداث وقعت بين تاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق؛ وبين حقائق اعلم بها المدقق بعد تاريخ إعداد تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية.

*أما فيما يخص الحقائق التي اعلم بها بعد نشر الكشوف المالية فإن المدقق لا يلتزم بأي إجراء تدقيق.¹

الفرع الثاني: الإصدار الثاني للمعايير الجزائرية للتدقيق

قامت وزارة المالية بإصدار ثان لأربع معايير جديدة وفقا للمقرر رقم 150 المؤرخ بتاريخ 2016/10/11، يمكن تقديمها كما يلي:

1-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 (تخطيط تدقيق الكشوف المالية)

يعتبر هذا المعيار الأول في الإصدار الثاني للمعايير الجزائرية للتدقيق، والذي يمكن ذكر اهم ما جاء فيه من خلال التطرق إلى كل من (تعريفه، أهدافه، واجبات المدقق) يعرف على أنه عبارة عن وضع استراتيجية التدقيق الشاملة المستمرة والمتكررة المرتبطة بنهاية التدقيق السابق وتتواصل إلى غاية انتهاء التدقيق الجاري ؛ كما يساعد هذا المعيار المدقق على إعطاء الاهتمام المناسب بالمجالات المهنية التدقيق؛ والتعرف على المشاكل المتوقعة وحلها في الوقت المناسب ؛ بالإضافة الى انجاز المهمة بفعالية وكفاءة؛ وإلى اختيار أعضاء الفريق المكلف ذوي القدرات والكفاءات؛ كما يساعد على توزيع الأعمال على الفريق المكلف بالمهمة بشكل ملائم؛ وتدقيق أعمال الفريق المكلف بالمهمة؛ تنسيق الأعمال التي تمت من قبل مدققي العناصر المشكلة للمجمع والخبراء؛ بالإضافة الى التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة ؛ وتمثل واجبات المدقق في العناصر الأساسية الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-3) : واجبات المدقق حسب المعيار الجزائرية للتدقيق رقم 300

المرحلة	واجبات المدقق
قبل بداية المهمة (الأعمال الأولية لتخطيط المهمة)	- القيام بالإجراءات المتعلقة بالزبون ومهمة التدقيق الخاص المنصوص عليها في المعيار 220؛ - التواصل مع المدقق السابق طبقا للقواعد الأخلاقية المهنية في حالة تغيير المدقق.
عند بداية مهمة التدقيق	- تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية؛ - التحقق من معرفة قيود المهمة.
عند إعداد الاستراتيجية العامة	- التعريف بخصوصيات المهمة؛

¹ وزارة المالية المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 يتضمن الإصدار الثاني للمعايير الجزائرية للتدقيق، متوفر على موقع: www.cnc.dz

- التحقق من أهمية المهمة.	
- تقييم مخاطر ونطاق الإجراءات؛	
- التخطيط لطبيعة ومدى الإجراءات؛	عند إعداد برنامج العمل
- وضع الإجراءات التدقيق الأخرى.	

المصدر: من اعداد الطالب وفقا للمقرر رقم 150 المؤرخ بتاريخ 2016/10/11¹

2-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500(العناصر المقنعة)

يقصد بالعناصر المقنعة كل المعلومات التي يجمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه وتظم المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ، دفتر اليومية)، والوثائق الإثباتية (الفواتير، العقود الصكوك، بيان التحويل...)، والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة ؛ وكل المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية وكل المعلومات المتاحة والتي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين ؛ ويهدف الحصول على العناصر الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي تمكنه من تأسيس رأيه.

الواجبات المطلوبة:

- اليقظة والوعي في استخدام المعلومات كمصدر للعناصر المقنعة.
- اختيار العناصر لغرض الاختبار حسب حجم ونوعية العينة الكافية التي تمكنه من تأسيس رأيه سواء بالفحص الشامل أو عناصر محددة أو السير.²

3-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 (مهام التدقيق الأولية الأرصدية الافتتاحية)

مهمة معالجة الكشوف المالية التي تتضمن الأرصدية الافتتاحية الموجودة في البداية الفترة لأول مرة أو عندما تكون محل تدقيق من قبل مدقق آخر والتي يجب أن تقدم المعلومات على أساسها مثل: الطرق المحاسبية المتبعة في عرض حسابات السنوات السابقة ؛ ويهدف هذا المعيار الى جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة.

الواجبات المطلوبة:

- فحص الكشوف المالية الأحدث وتقرير المدقق السابق إن وجد؛
- اتخاذ إجراءات تحقيق تكميلية في حالة ثبات وجود اختلالات في الأرصدية الافتتاحية وعليه إعلام الإدارة؛

¹ المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/16، مرجع سابق

² المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/16 مرجع سابق

- تحديد جدوى الطرق المحاسبية المطبقة وتحديد إمكانية الاستمرار في تطبيقها؛
- تقييم المعلومات الواردة في تقرير المدقق السابق ذات الدلالة.

4-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 (تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية)

يقصد بتأسيس رأي استنتاج المدقق حول مدى صحة وسلامة وصدق الكشف المالية بتعبير صريح و واضح ؛ أما تقرير تدقيق الكشف المالية فنعني به بعد تفحص وحصول المدقق على العناصر المقنعة وتأسيس رأي يقوم بإعداد تقرير كتابي وفق نموذج متعارف عليه ؛ و يهدف المعيار إلى تشكيل رأي حول الكشف المالية؛ وتقديم تعبير واضح عن الرأي كتابيا ؛ وحث هذا المعيار من المدقق القيام بالواجبات التالية:

- تكوين رأي حول الكشف المالية؛
 - تبرير حول التأكيدات المعقولة؛
 - تحديد مسؤولية المسيرين؛
 - تأريخ تقريره بوضوح؛
 - التحديد الدقيق لعنوان المدقق الذي يمارس فيه نشاطه.
- كما تطرق المعيار إلى شكل الرأي كل من الرأي غير المعدل والرأي المعدل وعبر عن هذا الأخير في حالة استنتاج أن الكشف المالية المدققة تتضمن اختلالات.

الفرع الثالث: الإصدار الثالث للمعايير الجزائرية للتدقيق

بتاريخ 2017/03/15 قامت وزارة المالية بإصدار ثالث متضمن لأربع معايير جديدة بموجب المقرر رقم 23, يمكن تقديمها كما يلي:

1-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520(الإجراءات التحليلية)

- عرف الإجراءات التحليلية على أنها تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة عن الحسابات؛ تتضمن مقارنات مع معطيات سابقة أو معطيات مشابهة لكيانات أخرى او معطيات تقديرية وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة؛ ويهدف هذا المعيار الى ما يلي:
- جمع العناصر المقنعة من خلال الإجراءات التحليلية المادية؛
 - اختيار التوقيت المناسب لإجراءات تحليلية قرب نهاية عملية التدقيق.

وأوضح المعيار واجبات المدقق في ضرورة تقدير الاجراء التحليلي الملائم؛ والحرص على تحديد مستوى دقة وموثوقية وطبيعة المعطيات من اجل تحديد الاختلالات في الكشف المالية.¹

2-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570(استمرارية الاستغلال)

يقصد باستمرارية استغلال المؤسسة على أنه بقاء مزاولة نشاطها في المستقبل وبقاء اعداد الكشف المالية من طرف الإدارة ؛ ويهدف هذا المعيار الى جمع العناصر المقنعة الكافية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية النشاط(الاستغلال) في اعداد الكشف المالية واستخلاص نتائج حل الظروف التي من شأنها ادخال الشك في قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال؛ كما حث المدقق على القيام بالواجبات التالية:

- إجراءات لتقييم المخاطر (احداث أو ظروف) تدخل الشك في مواصلة المؤسسة لنشاطها؛
- تقييم عمل الإدارة بخصوص العمل المنجز من طرف الإدارة وخصوصا استمرار الاستغلال؛
- الللجوء الى إجراءات تدقيق إضافية في حالة الكشف عن أحداث من شأنها زرع الشك في قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال؛
- ابداء رأي صريح بالرفض في حالة تبني الإدارة فرضية استمرار الاستغلال غير الملائمة في رأيه؛
- التواصل مع القائمين على الحكم ف المؤسسة وابلغهم عن الاحداث والظروف التي تثير الشك حول مواصلة الاستغلال.²

3-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين:

يقصد به إمكانية استعمال اعمال وظيفة التدقيق الداخلي إذا كانت مفيدة للمدقق الخارجي؛ وتناول هذا المعيار شروط انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي ؛ كما يهدف المعيار الى تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الاعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛ وإلى تحديد ملائمة أعمال المدققين في حالة استخدامها ؛ وحث المدقق على تحديد ملائمة أعمال المدققين الداخليين من خلال تقييم العناصر التالية:

- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة؛
- الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين؛
- نوع الضغوطات الممارسة في الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي؛

¹ وزارة المالية ، المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 يتعلق بالصدار الثالث للمعايير الجزائرية للتدقيق على موقع: www.cnc.dz

² وزارة المالية ، المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 مرجع سابق

- استخدام عمال المدققين الداخليين الخاصة من أجل استعمال التدقيق الداخلي وعليه تحديد وملاءمتها لاحتياجاته الخاصة بواسطة عدة نقاط؛

- في حالة استعمال المدقق الخارجي اعمال التدقيق الداخلية وجب عله ان يدرج وثائق التدقيق والنتائج المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الاعمال.¹

4-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 استخدام اعمال خبير معين من المدقق:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عند الاستعانة بخبير للقيام بمراقبة خاصة في مجال اخر غير المحاسبة والتدقيق؛ ويهدف الى تحديد الحالات التي تستدعي ضرورة الاستعانة بخبير؛ وتحديد ملائمة الاعمال التي يحتاجها في عملية التدقيق؛ وطالب المدقق بالإجراءات التالية:

- تقدير ضرورة الاستعانة بعمل وخدمات الخبير؛
- تقييم كفاءة الخبير وموضوعيته؛
- تقييم ملائمة اعمال الخبير المعين؛
- الاتفاق بين كل من الخبير والمدقق في (الأهداف، مسؤولية، دور، السرية المهنية)؛
- الإشارة للخبير المعين في تقرير المدقق.

الفرع الرابع: الإصدار الرابع للمعايير الجزائرية للتدقيق: جاء المقرر رقم 77 المؤرخ بتاريخ 2017/10/16 على غرار الإصدارات التي سبق ذكرها أعلاه من حيث عدد المعايير الصادرة فان هذا الإصدار يتضمن أربع معايير والتي تعتبر الأخيرة بالرجوع الى فترة الدراسة (الإطار الزمني) ويمكن ذكرها كما يلي:

1-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 وثائق التدقيق

يقصد بالتوثيق تلك الوثائق (ملفات العمل) التي يعدها المدقق او تلك التي تحصل عليها او احتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، وتتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة العناصر المقنعة الدالة والمجموعة والنتائج التي توصل اليها المدقق ؛ ويهدف هذا المعيار الى تسهيل القيام بمراجعة والمراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة؛ والمساعدة على أداء المهام التدقيق المستقبلية؛ بالإضافة الى تدعيم تقرير المدقق من خلال تشكيل العناصر المقنعة والملائمة. وحث المدقق على اعداد وثائق التدقيق في الوقت المناسب وفي وقت معقول؛ واعتماد السرية وحماية ملفات العمل وحفظها لفترة كافية؛ كما طالبه بكتابة التفاصيل التي يتحصل عليها وإجراءات التدقيق التي قام بها.²

¹وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 ، مرجع سابق

²وزارة المالية ، المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 ، يتعلق بالصيغ الثالث للمعايير الجزائرية للتدقيق على موقع: www.cnc.dz

2-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 العناصر المقنعة اعتبارات خاصة

يعالج ويخص جوانب ثلاث (المخزونات - قضايا المنازعات -المعلومات القطاعية) في إطار تدقيق الكشف المالية؛ ويهدف المعيار إلى ما يلي:

- الحصول على عناصر مقنعة بخصوص المخزونات؛
- إحصاء قضايا المنازعات المتعلقة بالمؤسسات؛
- الحصول على معلومات متعلقة بالقطاع وفق المعيار المحاسبي المطبق.

الواجبات المطلوبة:

- بالنسبة للمخزونات: الحصول على عناصر مقنعة حول حالتها ووجودها وفحص حساباتها وتسجيلها وحركتها.
- بالنسبة للقضايا والمنازعات: التواصل مع المستشار القانوني الداخلي من اجل معرفة كل التفاصيل والإحصائيات؛ بالإضافة الى مراجعة (تدقيق) المصاريف القضائية.
- بالنسبة للمعلومات القطاعية: الحصول على عناصر مقنعة وكافية تتعلق بالقطاع واختبارها ومعرفة مدى ملائمة الطرق المستخدمة من طرف الإدارة.

3-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 السبر في التدقيق:

يتطلب السبر في التدقيق استخدام العينات في التدقيق من أجل الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة عن طريق اختبار إحصائي وغير إحصائي قاعدة معقولة حول عينة الدراسة (الكيان) ؛ ويهدف هذا المعيار الى الحصول على قاعدة معقولة يستنتج منها ما يفيد حول الكيان من خلال إجراءات معروفة يقوم بها المدقق في اعماله.

الإجراءات المطلوبة:

- اختيار العينة التي تحقق أهداف العملية التدقيقية؛
- اختيار إجراءات تدقيق تتماشى مع أهداف العملية؛
- استقرار الاختلالات.¹

4-المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية

والمعلومات الواردة المتعلقة به

تطلق التقديرات المحاسبية على بعض البنود التي لا يمكن قياسها بدقة وإنما يمكن تقديرها فقط، وبالتالي يمكن القول بأنها لا تعبر بيقين عن القيمة الحقيقية يحتمل تحيز الإدارة في إدخالها ؛ ويهدف المعيار الى جمع العناصر المقنعة للتحقق من التقديرات المحاسبية.

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 مرجع سابق

الإجراءات المطلوبة:

- اجراء تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة من أجل معرفة الكيان ومحيطه؛
- مراجعة المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية في الكشف المالية للفترة السابقة من أجل معرفة تحيزات من عدمها؛
- تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة؛
- تحديد الردود على المخاطر التي قيمت الاختلالات المعتبرة؛
- تقدير عقلانية التقديرات المحاسبية والبحث عن الاختلالات.¹

¹ المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 مرجع سابق

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في البيئة الجزائرية

هناك العديد من العوامل التي يمكن ان تؤثر على عمل محافظ الحسابات أثناء قيامه بعمله منها ما هو تحت سيطرته ومنها ما هو خارج عن سيطرته؛ ومن خلال هذا المبحث سنقوم باستعراض هذه العوامل والتي يمكن تقسيمها الى مجموعتين تضم كل منها مجموعة من العوامل يمكن ذكرها وفق المطالب التالية:

المطلب الأول: العوامل الداخلية (تحت سيطرة المدقق)

انطلاقا مما سبق ذكره فانه يمكن تسمية بعض العوامل التي لها صلة مباشرة بمحافظ الحسابات (المدقق)؛ والتي تكون ملازمة وعينية تخصه، وتتصف بأنها قابلة للتغير باعتبار المدقق له وزن في تغييرها بالعوامل الداخلية أو العوامل الذاتية وهي متعلقة بذات المدقق أو العوامل التي تكون تحت سيطرته؛ ويمكن أن تتضح الصورة أكثر من خلال شرح مختصر لها وسردها في الآتي:

1-الكفاءة:

يمكن تعريفها على أنها الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق حجم أو مستوى معين من الأهداف بأقل التكاليف وهي من أهم مقاييس النجاح للمؤسسات في تحقيق أهدافها؛ وفي مجال التدقيق على كل مكتب تعيين افراد لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة (التدقيق) بعناية مهنية من خلال:

- توظيف وتعيين الافراد مؤهلين تأهيلا متخصصا؛
 - تطوير مهني من خلال اعداد دورات تدريبية للأفراد.
- ويعتبر هذا العامل من أهم العوامل الواجب توفرها في ممارسة مهنة التدقيق على اعتبار الأهداف المرجوة منها؛ بحيث يمكن طرح التساؤل كيف يكون عمل المدقق بمراجعة اعمال الإدارة والقوائم المالية محل التدقيق من مدقق لا يتمتع بكفاءة تمكنه من أداء مهامه بكل استحقاق.¹

2-الخبرة:

لا يقل هذا العنصر أهمية عن العنصر السابق وهو من بين العناصر المؤثرة في كل المجالات المهنية والتي نالت اهتمام الباحثين ويعتبر من بين المعايير الموضوعية التي يمكن اعتمادها في المفاضلة بين عناصر المورد البشري؛ ويمكن التمييز في هذا العامل بين كل من الخبرة العامة والخبرة المهنية وفق الآتي:

أ-الخبرة العامة: يقصد بها سنوات الممارسة أو الأقدمية (طول المدة) التي يقضيها شخص معين في وظيفة متخصصة أو في أداء مهمة محددة.

¹ محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من جهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية أيام 18-19 مايو 2010، ص:412

ب-الخبرة المهنية: هي القدرة على الأداء الكفاء للمهام المعقدة غير الهيكلية بطريقة متميزة اعتماداً على المعرفة المتراكمة في مجال معين والإجراءات المحددة لأداء مثل تلك المهام¹.

كما تم الإشارة إليه في البداية فإن أهمية هذا العامل لا تقل عن عنصر الكفاءة في العملية التدقيقية وكل مدقق يفتقر إلى الخبرة سينعكس على مخرجاته عند ممارسة عمله؛ وبالتالي فإن اكتسابه للخبرة عامل من العوامل التي تؤثر على نوعية أدائه وتعامله مع متطلبات ممارسة المهنة.

3-التدريب والتطوير المستمر للمدقق: يعد التأهيل والتدريب المهني أسلوباً من أساليب مواكبة التطور المعرفي والتقني الذي يجب تزود الفرد به؛ وقد صار لزاماً عليه أن يتابع هذه التطورات وينتقي لنفسه المعارف والخبرات التي تفيده في مجال عمله، والتي تشبع رغباته الذاتية نحو معرفة ما.

ويعتد مفهوم التدريب المهني في الوقت الحاضر أحد الدعائم الرئيسية للحضارة بكل ما فيها من تقدم تقني شمل كافة المجالات، ذلك أن الفهم الصحيح لهذا المصطلح يرشد إدارة التدريب ويوجهها إلى عناصر النجاح في أداء الأعمال، ويقوي من هذا الترابط بين هذه العناصر؛ ويقصد بالتدريب المهني المعلومات التي تعطى للفرد كي يستطيع مزاوله عمل معين، سواء كان صناعياً أو تجارياً أو زراعياً، ويمكن أن يتم بطرق دون إشراف تربوي أو التعليم في أماكن مخصصة أو في مدارس للتلمذة الصناعية سواء أكانت رسمية أو غير رسمية؛ والتدريب بمعناه الواسع، عملية تعلم وتمكن الفرد من إتقان مهنته والتكيف مع أوضاع عمله؛ وقبل ممارسة المدقق لعملية المراجعة يتلقى تكوين من الجانب العلمي (تكوين نظري) وتكوين عملي (تربص) عند مكتب متمرس (متخصص) للحصول على رخصة لمزاولة المهنة، ونظراً لتأثر مهنة التدقيق بالتغيرات المحاسبية والتشريعات المحلية والدولية كان عليه حتماً تحديث وتطوير معارفه لمواكبة هذه التغيرات لتحسين أدائه بالجودة المطلوبة، ولو اكتفى بالمعارف المحصل عليها في بداية مشواره المهني سيؤدي به حتماً إلى تقديم تقارير لا ترقى إلى المستوى المطلوب الذي يتطلع له أصحاب المصالح ولا تعكس توقعاتهم².

4-التخصص القطاعي للمدقق:

لا يختلف هذا العامل على عامل الخبرة الذي تم التطرق إليه فيما سبق؛ ويمكن التمييز بين ثلاثة مصطلحات متقاربة ذات مدلولات مختلفة (الخبرة العامة والخبرة المهنية والتخصص) وهذا بذكر تعريف مبسط لكل منها فيما يلي:

* الخبرة العامة: سبق شرحه في عنصر الخبرة. * الخبرة المهنية: سبق شرحه في عنصر الخبرة.

* التخصص المهني للمدقق: يقصد به المعرفة المتعمقة في نشاط معين.

وتكمن أهمية التخصص المهني للمدقق في العناصر التالية:

¹ د. محمد علي جبران، مرجع سابق، ص 413

² الاتحاد الدولي للمحاسبين في قواعد السلوك الأخلاقي، إصدارات المعايير الدولية لرقابة جودة التدقيق مجموعة طلال أبو غزالة، عمان الأردن، ص 17

- فهم المدقق لطبيعة النشاط والصناعة التي تعمل فيه المؤسسة أو الكيان محل عملية التدقيق لكي يؤدي عمله على أحسن وجه ويساعده في ذلك معرفة مكامن وجود الأخطار في تلك الصناعات وتخطيط أفضل لعملية المراجعة؛
 - الرفع من مستوى التأكيد مقارنة بمكاتب أخرى غير متخصصة؛
 - إمكانية عدم اللجوء إلى خبير من قبل المدقق؛
 - كشف حالات الاحتيال المالي في التقارير والكشوف؛
 - تدعيم درجة استقلالية المدقق؛
- ويمكن إعطاء أمثلة عن ذلك: مدقق في البنوك، الفنادق، التأمين¹.

5-استقلالية المدقق وموضوعيته ونزاهته: تعني الاستقلالية ضرورة تمتع المدقق الخارجي بالاستقلال عند إبداء الرأي عن القوائم المالية؛ وعليه تفادي بعض الأمور التي من شأنها إضعاف استقلاليته مثل وجود مصالح مادية أو استثمارات في أسهم أو قروض ممنوحة؛ ويمكن التمييز بين نوعين من الاستقلال هما:

أ-الاستقلال الذهني: وهو تجرد المدقق من أي ضغوط أو مصالح خاصة عند ابداء رأيه الفني، وعليه أن يكون أمين ونزيه وصادق ويكشف الحقيقة في تقريره؛

ب-الاستقلال الظاهري: تعني وجود أعراف تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المدقق وعدم وجود ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة².

ومن جهة أخرى يمكن القول بأن النزاهة تعني تجرد المدقق من كل الخلفيات التي يمكن أن توجه سلوكياته في عمله وفي ابداء رأيه ؛ أما الموضوعية فيجب على المدقق تقبل الحقائق وألا يسير في رفض الحقائق عن عمد؛ وعليه تقديم الدليل المقبول لوجهة نظره عند إبداء رأي في مجالات الضرائب والخدمات الإدارية ولا يخضع رأيه للآخرين. وفي الأخير يمكن القول بأنه يجب أن يكون للمدقق شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بسلوكيات الآخرين في تأدية عمله وأن يؤدي واجبه دون أي ضغط يقع عليه من طرف الغير وأن يكون رأيه محايدا ولا توجد أي مرجعية تعكس الحقائق التي توصل إليها في بناء رأيه الفني.

6-بذل العناية المهنية اللازمة:

يعتبر هذا العامل من أهم العوامل تأثيرا مقارنة بالعوامل الأخرى في نظرنا استنادا إلى تفاوت القدرات والمقومات المختلفة بين ممارسي مهنة المراجعة منها ما هو راجع لاعتبارات تاريخية مثل السن أو مكتسبات أخرى مثل الذكاء

¹ معاذ طاهر صالح المقطري، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية المجلد 27 العدد الرابع، ص 413-414

² سماح أسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين جامعة غزة مذكرة ماجستير 2018، ص: 42-43-47-48

والفطنة ؛ ولكن في هذا العنصر فإن جميع المدققين ينطلقون من بداية واحدة وهي القيام بعمل لفائدة أصحاب المصالح بإبداء رأي محايد يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ قرارات مستقبلية؛ وكل تقصير في أداء المهام من شأنه أن يؤدي الى التلاعب بثقة طالبي الخدمات التدقيقية؛ ومن أجل ما سبق وللتوضيح يمكن شرح بعض المصطلحات التي لها بعد فني في مهنة التدقيق نذكرها فيما يلي:

الاخلاقيات: تعرف بوجه عام على أنها مجموعة من المبادئ والقيم التي يمكن ذكرها من القوانين القواعد التنظيمية والمواظ الدينية ومواثيق العمل ومواثيق السلوك.¹

ولقد وضع معهد JOSEPHSON مجموعة من المبادئ الاخلاقية والقيم التي يجب أن تتوفر في السلوك الأخلاقي لكافة الأفراد تتمثل في:

الجدول رقم (4-1) يتضمن تعريفات مختصرة لمصطلحات السلوك الاخلاقي

المصطلح	شرحه
الأمانة	الصدق لا غش ولا سرقة.
الاستقامة	احترام المبادئ.
الولاء (الاخلاص)	مخلص مع العملاء والأصدقاء عدم افشاء اسرار الغير.
حفظ الوعد	تنفيذ الالتزامات احترام الاتفاقيات على النحو المناسب.
العدالة	معاملة الأفراد على نحو متكافئ وتقبل الاختلاف و الاعتراف بالخطأ.
احترام الآخرين	عدم التورط في متاعب الآخرين وعدم التكبر.
الصلاح	الالتزام بالقوانين وإذا كان القانون غير عادل المطالبة بشكل مباشر للتعديل.
المسؤولية	تحمل المسؤولية في القرارات الصحيحة والخاطئة.
الاهتمام	الاهتمام بالغير

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على كتاب أصول المراجعة

7-الأتعاب: تعرف أتعاب المراجعة على أنها المقابل المادي الذي يدفعه الزبون للحصول على تقرير المدقق الخارجي،

ويخضع تحديدها للاتفاق بين القائم بالمهمة (المدقق) والمؤسسة محل عملية التدقيق ويمكن أن يستند إلى ما يلي:

- عائد مناسب مقابل الخدمات التي يقدمها المدقق للمؤسسة؛
- طبيعة المنافسة السائدة في سوق خدمات التدقيق.

ويمكن القول بأن هذا العامل يعد من بين أهم العوامل التي يمكن أن يؤثر على مختلف المهن والوظائف بالنظر إلى المكانة الهامة واعتبارها أحد أولويات الممارسين لأي نشاط، باعتبار السؤال المهم كم سأجني مقابل تأدية هذا العمل وتقديم الخدمات للغير.

¹ الفين ارينز وجيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي دار المريح للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، 2002، ص 102

وقد تتحكم في قيمة آتاع المدقق العديء من العوامل وخاصة المتعلقة بمختلف التكاليف التي تتحملها مكاتب التدقيق في جميع مراحل العملية التدقيقية (تكلفة الجهد، تكلفة الوقت، وقد يلجأ المدقق الى انتهاج استراتيجية تخفيض قيمة آتاعه في بداية مشواره المهني بالنظر لافتقاره الى سمعة عند أصحاب المصالح الذين يهتمون بأعمال التدقيق أو من أجل استقطاب عدد مهم من زبائن يقوم بأعماله التدقيقية لصالحهم؛ ويمكن أن يلجأ الى نوع آخر بتسقيف لآتاعه لأعلى المستويات بهدف التحكم في عدد الزبائن الذين يرغب في العمل معهم وإبعاد باقي الزبائن الذين يهتموا بقيمة وتدئة آتاع من باب تقليل التكاليف¹.

وعليه يمكن القول بأن حجم الآتاع يحدد بنسبة كبيرة الصورة الخفية لاءاء العمل ؛ فزيادة حجمها تزيد الرغبة والأتقان والتفاني، والعكس صحيح كلما انخفض حجمها نقصت الرغبة والتفاني.

8- حجم مكاتب التدقيق وسمعتها:

هناك تشابه كبير بين كل من حجم وسمعة المكاتب من حيث بعض الخصائص؛ ومن أجل التوضيح قسمنا هذا العامل الى قسمين هما:

أ- حجم المكاتب: يتم إسناد مهمة التدقيق من قبل بعض الشركات إلى مكاتب التدقيق الكبيرة بسبب قدرتها على توفير الخدمات التدقيقية والاستشارات التي تقدمها والخدمات الأخرى المرافقة أكثر من المكاتب الصغيرة؛ وعادة ما تقوم المكاتب الكبيرة بتدقيق الشركات الكبيرة والتي تتصف بالاستقرار والثبات؛ وذلك يعرض المكاتب الصغيرة لخطر التغيير بصورة أكبر من المكاتب الكبيرة وعدم اللجوء إلى طلب خدماتها.

إن تأثير هذا العنصر على مهمة التدقيق متفاوت بين مختلف طالبي خدمة التدقيق ويعود ذلك إلى اختلاف وجهات النظر المختلفة فهناك فئة تهتم بالاسم وكبر حجم مكاتب التدقيق دون الاهتمام بنوعية الخدمات المقدمة من طرفها؛ ومن هنا يمكن القول بأن غياب الموضوعية في الحكم على كفاءة المكاتب قد يقود طالبي الخدمات إلى الانسياق نحو أسباب لا ترقى الى الهدف من وراء العملية التدقيقية وتبقى شكليا فقط.

ب- سمعة وشهرة المكاتب: ترغب بعض الشركات في التعامل مع مكاتب التدقيق المشهورة ذات السمعة الطيبة وتسعى للبقاء في التعامل معها؛ لأنها تعطي مصداقية أكثر وتعزز الثقة بالشركات وإدارتها؛ مما يؤدي إلى تكوين مصداقية مسبقة للقوائم المالية الخاصة بالشركة في أسواق المال وعند الأطراف الخارجية.

¹ أحمد محمد صلاح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر 2009 ص 92

ويمكن اعتبار التوجه نحو التعاقد مع المكاتب ذات السمعة الحسنة عند بعض الأطراف يهدف الى إعطاء تلميع صورة فقط ؛ والتغاضي عن الهدف الرئيسي من العملية التدقيقية.¹

المطلب الثاني: العوامل الخارجية (غير ذاتية)

لقد رأينا في المطلب السابق العوامل التي يكون للمدقق السيطرة عليها بالنظر الى طبيعتها التي تمتاز بعلاقتها الملازمة له؛ وبخلاف تلك العوامل فهناك من العوامل التي لا تخضع لسيطرة المدقق وتكون تحت سيطرة جهات أخرى يمكن تناول بعضها باختصار فيما يلي:

1-الوضوح: شيء واضح في اللغة تعني بائن لا غموض فيه وغير قابل للتأويل ؛ وفي هذه الدراسة نريد معرفة وضوح المعايير الجزائرية للتدقيق بالنسبة لممارسي المهنة، ومن الملاحظ أن المعايير الجزائرية للتدقيق كلها مستمدة من المعايير الدولية ؛ وبالتالي يمكن القول بأن المعايير المحلية لم تأت بأشياء جديدة على حد قول من تم مقابلتهم في الدراسة الاستطلاعية على اعتبار أنها ترجمة لمعايير التدقيق الدولية ؛ وبالتالي يمكن القول بأن المعايير الجزائرية للتدقيق تتصف بصفة الوضوح في معانيها وفي مضمونها وأهدافها وهذا عند مختلف الأكاديميين ونحن نسعى الى معرفة هذا الوضوح عند ممارسي مهنة التدقيق ميدانيا.

الوضوح في القوانين والتشريعات يعني أن تكون النصوص القانونية مكتوبة بشكل سهل الفهم ودقيق بحيث يمكن للأفراد والمهنيين فهمها وإمكانية تطبيقها ؛ والهدف من الوضوح في القوانين هو ضمان العدالة وتطبيق القانون بشكل صحيح حيث يساعد على تقليل المفارقات الناتجة عن سوء الفهم أو الغموض في النصوص.

2-الملائمة: يقصد بملائمة المعايير الجزائرية مدى توافقها مع البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال قوانينها (أي لا تتعارض معها) ومدى تقبل كل من ممارسي المهنة لها وإمكانية تطبيقها؛ ونظرة الجهات المشرفة على المهنة التي سعت إلى إصدارها بما يخدم البيئة المحلية ولا يتعارض م ع المعايير الدولية.

3-التوافق: عادة ما يتم استعمال هذا المصطلح في الجمع بين طرفين متماثلين يملكان صفات متشابهة؛ ويهدف الى معرفة درجة القرابة أو التقارب بينهم؛ ونقصد هنا في طري المقارنة كل من المعايير الجزائرية والمعايير الدولية للتدقيق؛ وتهدف الدراسة الحالية الى معرفة التوافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق وبين المعايير الدولية للتدقيق اي بين المتطلبات الدولية لممارسي المهنة وبين الخصائص المحلية للدولة.

4-حجم الشركة: تختلف الشركات عن بعضها البعض من حيث عدة عوامل ووجهات نظر ومن جهات مختلفة مثل: النشاط، الحجم، التصنيف القانوني، عدد العمال... الخ؛ وان الاختلاف من حيث الحجم يقودنا الى التمييز بين

¹ هاشم حسن حسين، تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة العراقية، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، المجلد 2008 العدد 16، ص 18

الشركات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة ولكل منها مميزات مختلفة ومن حيث راس المال أو عدد العمال أو حجم العمليات؛ وبالتالي فإن عمل المدقق يختلف ويتغير من نوع لأخر ويزيد في التعقيد بزيادة المعاملات المالية وكثرة العمليات.

5-قطاع النشاط: على غرار العامل السابق فإن قطاع نشاط الشركات يختلف من شركة إلى أخرى فهناك القطاع الإنتاجي والخدمي والتجاري، وعليه فإن عمل المدقق يختلف من قطاع إلى آخر وبالتالي فإن عملية المراجعة تختلف كذلك ولكل قطاع خصائص تميزه عن غيره.

6-التشريعات والقوانين: يعود أصل كلمة قانون الى الكلمة اليونانية kanon وتعني العصا المستقيمة ؛ أما من الناحية اللغوية وحسب تعريف السيوطي فإن القانون هو أمر كلي منطبق على جزئيات يتعرف احكامها منه¹؛ ومن حيث الاصطلاح تتضمن كلمة قانون في مجال العلوم القانونية معنيين هما:

أ-المعنى العام: مجموعة القواعد العامة، المجردة. الملزمة التي تحكم سلوك الفرد داخل المجتمع فهذا مفهوم عام ينطبق على كل القواعد التي تحمل هذه الصفات؛

ب-المعنى الخاص: فهو مجموعة القواعد التي تضعها السلطة التشريعية؛

ويعتبر هذا العامل جد مهم في الدراسة الحالية لأنه يعكس الهدف؛ ولأن المتغير التابع (المعايير الجزائرية للتدقيق) يعد تشريع صدر من السلطة التشريعية بغرض تأطير عمل ممارسي مهنة التدقيق؛ وأن أهداف هذه الدراسة التوصل الى نتائج مستمدة من الواقع الميداني ومن ممارسي المهنة الذين هم معنيين بتطبيق هذا التشريع؛ ونحاول معرفة تأثير هذا العامل من خلال النقاط التالية:

أولاً: بالنسبة للكفاية: صدور بعض التشريعات التي تنتهي بمادة او عبارة الى غاية صدور نصوص تنظيمية تساعد على تقديم تفاصيل تلك التشريعات، وإعطاء توضيحات مبسطة تساعد على فهمها وشرحها، وهذا تجنباً للوقوع في صعوبة تطبيقها بالنظر الى أن التشريع الصادر قابل للتأويلات وصعوبة فهمه أو أنه غير كاف مما يستدعي الحاقه بنص تنظيمي.

ثانياً: بالنسبة للعوائق: قد تشكل التشريعات عائق أمام الأفراد بسبب القدرة الاستيعابية للبعض في الفهم وبالنظر لعدم الاطلاع عليها أحيانا ؛ وقد تتضارب القوانين لبعض الافراد خاصة مزدوجي الجنسية.

ثالثاً: بالنسبة للمواءمة: ونقصد بها مساعدة القوانين والتشريعات السارية على تطبيقها؛ ويمكن اعتبار هذا العنصر معاكس للعنصر السابق ذكره (عنصر العوائق).

¹ مصطفى فاضل كرم الخفاجي، فلسفة القانون عند سقراط مجلة مركز بابل للدراسات الإنسانية، جامعة بابل، مجلد 06، العدد 02

7- طول فترة مكتب التدقيق مع الشركة: إن بقاء المدقق لفترة طويلة مع المؤسسة يولد له معرفة عميقة في معلوماته وعن أسرارها؛ فإذا أرادت الشركة الابتعاد عن التطبيق السليم لمسك دفاتها سهل على المدقق اكتشاف ذلك بسهولة؛ وهذا ما يدفع في بعض الأحيان بالشركات الى تغيير المدقق الخارجي؛ كما أن بقاء المدقق طويلا (أكثر من عهدة) يمكن أن يكون له الأثر الإيجابي على القوائم المالية للمؤسسة وعلى حجم العينات التي يتم فحصها بسبب الدراية الكافية عن أكبر تفاصيل المؤسسة المرسخة في معلومات المدقق.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل الى ثلاث مباحث رئيسية من اجل تقديم المفاهيم النظرية لكل من التدقيق وعموميات حول المهنة في المبحث الأول والتعريف بأهم الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر بالإضافة الى معرفة أهم الشروط التي يجب توفرها من اجل ممارسة المهنة في الجزائر

وحاولنا تقديم عرض مختصر للمعايير الجزائرية للتدقيق البالغ عددها 16 معيار والتي أصدرت عبر المراحل الأربع وظم الإصدار الأول كل من المعايير ذات الأرقام (210؛ 505؛ 580؛ 560) كما ظم الإصدار الثاني أربع معايير وتمثلت في المعايير ذات الأرقام التالية (300؛ 500؛ 510؛ 700)؛ كما تم اصدار ثالث وظم المعايير ذات الارقام (520؛ 570؛ 610؛ 620) ؛ كما تم اصدار رابع للمعايير وظم كذلك المعايير التالية (230؛ 501؛ 530؛ 540) كما تم تقديم بعض المفاهيم النظرية المتعلقة بمحافظ الحسابات.

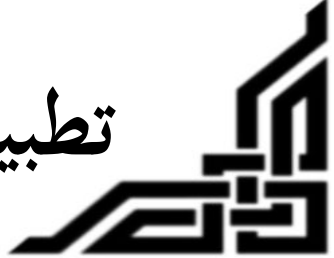
وفي المبحث الثالث تم ذكر مختلف العوامل التي يمكن ان تؤثر على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية والتي تم تقسيمها الى عوامل ذاتية متعلقة بالمدقق ممثلة في: التأهيل العلمي والعملية والخبرة المهنية والاستقلالية وفريق العمل المشكل لمكتب التدقيق واتعاب المدقق؛ والى عوامل غير ذاتية سميت بالعوامل الخارجية ممثلة في: الخصائص المتعلقة بالمعايير الجزائرية للتدقيق من حيث الوضوح وغيرها وعامل المؤسسة محل التدقيق والمنظمات المهنية والقوانين والتشريعات كما تم تناول مميزات البيئة المحاسبة على وجه الخصوص.

وبالتالي ومن خلال ما سبق ذكره تم التمكن من رسم صورة واضحة المعالم تلخص أهم الجوانب النظرية للتدقيق والمعايير الجزائرية وفي الفصل الموالي سنتطرق الى الدراسات العلمية السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة الحالية (المعايير الجزائرية للتدقيق-العوامل المؤثرة).



الفصل الثاني

الدراسات السابقة للعوامل المؤثرة على



تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

تمهيد:

يشكل التدقيق ركيزة أساسية في تعزيز الشفافية والموثوقية في البيانات المالية، مما يساهم في حماية مصالح الأطراف المعنية. وفي السياق الجزائري، تكتسي معايير التدقيق أهمية بالغة نظراً للتطورات الاقتصادية والتشريعية التي شهدتها البلاد في السنوات الأخيرة، ومع ذلك فإن تطبيق هذه المعايير يواجه عدة تحديات تتعلق بالبيئة المحاسبية، والإطار المؤسسي، والممارسات المهنية، ومن هنا تهدف الدراسات السابقة إلى تحليل واقع معايير التدقيق في الجزائر والعوامل التي تؤثر في فعاليتها، سواء كانت عوامل داخلية تتعلق بالمدقق، أو خارجية مرتبطة بعوامل خارجة عن سيطرة المدقق.

ولقد تناولت العديد من الدراسات الأكاديمية معايير التدقيق في الجزائر، حيث ركز بعضها على مدى توافق التشريعات المحلية مع المعايير الدولية، بينما اهتم البعض الآخر عن دراسة واقع تطبيقها. كما أشارت دراسات أخرى إلى تأثير مختلف العوامل منها الشخصية مثل الكفاءة والالتعاب، والعوامل الأخرى كالقوانين.

وفي هذا الفصل، سنستعرض أهم الدراسات السابقة التي ناقشت معايير التدقيق في الجزائر، مع تحليل العوامل المؤثرة في تطبيقها، على اختلاف تصنيفها، كما سنسلط الضوء على الفجوات البحثية التي يمكن أن تشكل مجالاً لدراسات لاحقة، وذلك بهدف تقديم رؤية تساعد على فهم التحديات في إصدار باقي المعايير و لتطوير مهنة التدقيق في الجزائر ؛ ولقد تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث ممثلة في :

المبحث الأول: الدراسات المتعلقة بالمتغير التابع؛

والمبحث الثاني: الدراسات المتعلقة بالمتغير المستقل؛

المبحث الثالث: مناقشة الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية.

المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة

تم اختيار مجموعة دراسات ترتبط بموضوع الدراسة الحالية تتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق من جهة وبالعوامل المؤثرة على مهنة التدقيق من جهة ثانية أو في جانب منها، واختلفت هذه الدراسات على مستوى مختلف الدول في حدود اطلاعنا واختيارنا الذي قمنا به ؛ حيث التمسنا اهتمام كبير بخصوص هذا النوع من المواضيع المتعلقة بمعايير التدقيق والعوامل المؤثرة وحاولنا قدر الإمكان الاستفادة من الدراسات التي تخدم الموضوع ولقد تم الاعتماد على التمييز بين الدراسات من خلال متغيرات الدراسة بما يتوافق مع الدراسة الحالية وهذا من خلال التفريق بين الدراسات التي اهتمت بالمتغير التابع والدراسات الأخرى التي اهتمت بالمتغير المستقل ، نظرا لقلة الدراسات التي تطرقت الى المتغيرين في نفس الوقت ؛ الامر الذي دفع بنا الى تقسيم هذه الدراسات من حيث العرض الى دراسات اهتمت بالمتغير التابع والمتمثل في المعايير الجزائرية للتدقيق ؛ وبين دراسات اهتمت بالعوامل المؤثرة على مهنة التدقيق او في جانب من العملية التدقيقية مثل الجودة ؛ ويمكن أن نوجزها فيما يلي:

المطلب الأول: عرض الدراسات المتعلقة بالمعايير الجزائرية للتدقيق:

سنتطرق في هذا المطلب إلى الدراسات التي اهتمت بالمتغير التابع ونقصد به الدراسات التي تناولت المعايير الجزائرية للتدقيق ممثلة في عشر دراسات محصورة زمانيا في الفترة الممتدة بين 2019 وسنة 2021.

1- دراسة (خالدي، كسكس، شنين 2019)، بعنوان: تقييم واقع تطبيق معايير المراجعة الدولية من قبل ممارسي مهنة المراجعة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

تدرج هذه الدراسة ضمن المقالات المنشورة في مجلة علمية محكمة وهدفت الى التعرف على الواقع التطبيقي لمعايير التدقيق في التكيف مع البيئة المحاسبية الجزائرية وهدفت إلى تقييم واقع تطبيق معايير المراجعة الدولية من قبل ممارسي مهنة المراجعة وإبراز أهمية تطبيقها، وتم تصميم استبيان وجه لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في ثلاث ولايات (ورقلة، الوادي، غرداية) خلال فترة مارس 2017 وبلغت الاستثمارات الموزعة 90 استثمارا وتم تحليل 36 استثمارا.

توصلت الدراسة إلى أن نسبة الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية تقدر بـ 14.9 بالمئة والتي اعتبرها الباحثون ضعيفة ورجحوا ضعف هذه النسبة إلى أن المعايير الجزائرية للتدقيق مازالت تحتاج إلى تطوير وإلى أن أغلب عينة الدراسة ليس لها الدراية الكافية بمعايير المراجعة الدولية. وفي الأخير اوصت الدراسة بما يلي:

- دعم الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر؛
- دعم التواصل بين المراجعين بمختلف المستويات من مهنيين وأكاديميين من اجل تبادل الخبرات.

2-دراسة لبوز ، بوعلاق 2019، تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات.

تندرج هذه الدراسة ضمن المقالات المنشورة في مجلة علمية محكمة، وهدفت إلى التعرف على واقع مهنة التدقيق ومعرفة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق وإبراز عيوبها ومزايا تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استعمال كل من المقابلة والملاحظة النقدية المباشرة مع أعضاء من المجلس الوطني للمحاسبة ومحافظي الحسابات وموظفين من إدارة الضرائب ومدير وكالة بنكية سابق في الدراسة الميدانية الذين لهم علاقة بإعداد واستعمال المعايير الجزائرية للتدقيق. ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- أن الالتزام بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في البيئة المحاسبية الجزائرية مازالت تحتاج إلى تطوير لتتوافق بشكل كامل مع واقع بيئة الأعمال الجزائرية؛
- قصور المعايير الجزائرية للتدقيق من حيث: عدم اشراك بعض الأطراف التي يمكنها تقديم الإضافة؛
- عيوب في تقارير التدقيق ممثلة في: عيوب في الشكل؛ عيوب في المضمون؛ عيوب تعود لشخصية محافظ الحسابات وتركيبته الفكرية وتكوينه القانوني.

3-دراسة خلايفية، جاوحدو (2019)، بعنوان: "التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية".

تندرج هذه الدراسة ضمن المقالات المنشورة في مجلة علمية محكمة، وهدفت إلى معرفة تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنة مضمون المعايير الجزائرية للتدقيق بالمعايير الدولية للتدقيق وعلى أي منها يعتمد التدقيق الخارجي في الجزائر الدولية ام المحلية؛ وتمثلت الإشكالية في: ما هو واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛ وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي حسب ما ورد في دراسة الباحث وتم تصميم استبيان وبلغت الاستمارات القابلة للتحليل بـ 32 استمارة ؛ ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- اعتماد مزاولي المهنة على المعايير الدولية نظرا لحدثة اصدار المعايير الجزائرية؛
 - لا يوجد اختلاف جوهري بين المعايير الجزائرية والدولية من حيث المضمون.
 - التشريعات المحلية المنظمة للمهنة في الجزائر لم تتطرق الى مشكلة تحديد الاتعاب.
- ومن أهم التوصيات التي قام الباحثين بتقديمها كمقترحات في آخر الدراسة: برمجة دورات تكوينية لممارسي المهنة لشرح وتوضيح المعايير الجزائرية للتدقيق ؛ بالإضافة الى فتح معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب مع ادراج مقياس معايير التدقيق الجزائرية ؛ مع اكمال اصدار المعايير الجزائرية لوضع إطار رجعي مكتمل يمكن الاعتماد عليه.

4-دراسة بن يوسف وحجاج، 2019، بعنوان: " THE APPLICION OF THE ALGERIAN AUDITING STANDARDS IN THE PERFORMANCE OF THE AUDIT FUNCTION OF COMPANIES."

تندرج هذه الدراسة ضمن المقالات المنشورة في مجلة علمية محكمة والتي كانت بعنوان تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في تدقيق الشركات، وهدفت إلى التعرف على واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من قبل المدققين أثناء تدقيق الشركات والتعرف على إيجابيات وسلبيات وصعوبات تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية؛ وتم إجراء مقابلة مع عينة من محافظي الحسابات في الولايات التالية (الجزائر العاصمة-البلدية-تيزازة-المدية) سنة 2019.

ومن خلال أسئلة المقابلة تم تصنيف المعايير على ثلاث حالات كما يلي:

أ-الحالة التي تطبق فيها المعايير بشكل صارم وتلقائي (لأنه نص عليها في الأصل القانون أو التشريعات والقرارات) وشملت المعايير الجزائرية للتدقيق ذات الأرقام التالية: 210-300-500-510-560-570-610-700 - 230-501-530.

ب-حالة المعايير التي يحاول المحافظ تطبيقها ولا يقابلها تلقي الرد من الجهة المعنية أو بالأحرى بالرفض التام وبالتالي لا يطبق المعيار لأنه لا يصل إلى هدفه؛ ويرجع السبب الرئيسي لذلك هو عدم التعاون بين الإدارات والمحاسبين لأن الموظفين يعتبرونه وسيلة لفضحهم وشملت المعايير الجزائرية ذات الأرقام التالية: 505-540؛

ج-حالة المعايير التي لا يطبقها محافظ الحسابات: ويرجع السبب في ذلك بحسب عينة الدراسة هو حجمها وتعقيد عمليات المؤسسة تحت التدقيق لا تتطلب ذلك، ونجد المعايير ذات الأرقام التالية التالية: 520-580-620. وتوصلت الدراسة إلى:

- وجود مشاكل في التسجيل المحاسبي يعود الى طرق التقييم في النظام المحاسبي المطبق؛
- ضرورة انشاء هيئة للمتابعة تعمل على القيام بعمليات الرقابة؛
- تطبيق سياسة العقوبة والردع من اجل تكريس مبدأ الصرامة؛
- اصدار معايير محلية للتدقيق من أجل تجنب تطبيق المعايير الدولية التي يمكن ألا تتوافق مع البيئة المحلية.

5-دراسة (مروان ومحمود 2021)، بعنوان: " القيمة المضافة لمعايير التدقيق الجزائرية في الوسط المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر".

هذه الدراسة عبارة عن مقال منشور في مجلة محكمة وهدفت إلى إبراز القيمة المضافة الناتجة عن الالتزام بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في تحديث وتحسين البيئة المهنية للتدقيق في الجزائر وتم الاعتماد على منهج السرد التاريخي لاهم التشريعات والقوانين المتعلقة بالمهنة في الجزائر بالإضافة الى المنهج التحليلي؛ كما تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي باستخدام استبيان موزع على عينة من محافظي الحسابات وتم معالجة الاستمارات المسترجعة والبالغ

عددها 150 استمارة قابلة للتحليل باستعمال برنامج التحليل الإحصائي الإصدار 25. ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- أن المعايير الجزائرية للتدقيق قدمت إضافات للمهنة وقاربت مستوى الأداء المهني المحلي مع الأداء الدولي؛
- توحيد الممارسات المحلية مع الممارسات الدولية.
- ومن أهم التوصيات التي اشارت اليها العمل على اصدار معايير التدقيق الجديدة تتناسب مع البيئة المهنية الجزائرية والاخذ بعين الاعتبار الاختلاف بين الصعيدين المحلي والدولي؛ مع وضع لجان مراقبة تسهر على حسن سير عملية تبني المعايير المحلية والالتزام العمل بها.

06- دراسة طواف رقابية (2020)، بعنوان: "أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الشرق الجزائري".

تندرج هذه الدراسة ضمن المقالات المنشورة ؛ وهدفت إلى تسليط الضوء على واقع التدقيق الخارجي في ظل إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق وإلى معرفة أثر التزام محافظي الحسابات بالمعايير المحلية على جودة التدقيق الخارجي، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام استبيان وجه إلى عينة من محافظي الحسابات (ولايات الشرق الجزائري) ؛ ولقد بنيت الدراسة على 70 استمارة من أصل 78 استمارة موزعة ؛ توصلت الدراسة إلى مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في تحقيق أحد عوامل جودة التدقيق وأن بيئة التدقيق تفتقر الى:

- لجنة الرقابة على الجودة؛
- عدم تركيز التشريعات المنظمة للمهنة على جميع القضايا المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي؛
- غياب ثقافة عند العميل للمفاضلة بين مكاتب التدقيق.

وفي الأخير أوصت الدراسة بإصدار بقية المعايير المحلية وزيادة الاهتمام بمحافظ الحسابات بإعطائه مكانة في المنظمة القانونية من أجل حمايته والرفع من مكانته ؛ بالإضافة الى وضع قوانين وتشريعات وفق ما يتناسب مع المعايير المحلية.

07-دراسة حايي احمد 2021، بعنوان" افاق تبني المعايير الجزائرية للتدقيق دراسة استطلاعية لآراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة ".

تندرج هذه الدراسة ضمن المقالات المنشورة وهدفت إلى التعرف على أفاق تبني المعايير الجزائرية للتدقيق وتحديد على تنظيم مهنة التدقيق المالي والمحاسبي في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر العاصمة، تم الاعتماد في دراسة حالة على استبانة الكترونية وزعت على 70 ممارس (محافظ حسابات وخبير) ؛ ومن أهم النتائج المتوصل إليها نذكر ما يلي:

- أن تطبيق المعايير الجزائرية له أثر ايجابي على مهنة التدقيق بالجزائر؛

- وأن تطبيقها يضمن ممارسة المهنة بصورة جيدة ويساهم في تحسينها وارتقائها.
- وأوصى الباحث في الأخير بضرورة إصدار باقي المعايير الجزائرية للتدقيق والزامية فرض تطبيقها.

08-دراسة حابي وجاب الله 2021، بعنوان: دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة توقعات التدقيق دراسة استطلاعية لآراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة

تندرج هذه الدراسة ضمن المقالات المنشورة وهدفت الى التعرف على دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة التوقعات في مهنة التدقيق من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر العاصمة، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبان الكتروني لعينة مكونة من 85 مفردة.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- وجود فجوة توقعات في الجزائر ناتجة عن عدم توافق توقعات مستخدمي القوائم المالية وأداء محافظي الحسابات؛
- المعايير الجزائرية للتدقيق تساهم إلى حد كبير في تضيق فجوة التوقعات في الجزائر.
- وأوصت في الأخير بضرورة تحيين النظام المالي المحاسبي من أجل مواكبة التطورات الحاصلة؛ مع التسريع في إصدار باقي المعايير الجزائرية للتدقيق.

09- دراسة محمد زوير 2021، بعنوان: "دور التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة والعائد بالمؤسسات الاقتصادية بين معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية".

قدمت هذه الدراسة من اجل نيل شهادة الدكتوراه (أطروحة) ؛ وهدفت الى معرفة الدور من تحليل العائد والتكلفة في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية، وعملت الدراسة على معالجة إشكالية حول فعالية التدقيق المحاسبي والمالي في تحليل العائد، وتم الجانب التطبيقي منها على شركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز SADEG ؛ ومن أهم النتائج المتوصل إليها نذكر:

- المعايير الجزائرية للتدقيق هي معايير منبثقة من القوانين الجزائرية المنظمة للمهنة؛
- نظام الرقابة الداخلي للشركة يكتسي نوع من الصرامة ولكن يحتاج إلى متابعة في بعض الأقسام؛
- عدم اهتمام الشركة بتحليل العائد والتكلفة الأمر الذي أدى إلى حرمانها من عوائد وحملها تكاليف.
- وفي الأخير أوصت الدراسة بضرورة الاستمرارية الدائمة للشركة في مواكبة التطورات في ميدان التسيير والاهتمام بتحليل العائد والتكلفة في كل الحالات والأوقات ؛ وضرورة قيام محافظ الحسابات بزيارات ميدانية مفاجأة لمكان اجراء الفحص دون اعلام مسبق؛ مع ضرورة استعمال تحليل التكلفة والعائد عند كل عمل تقوم به شركة سونلغاز.

10- دراسة عويقات محمد العربي (2021)، بعنوان: "استجابة محافظي الحسابات لتطبيق المعاينة الإحصائية بين بمعايير الجزائرية للتدقيق والدولية".

تندرج هذه الدراسة ضمن المقالات المنشورة ؛ وهدفت إلى إبراز أثر استخدامات الأسلوب الإحصائي والرياضي في التدقيق الخارجي وإبراز استجابة محافظي الحسابات في الجزائر بتطبيق المعاينة الإحصائية، وتم تصميم استبانة موجهة إلى عينة من محافظي الحسابات، وزعت على 125 محافظ، وتم استرجاع 87 استمارة، وتم قبول 67، وتم تحليلها بواسطة SPSS الإصدار 25 ؛ ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- يقلل العمل بأسلوب المعاينة الإحصائية من تكلفة الوقت والجهد كما لو تم فحص المجتمع ككل؛
- استفادة محافظي الحسابات من تطبيق المعاينة الإحصائية كأحد الأدوات التي يمكن الارتكاز عليها؛
- أهمية الاخذ بمعيار رقم 530 باستخدام عينات المراجعة او التدقيق.

ومن أهم التوصيات التي حث عليها الباحث ضرورة اهتمام ممارسي المهنة بتطوير مهارات التدريب والتحكم بمختلف الأساليب الإحصائية والرياضية؛ مع إعطاء الاهتمام بالدراسات القياسية والكمية من طرف محافظي الحسابات؛ بالإضافة الى تكريس مبدأ الشفافية في مدى نجاعة اختيار عينات التدقيق، وانعكاساتها على ارض الواقع، وخصوصا في المؤسسات التي تشهد مشاكل مالية أو صعوبات في التدقيق.

11-دراسة بصري ريمة (2021)، بعنوان: "المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافضي الحسابات في الجزائر".

هذه الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه ؛ وهدفت الى معرفة مدى تطبيق المعايير الدولية بصفة عامة والمعايير الجزائرية للتدقيق بصفة خاصة من طرف محافظي الحسابات في الجزائر، ومن اجل تحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبيان وزع على محافظي الحسابات وخبراء محاسبين ، وتم تحليلها بواسطة SPSS ، وبلغ عدد الاستمارات القابلة للتحليل 351 استمارة ؛ ومن أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة نذكر:

- المعايير الجزائرية للتدقيق مأخوذة بشكل شبه كلي من المعايير الدولية؛
- محاولة محافظي الحسابات تطبيق المعايير الدولية والمحلية، خاصة تلك المتعلقة بالمسؤوليات، وتخطيط مهمة التدقيق، المعايير المتعلقة بالرقابة الداخلية، والاثبات المعايير ذات الصلة والعلاقة باستخدام عمل الآخرين، وباستنتاجات التدقيق وإصدار التقرير.

وفي الأخير أوصت الدراسة بتكملة اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق من اجل وضع إطار مرجعي يسهل عمل المدققين على أكمل وجه ؛ والى تحسين مستوى تأهيل ممارسي المهنة في إطار اتفاقيات دولية تساعد على ذلك؛ مع الإسراع في فتح المدرسة العليا لمحافضي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر.

- 12 - دراسة براهيم، شرع(2024)، بعنوان: "مدى التزام محافظ الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولايات الجنوب الجزائري)".

تندرج هذه الدراسة ضمن المقالات المنشورة ؛ وهدفت إلى التعرف على المعايير الجزائرية للتدقيق ومعرفة مدى التزام محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في ولايات الجنوب الجزائر ؛ ومن أجل تحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبيان وزع على محافظي الحسابات وخبراء محاسبين، وتم تحليلها بواسطة spss ،وبلغ عدد الاستمارات القابلة للتحليل 40 استمارة ؛ ومن أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة نذكر:

- المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة غير كافية؛

- يوجد التزام من محافظي الحسابات في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.

وفي الأخير أوصت الدراسة بإعادة النظر في تكوين محافظي الحسابات؛ وإلى تحسين مستوى تأهيل محافظي الحسابات من خلال إقامة دورات تدريبية وأيام دراسية بخصوص المعايير الجزائرية للتدقيق؛ مع ضرورة الإسراع في إصدار معايير جزائرية للتدقيق جديدة.

المطلب الثاني: الدراسات المتعلقة بالعوامل المؤثرة على مهنة التدقيق

على غرار المطلب السابق الذي تناولنا فيه بعض الدراسات التي اهتمت بالمعايير الجزائرية للتدقيق، فإننا في هذا المطلب سنتطرق إلى بعض الدراسات التي اهتمت بالمتغير المستقل لعنوان دراستنا والمتمثل في الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة؛ والتي يمكن ان يختلف تأثيرها من مجال الى اخر وعلى حسب طبيعة كل موضوع من المواضيع المدروسة.

ويمكن التطرق إلى نفس عدد الدراسات المذكورة في المبحث السابق كما يلي:

1-دراسة اياد حسن (2005)،بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين".

جاءت هذه الدراسة لنيل شهادة الماجستير ؛ وهدفت الى معرفة العوامل المؤثرة على في جودة تدقيق الحسابات، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على أصحاب مكاتب وشركات التدقيق الناشطة في قطاع غزة ، وبلغت الاستمارات الصالحة للتحليل 85 استمارة؛ وقد تم استخدام البرنامج الاحصائي spss ؛ ومن أهم النتائج المتوصل اليها نذكر ما يلي:

- أن شدة المنافسة بين المكاتب من شأنه التأثير على جودة أعمال المراجعة ويؤدي إلى تخفيض أتعابه؛

- أن كل من عامل التأهيل والخبرة العلمية والمهام المراجع بمعايير التدقيق لها الأثر الإيجابي على جودة التدقيق؛
- المنظمات والجمعيات المهنية لها دور إيجابي على جودة تدقيق الحسابات، مع الإشارة إلى إلزام مكاتب التدقيق باتباع نظام فرض عقوبات على المخالفين.

وقدم الباحث مجموعة من التوصيات تمثلت في اختيار المدققين الذين يتوفر عندهم الدرجة الكافية من التأهيل العلمي والعملي من طرف مكاتب التدقيق ؛ مع ضرورة تحديد الحد الأدنى لحجم اتعاب مكتب التدقيق الذي لا يمكن التنازل عليه، مع السعي إلى فرض نظام مناسب لتحديد حجم اتعاب المدقق.

2-دراسة محمد إبراهيم النوايسة 2006، بعنوان: "العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن".

تندرج هذه الدراسة ضمن المقالات المنشورة هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، وذلك من خلال التطرق إلى 04 متغيرات مستقلة (فريق العمل؛ تنظيم المكتب؛ إجراءات العمل الميداني؛ الاتعاب) وإبراز أثرها على جودة التدقيق؛ ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت 62 مدقق كعينه من المدققين الممارسين للمهنة في الأردن والبالغ عددهم 314 في سنة 2004 وتم الاختيار بطريقة عشوائية باستخدام spss ؛ ومن أهم النتائج المتوصل إليها نذكر:

- إدراك المدققين لأهمية جودة التدقيق؛
 - تأثير العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق على جودة التدقيق؛
 - العوامل المرتبطة بتنظيم المكتب (مكتب التدقيق) أقل تأثير على جودة التدقيق؛
 - العوامل المرتبطة بحجم المكتب وتنوع الخدمات ليس له تأثير على جودة التدقيق.
- وفي الأخير قام الباحث بإعطاء بعض التوصيات تمثلت في ضرورة تفعيل دور جمعيات المحاسبين القانونيين ومنحها صلاحيات أوسع؛ مع إعطاء أهمية لوظيفة الرقابة الداخلية للجهات الخاضعة للتدقيق الخارجي.

3-دراسة محمد إبراهيم النوايسة(2006)، بعنوان : "قياس أثر بعض العوامل في جودة اداء مراقب الحسابات دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في سلطنة عمان (الخبرة-التأهيل العلمي -طول الفترة-عدد ساعات التدقيق - الأتعاب -درجة المنافسة)".

تندرج هذه الدراسة ضمن المقالات المنشورة ؛ وهدفت إلى الحصول على تشخيص لموقف المدققين تجاه عملائهم عند طول فترة تدقيقهم وتأثيرها على جودة التدقيق، ولقد اهتمت الدراسة بالبحث النوعي وليس الكمي بغية تفسير وفهم تجارب المبحوثين بطريقة أفضل، وتم استخدام مقابلات مع مجموعتين، الأولى ممثلة في مدققي الحسابات والثانية تمثل الشركات.

وتوصلت الدراسة إلى أن فترة التدقيق على المدى الطويل تدعم وتقيد جودة التدقيق إذا تم التحكم في عوامل خطر معينة كاستقلالية المدقق، وهناك عوامل أخرى تعزز جودة التدقيق مثل عناصر الخبرة والمعرفة المكونة لدى المدقق ونظام الرقابة الداخلي السليم لدى العميل (المؤسسة محل التدقيق) والالتزام بالعناية والأخلاق المهنية وإعداد خطة مناسبة للتدقيق. وأوصت الدراسة في ختامها بضرورة تحديد الفترة الزمنية التي يرتبط بها المدقق مع العميل، أو فكرة تناوب المدققين بعد فترة معينة من الزمن.

4-دراسة البدران وداعر والهاشمي(2010)، بعنوان: "العوامل المؤثرة في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في العراق".

تندرج هذه الدراسة ضمن المقالات المنشورة ؛ وهدفت إلى تحديد العوامل التي قد تؤثر في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق ووضع وتحديد السبل الكفيلة لتجاوز العوامل التي تعيق تطبيقها وتعزيز العوامل التي تساعد في تطبيقها؛ ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان الموجه لكل من: مديري الحسابات والتدقيق، عينة من محافظي الحسابات والمدققين الداخليين، وعينة من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية والاعتماد على المقابلة مع عينة من مدرسي بجامعة البصرة والاعتماد على جمع وتحليل البيانات والاطلاع على المنشورات والدراسات ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- هناك تأثير لكل من التعليم المحاسبي والتشريعات والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق والمحاسبة؛
- وكذا المنظمات والهيئات المحلية والدولية في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق.
- ومن اهم التوصيات التي حث عليها الباحثين ضرورة اصدار تشريعات ملزمة للشركات الناشطة في البيئة العراقية على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية؛ والى ضرورة استقلال مجلس المعايير المحاسبية والرقابة في العراق عن ديوان الرقابة المالية العراقي.

5-دراسة السلطان جودت محمود احمد (2010)، بعنوان: "العوامل المؤثرة على تطبيق معايير التدقيق الداخلي لبيئة نظم المعلومات دراسة حالة شركات المساهمة العامة الكويتية".

- تعد هذه الدراسة أطروحة دكتوراه بالجامعة الإسلامية بالسودان وهدفت إلى تسليط الضوء على التزام شركات محل الدراسة بمعايير التدقيق الداخلي؛ وعالجت الدراسة إشكالية مدى التزام شركات المساهمة العامة الكويتية بتطبيق معايير التدقيق الداخلي من خلال معرفة أثر العوامل المرتبطة بشخصية المدقق الداخلي، وحجم الشركة وعدد العمال، دور الحاسوب وتطبيقاته على الالتزام بالمعايير؛ ومن أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة نذكر:
- وجود تأثير للعوامل المرتبطة بشخصية المدقق الداخلي (المؤهل العلمي، التخصص، عدد سنوات الخبرة، نوع الخبرة السابقة) على تطبيق معايير التدقيق الداخلي.
- عدم وجود علاقة بين حجم الشركة وبين تطبيق معايير التدقيق الداخلي؛

- المدقق ليس له الدراية الكافية بعمل الحاسوب وتطبيقاته والاستفادة منه في انجاز عمله.
- وفي الأخير قدم الباحث توصيات تمثلت في إنشاء جمعية مهنية لمدققين الداخلين في الكويت؛ مع تدعيم نشاط التدقيق الداخلي بالكفاءات؛ والعمل على رفع الكفاءات على العمل بالحاسوب.

6-دراسة Gunasti Hudiwinarsih 2010

Auditors Experience Competency Independency and their as the Influential Factors in Professionalism.

تندرج هذه الدراسة ضمن المقالات المنشورة والتي كانت بعنوان خبرة المدققين، وكفاءتهم، واستقلالهم كعوامل مؤثرة في المهنة ؛ وهدفت إلى التعريف بكل من خبرة المدقق واستقلالته وكفاءته وتأثيرهم على الموقف المهني للمدقق، وإبراز أهمية وتحديد تأثيرهم على عمله، ومن أجل معالجة إشكالية الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على عينة من المدققين بدولة إندونيسيا، وبلغ عدد الاستمارات القابلة للتحليل 41 استمارة ؛ ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- لا تؤثر الخبرة في الموقف المهني للمدقق، وهذا بسبب أن غالبية المدققين في الاستقصاء محدودي الخبرة؛
- لا يؤثر الاستقلال (الاستقلالية) في الموقف المهني للمدقق وهذا بسبب أن غالبية إيرادات منشآت التدقيق تأتي من خدمات بخلاف عملية التدقيق؛
- تؤثر كفاءة المدقق وتأهيله وقدرته بشكل جوهري وإيجابي في الموقف المهني للمدقق، حيث أن التأهيل العلمي الكافي والاشتراك في التظاهرات يمكن أن يزيد من معرفته ومهاراته.
- ولم تقدم توصيات صريحة في نهاية الدراسة واكتفت بالنتائج المذكورة أعلاه.

7-دراسة: عاطف الوهاب (2012) بعنوان:

The Factors which affect on The choice of The External Auditor in Jordanian Banks from The perspective of The External Auditor in Jordan (an Empirical Study)

تندرج هذه الدراسة ضمن المقالات المنشورة ؛ تحت عنوان العوامل المؤثرة في اختيار المراجع الخارجي في البنوك الاردنية من وجهة نظر المراجع الخارجي في الاردن دراسة تطبيقية ؛ وهدفت هذه الدراسة الى معرفة العوامل المؤثرة في اختيار المدقق الخارجي في البنوك الأردنية من وجهة نظر عينة الدراسة والمثلة في مدققي الحسابات الخارجيين؛ واستعملت الدراسة أداة الاستبيان، من أجل تحقيق أهدافها، وتم استخدام برنامج SPSS، من أجل تحليل الاستبانات المسترجعة، والبالغ عددها 58 استمارة قابلة للتحليل؛ وخلصت الدراسة الى النتائج التالية:

- وجود أسباب خاصة تتعلق بالبنوك تؤدي الى تغيير المدقق الخارجي؛
- وجود أسباب مرتبطة بمكاتب المراجعة تؤدي الى تغيير المدققين؛
- وجود أسباب مرتبطة بتطبيق معايير المراجعة.

- وبناء على النتائج المتوصل إليها تم تقديم بعض التوصيات من طرف الباحث يمكن ذكرها كما يلي:
- ضرورة مراجعة قانون الشركات الأردنية، وقانون مهنة التدقيق، واعداد التعديلات اللازمة؛ لضمان حق المدقق الخارجي وتوفير ما يلزم الحماية من العزل التعسفي؛
 - ضرورة وضع معايير لضبط عملية تغيير المدقق الخارجي.

08- دراسة محمود ابو غيدا 2014، بعنوان: "العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة"

تندرج هذه الدراسة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير (رسالة) وهدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم التزام المؤسسة محل التدقيق بالقوانين والأنظمة بنوعيتها ذات التأثير المباشر وغير المباشر وهذا من خلال تقسيم العوامل إلى مجموعتين: عوامل مرتبطة بالمدقق ومؤسسة محل التدقيق وفريق التدقيق من جهة وعوامل متعلقة بعملية التدقيق من جهة أخرى ؛ ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على مكاتب التدقيق بدمشق وقدرت الاستثمارات الصالحة للتحليل بـ 102 التي عولجت باستخدام برنامج spss ؛ ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقق في كفاءته للكشف عن عدم التزام مؤسسة محل التدقيق بالقوانين والأنظمة بنوعيتها، القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية وأهم هذه العوامل: الخبرة المهنية والتأهيل العلمي للمدقق في مجال المحاسبة والتدقيق، التعليم والتطوير المستمر للمدقق ومشاركته في المحاضرات والندوات المهنية، وبذل العناية المهنية اللازمة أثناء أداء عملية التدقيق؛
- تؤثر العوامل المرتبطة بعملية التدقيق في كفاءة المدقق للكشف عن عدم التزام المؤسسة محل التدقيق بالقوانين والأنظمة بنوعيتها، القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية وأهم هذه العوامل: الحصول على أدلة وبراهين كافية، وجود خطة واضحة لكل عملية تدقيق على حدي، والدراسة والفحص الفعال لنظام الرقابة الداخلي للمؤسسة، والجمع بين مصادر الداخلية والخارجية عند جمع ادلة الإثبات.

09-دراسة سنان 2017 بعنوان :

Factors Affecting the Independence of External Auditors: A Study of Local Audit Firms in Saudi Arabia

تندرج هذه الدراسة ضمن المقالات المنشورة ؛ والتي كانت بعنوان العوامل المؤثرة في استقلالية المدققين الخارجيين: دراسة امكانية المراجعة المحلية في المملكة العربية السعودية ؛ وهدفت الدراسة إلى تحليل العوامل المؤثرة على استقلالية المراجعين الخارجيين في مكاتب التدقيق الناشطة في المملكة العربية السعودية، ومن أجل تحقيق أهداف

الدراسة اعتمد الباحث على دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين، بلغ عددهم 40 مدقق يتوزعون على ست مناطق مختلفة في المملكة ؛ وخلصت الدراسة إلى أن جميع العوامل المدروسة (النزاهة وحالات الضغط...) تؤثر على استقلالية المدققين وتوجد علاقة بين استقلالية المدقق الخارجي والخدمات الاستشارية التي يقدمها وأن المدققين الخارجيين يمارسون المهنة على الوجه المطلوب؛ ومن أهم التوصيات التي حث عليها الباحثين يمكن ذكرها كما يلي:

- يجب تحلي المدقق الخارجي بالنزاهة والإخلاص أثناء قيامهم بأعمال التدقيق؛
- يجب التعامل مع مواقف الضغط بالشكل المناسب وإعطاء الأولوية للتنظيم؛
- رفض الهدايا والضيافة؛
- احترام خصوصيات العملاء والأتعاب تكون معقولة وغير مبالغ فيها.

10-دراسة اللاذقاني 2018، بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة خدمة تدقيق الحسابات من وجهة نظر

المحاسبين القانونيين في سورية؛ ومدى أهمية تطبيق معايير إجراءات الموصفة iso 19011 لعام 2018-دراسة ميدانية-

تندرج هذه الدراسة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير (رسالة) ؛ هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سوريا، وإلى قياس أهمية تطبيق معايير إجراءات الموصفة iso 19011 لعام 2017؛ ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة صمم الباحث استبانة، وزعت على مجموعة المحاسبين القانونيين، وتم استرجاع 225 استبانة تم الاعتماد عليها في التحليل ؛ وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- وجود عدة عوامل لها تأثير إيجابي كبير على جودة تدقيق الحسابات، منها ما هو متعلق بمكتب التدقيق، فريق العمل، الكفاءة المهنية، التأهيل العلمي للمدقق، الخبرة العلمية، السمعة المهنية للمدقق، حجم المكتب؛
- وجود إجراءات رقابة على الجودة في مكتب التدقيق؛
- تطبيق مبادئ التدقيق الواردة في iso19011 لعام 2017 له أهمية كبيرة من وجهة نظر عينة الدراسة.

وأوصت الدراسة بالعمل على زيادة تنمية القدرات والكفاءات للمحاسب القانوني ؛ مع ضرورة توعية المحاسبين بأهمية وضع إجراءات تنظيمية في مكاتب المحاسبة؛ وزيادة التوعية بأهمية اتباع المنهج القائم على المخاطر في عملية التدقيق.

11-دراسة بروودي ، مراكشي (2019)، بعنوان: "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر

محافظي الحسابات في الجزائر دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولايات الجنوب "

تندرج هذه الدراسة ضمن المقالات المنشورة ؛ وهدفت إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات وتبيان الأهمية النسبية لهذه العوامل (التأهيل العلمي والمهني لفريق المراجعة؛ حجم وسمعة وشهرة المكتب؛ استقلالية واتعاب فريق المراجعة؛ دور المنظمات المهنية)

بالنسبة لمحافظي الحسابات، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في الجانب النظري وعلى المنهج القياسي الكمي، بواسطة الاستبيان الذي شمل 133 محافظ حسابات من ولايات الجنوب الجزائري؛ ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- وجود علاقة بين العوامل ذات الصلة بمكتب المراجعة وجودة عملية المراجعة؛
- وجود علاقة بين دور المنظمات المهنية في الإشراف والرقابة على جودة المراجعة وجودة عملية المراجعة.
- ومن أهم التوصيات التي أوصى بها الباحثان ضرورة تفعيل دور اللجان المتساوية الأعضاء؛ وتطبيق مراجعة النظير التي تتولاها مكاتب المراجعة المصنفة جهويا في أعلى درجات تصنيف الجودة.

12-دراسة محمدي وبن عثمان (2022)، بعنوان: "محددات جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في منطقة ورقلة"

تندرج هذه الدراسة ضمن المقالات المنشورة ؛ وهدفت الدراسة إلى البحث على العوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بمنطقة ورقلة ؛ ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على محافظي الحسابات وخبراء في المحاسبة في المنطقة (ورقلة، تقرت) البالغ عددهم 34 ممارس كعينة للدراسة ؛ ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- وجود تأثير معنوي إيجابي ضعيف يميل إلى الحياد لأتعب المراجعة على جودة المراجعة؛
- أما العوامل المقترحة في الدراسة والمتمثلة في: التأهيل العلمي والخبرة، الاستقلالية وموضوعية المراجع، خصائص مكتب لمراجعة من سمعة وشهرة والتزام مكتب المراجعة بإجراءات التخطيط وإعداد التقارير تؤثر بصورة معنوية موجبة ومهمة على جودة عملية المراجعة.

وفي الأخير أوصت لدراسة بتوسيع نطاق البحث في الموضوع ليشمل عدد أكبر من ممارسي المهنة وعلى مستوى أوسع جغرافيا ودراسة عوامل أخرى كآليات الحوكمة وبعض الخصائص المرتبطة بالشركة محل التدقيق.

المبحث الثاني: مناقشة الدراسات السابقة ومميزات الدراسة الحالية:

بعد التطرق إلى الدراسات المذكورة أعلاه في المبحثين السابقين لكل من المواضيع التي تناولت المعايير الجزائرية للتدقيق والعوامل المؤثرة، سنحاول في هذا المبحث مناقشة أهم ما جاء فيها وتقديم ما يميز دراستنا عنها، من خلال مطلبين الأول يتعلق بمناقشة الدراسات السابقة والثاني يتعلق بمميزات دراستنا الحالية عن باقي الدراسات.

المطلب الأول: التعليق على الدراسات السابقة

يمكن القول بأن أغلب الدراسات السابقة اتفقت في نقاط واختلفت في أخرى واختلفت باختلاف زوايا نظر الباحثين (أهداف الدراسة. العينة. أساليب البحث...)؛ وكان هدف أغلب الدراسات إبراز مفاهيم المتغيرات المدروسة المتعلقة بالمتغير التابع والمستقل ومن أجل توضيح أكثر يمكن اعتماد الأطر التالية:

أولاً: الإطار المكاني:

يمكن الإشارة إلى أننا حاولنا الاعتماد على الدراسات التي تطرقت إلى المعايير الجزائرية للتدقيق من حيث واقع تطبيقها في جهات مختلفة في الجزائر؛ أما الدراسات التي هدفت إلى تناول مجموعة من العوامل التي يمكن أن تؤثر على مهنة التدقيق أو تطبيق معايير التدقيق فكنا نهدف إلى محاولة استنباط عوامل قابلة للتأثير في أي متغير ومن بلدان مختلفة وتطرقت إلى مختلف الدول ممثلة في الجزائر؛ اليمن؛ السعودية؛ الأردن؛ سوريا؛ (غزة) فلسطين؛ الكويت؛ سلطنة عمان؛ العراق؛ اندونيسيا.

ثانياً: الإطار الزمني:

حرصاً على البحث في المتغيرات والتشخيص لمعالجة الإشكالية المراد الإجابة عليها من خلال هذه الدراسة حاولنا التركيز على أن تكون الدراسات المعتمدة تتميز بالحدثة وهنا يمكن القول بأن الدراسات المذكورة في المبحث الأول كانت محصورة بين 2017 و2021 في حين أن دراسات المبحث الثاني كانت محصورة بين 2006 و2022.

ثالثاً: متغيرات الدراسة:

كل الدراسات التي سبق ذكرها اعتمدت على متغير من المتغيرات سواء المستقل أو المتغير وعلاقته بمتغيرات أخرى ماعدا دراسة وحيدة التي جمعت بين المتغيرات المتقاربة للدراسة الحالية وهي دراسة البدردان واصحابه التي تناولت العوامل المؤثرة على تطبيق معايير التدقيق.

رابعاً: مجتمع وعينة الدراسة:

أغلب الدراسات متعلقة بالمدقق على اختلاف تصنيفه (محافظ حسابات؛ خبير او على اختلاف تسميته مدقق او مراجع)؛ باستثناء دراسة زوبر التي كانت على مستوى مؤسسة الكهرباء والغاز أما الدراسات التي اهتمت بالمتغير المستقل أغلبها اهتم بالمدقق الخارجي، بالإضافة الى بعض إطارات المؤسسات محل الدراسة الميدانية ودراسة السلطان جودت حالة شركات المساهمة العامة الكويتية؛

وكانت عينة الدراسات السابقة متفاوتة من دراسة الى أخرى والتي كان أقلها 34 مشاهدة، في حين أن أقصى مشاهدات والتي بلغت 351؛ وتم الاعتماد في أغلب الدراسات السابقة على الاستبيان الموجه للمدققين وتم تحديد العوامل المؤثرة بناء على وجهة نظرهم.

أداة الدراسة:

أغلب الدراسات اعتمدت على الاستبيان وهناك 3 دراسات اعتمدت على المقابلة دراسة بن يوسف وحجاج ودراسة النوايسة سنة 2006 ودراسة (البدران وداعر والهاشمي) وهناك دراسة اعتمدت على الجمع بين الاستبيان والمقابلة ونقص دراسة (لبوز وبوعلاق) وهناك من اعتمد على معطيات مستمدة من المؤسسة محل الدراسة دراسة محمد زوبر ودراسة السلطان جودت.

المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

من الملاحظ اختلاف كبير بين نتائج الدراسات السابقة وهذا راجع الى عدة أسباب ناتجة عن زوايا النظر المعتمدة والخاصة بكل باحث؛ وباختلاف ظروف البحث وبعض المتغيرات مثل حجم العينة؛ ولكل منها فائدة على الدراسة الحالية يمكن توضيحها في الجدول التالي:

جدول 1-2 يوضح استفادة الدراسة الحالية من الدراسات السابقة المتعلقة بالمتغير التابع

الرقم	الدراسة	استفادة الدراسة الحالية
01	دراسة (خالدي كسكس وشنين) 2017 بعنوان: تقييم واقع تطبيق معايير المراجعة الدولية من قبل ممارسي مهنة المراجعة في البيئة المحاسبية الجزائرية	استفادة الدراسة من حيث معرفة واقع تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة المحاسبية وتحديدًا من خلال قياس دراية عينة الدراسة بالمعايير الدولية
02	دراسة لبوز وبوعلاق 2019 تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات	يمكن القول بأن الدراسة الحالية استفادت من حيث التزام عينة الدراسة بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية وبينت انها مازالت تحتاج الى تطوير مما اعطى لنا إشارة الى البحث عن مدى كفاية القوانين والتشريعات الجزائرية التي تساعد على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق
03	دراسة خلايفية وجاوحو 2019 بعنوان: "التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية"	تم الاستفادة منها من خلال المقارنة بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية من وجهة نظر ممارسي المهنة وهو الامر الذي دفعنا الى محاولة البحث في تحديد وجهة نظر محافظي الحسابات في ولايات الجنوب الشرقي الجزائري تجاه كل من المعايير الدولية

	والجزائرية.	
04	دراسة بن يوسف وحجاج 2019 بعنوان: "تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في تدقيق الشركات"	تم الاستفادة من الدراسة من ناحية معرفة واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في تدقيق الشركات والتي كانت سبب لنا في دراسة العوامل المؤثرة على تطبيق هذه المعايير وادراج المؤسسات محل التدقيق كعامل من العوامل الخارجية المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.
05	دراسة مروان ومحمود 2020 بعنوان: "القيمة المضافة لمعايير التدقيق الجزائرية في الوسط المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر"	تم الاستفادة منها كونها سعت الى تحديد القيمة المضافة للبيئة المهنية للتدقيق في الجزائر ومقارنتها بالأداء الدولي وهو ما ساعدنا في معرفة مدى تقبل محافظي الحسابات لوجود معايير محلية
06	دراسة طواف رقايقية 2020 بعنوان: "أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي"	استفدنا من هذه الدراسة من خلال النتائج المتوصل اليها والتي مست بعامل غياب تركيز هذا العامل على جودة التدقيق الخارجي واوصت بوضع قوانين تتناسب مع المعايير المحلية .
07	دراسة حابي احمد 2021 بعنوان: "افاق تبني المعايير الجزائرية للتدقيق دراسة استطلاعية لآراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة"	استفدنا من الدراسة كونها تطرقت الى معرفة النظرة المستقبلية لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر من خلال وجود معايير جزائرية للتدقيق وهو ما فتح لنا باب البحث عن تحديد عوامل أخرى يمكن ان تؤثر على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق
08	دراسة حابي وجاب الله 2021 بعنوان: "دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة توقعات التدقيق"	حيث تم الاستفادة من هذه الدراسة في معرفة مدى اطلاع العينة المدروسة للمعايير التي تعتمد على الجانب التحليلي كمعيار السبر في التدقيق وهو ما دفعنا الى طرح أسئلة مباشرة مثل: تعرف وتطبق المعيار
09	دراسة محمد زوير 2021 بعنوان: "دور التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة والعائد بالمؤسسات الاقتصادية بين معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية"	تمت الاستفادة من هذه الدراسة كون الجانب التطبيقي منها كان في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز عكس بقية الدراسات التي كانت على عينات من ممارسي مهنة التدقيق مما ساعدنا على اخذ نظرة عن تطبيق المعايير في الشركات
10	دراسة عريقات محمد العربي 2021 بعنوان: "استجابة محافظي الحسابات لتطبيق المعايير الإحصائية بين بمعايير الجزائرية للتدقيق والدولية"	حيث تم الاستفادة من هذه الدراسة في معرفة مدى اطلاع العينة المدروسة للمعايير التي تعتمد على الجانب الإحصائي والرياضي وهو ما دفعنا الى طرح أسئلة مباشرة مثل: تعرف وتطبق المعيار وتستعمل الأدوات الإحصائية في مقابلة محافظي الحسابات.
11	دراسة بصري ريمة 2021 بعنوان: "المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافظي الحسابات في الجزائر"	تمت الاستفادة من الدراسة من حيث التركيز على عامل التأهيل المهني لممارسي المهنة مما ساعدنا على تثبيت هذا العامل كعامل من بين العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في البيئة المحاسبية الجزائرية.
12	دراسة براهيمى وشرع 2024 بعنوان: "مدى التزام محافظ الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولايات الجنوب الجزائري)"	استفدنا منها في كونها سعت الى معرفة مدى التزام محافظي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية وبينت تأثير عامل التكوين للمدققين وكذا معرفة واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.

المصدر: من اعداد الطالب

بالإضافة الى الدراسات المتعلقة بالمعايير الجزائرية للتدقيق والتي كان لها دور في معرفة واقع تطبيق المعايير المحلية في البيئة المحاسبية الجزائرية؛ فان الدراسات التي تم عرضها في المبحث الثاني والتي اهتمت بالعوامل المؤثرة على مهنة التدقيق والتي تمت عبر مختلف البلدان وعبر فترات زمنية متفاوتة؛ وعليه يمكن توضيح اهم العوامل المؤثرة والتي حاولنا من خلال الدراسة الحالية الى اختبار تأثيرها على عينة الدراسة واستخلاص نتائج تأثيرها، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول 2-2 يوضح استفادة الدراسة الحالية من الدراسات السابقة المتعلقة بالمعيار المستقل

الرقم	الدراسة	استفادة الدراسة الحالية
01	دراسة اياد حسن 2005 بعنوان: العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين	تم الاستفادة منها كونها سعت الى تحديد عوامل المؤثرة على عملية التدقيق وبالتالي فهي تؤدي الى تحقيق نفس الهدف من خلال تحديد العوامل التي تؤثر مثل الخبرة المهنية التأهيل واتعاب المدقق و دور الجمعيات المهنية
02	دراسة محمد إبراهيم النوايسة 2006 بعنوان: "العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن"	حيث تم الاستفادة من هذه الدراسة في معرفة مدى اطلاع العينة المدروسة للمعايير التي تعتمد على الجانب الاحصائي والرياضي وهو ما دفعنا الى طرح أسئلة مباشرة مثل: تعرف وتطبق المعيار وتستعمل الأدوات الإحصائية في مقابلة محافظي الحسابات ومعرفة العوامل المدروسة (فريق العمل؛ تنظيم المكتب؛ إجراءات العمل الميداني؛ الاتعاب).
03	دراسة محمد إبراهيم النوايسة 2006 بعنوان: قياس أثر بعض العوامل في جودة اداء مراقب الحسابات دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في سلطنة عمان	استفادت الدراسة من حيث ادراج العوامل التي تناولتها هذه الدراسة و التي تتوافق مع العوامل المدرجة والقابلة للاختبار في الجانب الميداني مع عينة الدراسة والمثلة في: (الخبرة-التأهيل العلمي -طول الفترة-عدد ساعات التدقيق - الأتعاب -درجة المنافسة)"
04	دراسة البدردان وداعر والهاشمي 2010 بعنوان: "العوامل المؤثرة في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في العراق"	تم الاستفادة منها من خلال التقارب بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية وهي الأقرب من كل الدراسات الى دراستنا من حيث تصنيف العوامل الى داخلية وخارجية
05	دراسة السللمان جودت 2010 بعنوان: "العوامل المؤثرة على تطبيق معايير التدقيق الداخلي لبيئة نظم المعلومات دراسة حالة شركات المساهمة العامة الكويتية"	تم الاستفادة من الدراسة من ناحية معرفة و دراسة العوامل المؤثرة على تطبيق العوامل الداخلية المؤثرة على تطبيق معايير التدقيق الداخلي من زاوية التدقيق الداخلي في الشركات
06	دراسة Huidiwinarsih 2010 Auditors Experience Competency Independency and their as the Influential Factors in Professionalism.	استفدنا منها في كونها سعت الى دراسة العوامل الثلاث (خبرة المدققين، وكفاءتهم، واستقلالهم كعوامل مؤثرة في المهنة) التي عززت هذه العوامل باعتبارها درست في أكثر من مرة ، وفي مختلف الدراسات.
07	دراسة: عاطف الوهاب 2012 The factors wish effect on the choice of the external auditor in Jordanian banks from the perspective of the external auditor in Jordan (an expirical)	يمكن القول بأن الدراسة الحالية استفادت من حيث التزام عينة الدراسة بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية وبينت انها مازالت تحتاج الى تطوير مما اعطى لنا إشارة الى البحث عن مدى كفاية القوانين والتشريعات الجزائرية التي تساعد على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

09	دراسة محمود ابو غيدا 2014 بعنوان: "العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة"	استفدنا من هذه الدراسة من خلال تقسيم العوامل المؤثرة إلى مجموعتين: عوامل مرتبطة بالمدقق ومؤسسة محل التدقيق وفريق التدقيق وعوامل متعلقة بعملية التدقيق
10	دراسة سنان 2017 Factor affecting the independence of external auditors a study of local firms	تمت الاستفادة من الدراسة من حيث التركيز على عامل الاستقلالية المهنية للمدققين الخارجيين كمتغير تابع قابل للتأثر بمتغيرات أخرى مستقلة ممثلة في النزاهة وحالات الضغط والخدمات الاستشارية مما ساعدنا على تثبيت هذا العامل كعامل من بين العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.
11	دراسة اللاذقاني 2018 بعنوان: العوامل المؤثرة في جودة خدمة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية ومدى أهمية تطبيق معايير إجراءات الموصفة iso 19011 لعام 2018 -دراسة ميدانية-	تمت الاستفادة من هذه الدراسة كون الجانب التطبيقي منها كان على عينة من ممارسي مهنة التدقيق مراجعين مما ساعدنا على اختبار كل من: عامل فريق التدقيق الكفاءة التأهيل العلمي الاستقلالية
12	دراسة برودي ومراكشي 2019 بعنوان: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر	استفدنا من الدراسة كونها تطرقت الى تحديد عوامل تؤثر على جودة المراجعة ممثلة في: التأهيل العلمي؛ الخبرة المهنية؛ حجم وسمعة مكتب التدقيق؛ الاستقلالية واتعاب؛ ودور المنظمات.
12	دراسة محمدي وبن عثمان 2022 بعنوان: محددات جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في منطقة ورقلة.	حيث تم الاستفادة من هذه الدراسة في معرفة مدى اطلاع العينة المدروسة للمعايير التي تعتمد على الجانب التحليلي كمعيار السبر في التدقيق وهو ما دفعنا الى طرح أسئلة مباشرة: تعرف وتطبق المعيار.

المصدر: من اعداد الطالب

- بالإضافة الى الملاحظات التي ميزت الدراسة الحالية عن بقية الدراسات يمكن ذكر ما يلي:
- أغلبها الدراسات السابقة حاولت معرفة جانب من الجوانب، بخلاف هذه الدراسة التي حاولت الجمع بين أكبر عدد من العوامل من جهة العوامل المؤثرة، وواقع تطبيق المعايير الجزائرية من الجانب الثاني (naa) كمتغير تابع؛
 - جل الدراسات السابقة تناولت المتغير المستقل لوحده والمتغير التابع لوحده ماعدا دراستين جمعت بين المتغيرين؛
 - أغلب الدراسات تناولت موضوع العوامل المؤثرة على المتغير التابع في جانب أو جانبين في حين أننا في الدراسة الحالية حاولنا أن نلم بأغلب العوامل التي يمكن أن تؤثر على اختلاف أنواعها؛
 - أغلب الدراسات التي تناولت المعايير الجزائرية للتدقيق كانت في مجالات محددة.

خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال دراستنا إلى هذا الفصل إلى معرفة أهم الدراسات التي تناولت كل من المعايير المحلية وما يربطها بمتغيرات أخرى وبواقع تطبيقها، وإلى أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر على تطبيقها والتي تختلف باختلاف وجهات النظر والبيئة والظروف والزوايا التي بنيت عليها الدراسات وأهدافها؛ كما تطرقنا إلى إبراز أهم النقاط التي استفادة الدراسة الحالية من الدراسات السابقة وشكلت هذه الأخيرة مصدر مهم مكن من تحديد أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر على أي مهنة من المهن.

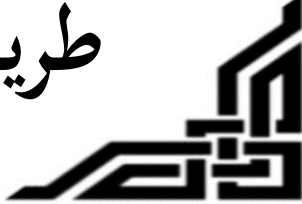
ولقد اختلفت الدراسات خاصة الدراسات المتعلقة بالعوامل المؤثرة التي حاولنا الاعتماد على أكبر عدد من الدراسات التي أجريت في مختلف الدول التي تتأثر بالعوامل المحيطة ببيئتها المحاسبية وتم الاستعانة بدراسات في دول فاق عددها عشر دول عربية

ومن خلالها تكونت فكرة القيام بالدراسة الميدانية وتحديد المنهج الذي يساعد في الوصول إلى تحقيق أهداف الدراسة التي سطرت للوصول إليها

ومن أجل التفصيل أكثر سنتناول الجانب التطبيقي الذي يمكن أن يعطينا صورة أوضح من خلال الممارسة الميدانية الواقعية لعينة من محافظي الحسابات المسجلين في جداول الغرفة الوطنية.



الفصل الثالث



طريقة وأدوات الدراسة الميدانية

تمهيد:

يهتم هذا الفصل بدراسة العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ميدانيا على عينة الدراسة محافضي الحسابات، وذلك من خلال تحديد الاتجاه العام لكل مجموعة من العوامل المؤثرة على محافضي الحسابات من العينة محل الدراسة.

تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق عن المتغير التابع للدراسة، وبالتالي تعتبر ذات أهمية بالغة في الدراسة الميدانية لاختبار تأثير مختلف العوامل التي تم مناقشتها نظريا، والتي سنقوم باختبارها على مستويين، المستوى الأول لمعرفة الفروق في تأثير هذه العوامل على تطبيقها في الجزائر، أما المستوى الثاني فيسعى إلى معرفة واقع تطبيقها، وهذا ما يساعدنا في الإجابة على الإشكالية بالشكل المراد.

للقيام بدراسة العوامل المؤثرة في البيئة الجزائرية على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يتطلب وضع إطار منهجي يتناسب مع الدراسة الميدانية، كما يتطلب تحليل الخصائص الشخصية للمستجوبين بغرض معرفة أهمية الإجابات المقدمة ومدى اعتمادها للوصول إلى نتائج الدراسة، ويتطلب أيضا تشخيص لواقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

يهدف هذا الفصل إلى دراسة واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق والعوامل المؤثرة فيه، وإجراء مقارنة تطبيقها على مستوى المتغيرات الممثلة في: التكوين، ممارسة المهنة، ممارسة المهنة وفق إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، قطاعات النشاط ؛ من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: طريقة وإجراءات الدراسة الميدانية؛

المبحث الثاني: تصميم أداة الدراسة؛

المبحث الأول: طريقة وإجراءات الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى تحليل العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق، ولإسقاط الإطار النظري لموضوع الدراسة على أرض الواقع يتطلب توفير إطار منهجي واضح يحدد الملامح والقواعد الأساسية التي تمكن من ذلك، ولتحقيق ذلك يتعين اختيار الأداة المناسبة للدراسة التي تتلاءم مع هدفها وظروفها من جهة، وتكون مفهومة ومرغوب فيها من قبل المعنيين بالدراسة من جهة أخرى.

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة

غالباً ما تفرض طبيعة الموضوع على الباحث اختيار المنهج المستعمل والأدوات التي تساعد في ذلك، وأهمها طبيعة البيانات التي ستجمع والأساليب المعتمدة لاختبار الفرضيات، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق إلى إجراءات الدراسة الميدانية على النحو التالي:

الفرع الأول: منهج وأدوات الدراسة الميدانية

انطلاقاً من طبيعة الدراسة سوف نتبنى منهجاً علمياً متنوعاً نظراً لتنوع الدراسة وسيتم عرض الطريقة (المنهج) المتبع وتعريف كل من مجتمع وعينة الدراسة وتحديد متغيراتها ومصادر المعلومات المستخدمة ؛ أما ما يتعلق بأداة الدراسة فتم الاعتماد على أداة الاستبيان، نظراً لتناسبها مع الدراسة وخاصة أنها تهدف إلى معرفة وإلى اختبار العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق

أولاً - منهج الدراسة:

انطلاقاً من طبيعة الدراسة سوف نتبنى منهجاً علمياً متنوعاً نظراً لتنوع متغيرات الدراسة في حد ذاتها، فاعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي لمعرفة مستوى تبني مختلف المعايير الجزائية للتدقيق من طرف عينة الدراسة، والمنهج التحليلي لتحليل العلاقة بين العوامل المدروسة من جهة وتطبيق المعايير الجزائية للتدقيق من جهة أخرى وذلك بهدف التعبير عن الظاهرة كميًا وكيفيًا، فالتعبير الكيفي يصف لنا الظاهرة ويوضح خصائصها، أما التعبير الكمي فيعطينا وصفاً رقمياً يوضح مقدار هذه الظاهرة وحجمها ودرجة ارتباطها مع الظواهر الأخرى.

ثانياً - أدوات جمع البيانات:

أما ما يتعلق بأداة الدراسة فتم الاعتماد على أداة الاستبيان، نظراً لتناسبها مع الدراسة وخاصة أنها تهدف إلى معرفة تأثير بعض العوامل في تطبيق المعايير المحلية، ففي بداية الأمر حاولنا بناء معلومات من خلال التقرب من محافظي الحسابات التي تربطنا بهم علاقة قريبة وصداقة، وتم الاعتماد على الاستبيان لاختبار العوامل المؤثرة ، فالدافع لاستخدام هذه الأداة يرجع لعدة اعتبارات ؛ أهمها طبيعة متغيرات الدراسة (متغيرات نوعية) من جهة، وخصائص

مجتمع الدراسة من جهة أخرى نظرا لانشغالهم الدائم كون الاستبيان موجه للمحافظين ، لذا يصعب إجراء مقابلات مطولة معهم بسبب كثرة أعمالهم و مسؤولياتهم ، وأن اجاباتهم كانت حسب الوقت الذي يساعدهم.

وتجدر الإشارة إلى الصعوبات التي صادفتنا أثناء القيام بجمع المعلومات من خلال قائمة الاستقصاء، حيث فاجأتنا نسبة الردود المنخفضة، ويرجع ذلك لخصوصية الموضوع ، لذا في كثير من الحالات لا يحفز المستقصي على الإجابة، ولتفادي هذا الأمر قمنا بتقديم قائمة الاستقصاء إلى أفراد عينة الدراسة عن طريق التواصل المباشر بهم، والتي حاولنا من خلالها شرح أهمية الدراسة وأهدافها، وأكدنا من خلالها على أمر جد مهم ألا وهو سرية استخدام ومعالجة البيانات، واقتصره على البحث العلمي فقط، كما أكدنا للمستقصين منهم عدم ذكر أسمائهم ولا ألقابهم ودون التأثير عليها، وهذا من أجل ضمان ارتياحهم وتجاوزهم مع قائمة الاستقصاء، كما قمنا بشرح بعض العبارات عند الإشارة لها والتدخل في جمع المعلومات بما يخدم توجهات المستجوبين لفك عدم وضوح الاستبيان عند البعض، هذا بالإضافة إلى تزويد المستقصين بوسائل اتصال مختلفة والمتوفرة في الهاتف والبريد الإلكتروني والتي تم استخدامها.

ثالثا - أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية، وهذا بالاستعانة بحزمة البرامج التطبيقية الإحصائية في مجال العلوم الاجتماعية والمعروفة تجاريا باسم: SPSS Win Version 23 (Statistical Package for Social Science) ؛ للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار صحة فرضياتها تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي وهي:

أ- مقاييس التحليل الإحصائي الوصفي:

تم استخدام جملة من معاملات التحليل الإحصائي تتمثل فيما يلي:

- 1- التكرارات والنسب المئوية: للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة المستهدفة؛
- 2- المتوسط الحسابي المرجح: وذلك لمعرفة اتجاهات أفراد الدراسة نحو كل فقرة أو بعد، مع العلم أنه يساعد في ترتيب الفقرات حسب أعلى متوسط مرجح.
- 3- الانحراف المعياري: وذلك بغية التعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة نحو كل فقرة، ويلاحظ أيضا أن الانحراف المعياري يوضح أيضا التشتت في استجابات أفراد الدراسة، وكما هو معلوم كلما اقتربت قيمته من الصفر، فهذا يعني تركز الإجابات وعدم تشتتها، أما إذا كانت قيمته تساوي الواحد أو أكبر، فذلك يعني عدم تركز الإجابات وتشتتها.
- 4- معامل التأثير: للتعرف على نسبة تأثير العامل على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق والذي يحسب بقسمة الوسط الحسابي على أعلى وزن في سلم لكرات الثلاثي.

ب- التحليلات الإحصائية: أهم المعاملات الإحصائية التي تم استعمالها في الدراسة ما يلي:

- 1- معامل الثبات ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات أداة الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيمته بين الصفر والواحد، وكلما اقترب من الواحد فهذا يعني ثباتا أكبر للأداة.
- 2- مصفوفة ارتباط بيرسون pearson لاختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع؛
- 3 - اختبار التوزيع الطبيعي، لاختبار إعتدالية توزيع بيانات أداة الاستبيان؛
- 4- اختبار ANOVA الأحادي One Way Anova لمعرفة الفروقات في إجابات العينة محافظي الحسابات بحسب تكوين المدقق وفي مختلف قطاعات النشاط الذي يدقق فيها؛
- 5- اختبار t لدلالة الفروق على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بحسب ممارسة مهنة التدقيق وممارسة المهنة وفق إصدارات NAA بين افراد العينة في تأثير المحددات المدروسة على.
- 6- تحليل الانحدار الخطي المتعدد Multiple Linear Regression لاختبار تأثير العوامل الداخلية والخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المفردات التي تشكل مشكلة الدراسة، وقد تم التطرق في المبحث الرابع من الفصل الاول لعرض تفصيلي عن مجتمع الدراسة (محافظ الحسابات) ومكانته في البيئة الجزائرية فضلا عن زيادة الاهتمام به وخاصة بعد صدور القانون 10-01.

يتمثل المجتمع الكلي لهذه الدراسة في جميع محافظي الحسابات المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المنتمين لولايات الجنوب الشرقي الجزائري (ورقلة؛ تفرق؛ الوادي؛ المغير؛ اليزي؛ جانت؛ غرداية؛ المنيعه؛ تمنراست؛ عين صالح؛ عين قزام) والبالغ عددهم 188 حسب المقرر رقم 75 الصادر عن وزارة المالية المحرر بتاريخ 2023/03/15، لذلك تمت لتحديد العينة¹ القيام بالمسح الشامل لمجتمع الدراسة، وعلى هذا الأساس تم تحديد عينة الدراسة بـ 188 محافظ حسابات ، كما تم منح فترة معتبرة لجمع الاستثمارات من سبتمبر 2023 إلى غاية جوان 2024، واسترجعنا 91 استمارة.

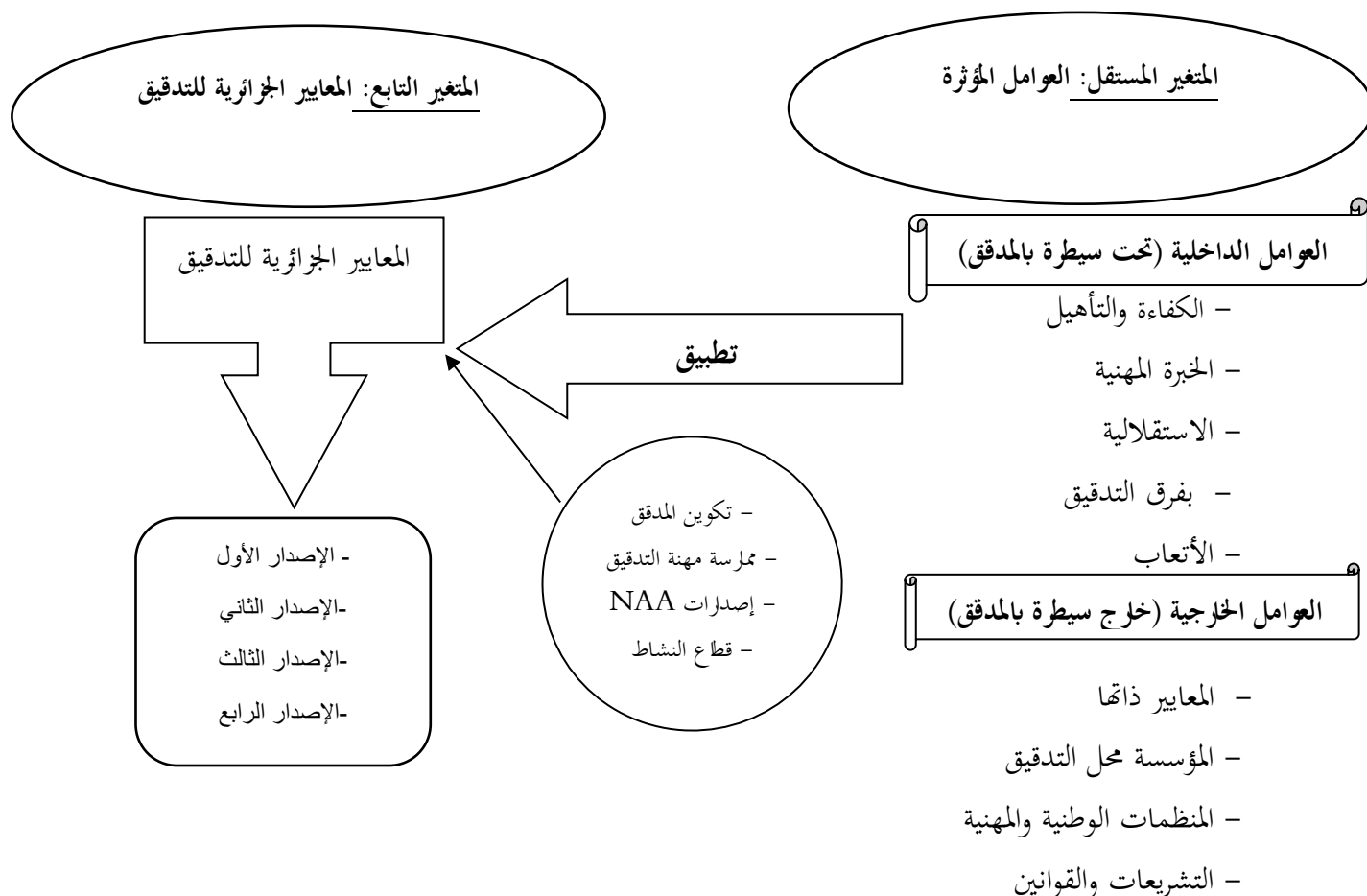
الفرع الثالث: تحديد المتغيرات (نموذج الدراسة)

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير المتغيرات المستقلة والتي تم تصنيفها كما هو موضح في الفصل الأول إلى عوامل داخلية (الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي؛ الخبرة المهنية؛ الاستقلالية والموضوعية؛ فريق العمل والالتعاب) ، وعوامل خارجية (المعايير في حد ذاتها والقوانين والتشريعات المنظمات والهيئات الوطنية والمنظمات المؤسسات محل التدقيق) على المتغير التابع والمتمثل في المعايير الجزائرية للتدقيق، و من حيث أربع متغيرات (التكوين،

¹ وزارة المالية المقرر رقم 75 المحرر بتاريخ 2023/03/15 المتضمن قائمة محافظي الحسابات المسجلين في الغرفة الوطنية لسنة 2023

ممارسة المهنة ممارسة المهنة وفق إصدارات NAA، قطاع النشاط) ؛ وبالتالي الوصول إلى معرفة العوامل المؤثرة، كما هو موضح في شكل نموذج الدراسة التالي:

الشكل رقم (3-1): تمثيل نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثاني: الطريقة المستخدمة في القياس

استخدمنا في هذه الدراسة أداة الاستبيان كأداة لجمع البيانات وزعت على عينة الدراسة، وجاءت الأسئلة أو الفقرات لكل الأبعاد (المستقل والتابع) مغلقة ومصممة وفقاً لمقياس ليكرث الثلاثي لتناسبه لمثل هذه الدراسات، وقد كانت الخيارات المتاحة أمام كل عبارة كما يلي: (غير موافق، محايد، موافق)، ومن أجل تحديد الاتجاه أعطينا لاحتمالات الإجابات الثلاثة السابقة أوزان محددة كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-1): الأوزان المعطاة لخيارات الإجابة في قائمة الاستقصاء حسب ليكارت الثلاثي

الأوزان	الرأي
1	غير موافق
2	محايد
3	موافق

المصدر: من إعداد الطالب

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح لتحديد الاتجاه العام للإجابات، حيث يحدد بناء على مجال وقوع قيمة المتوسط المرجح كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-2): المتوسطات المرجحة والاتجاه الموافق لها

الاتجاه	المتوسط المرجح
غير موافق	1.66-1
محايد	2.33-1.67
موافق	3-2.34

المصدر: من إعداد الطالب

المبحث الثاني: تصميم أداة الدراسة

بناء على طبيعة البيانات التي يراد جمعها، وعلى المنهج المتبع في الدراسة، تم الاعتماد على الأداة الأكثر ملائمة في نظرنا لتحقيق أهداف هذه الدراسة والمتمثلة في أداة الاستبيان، وذلك لعدم توافر المعلومات الأساسية المرتبطة بالموضوع، إضافة إلى صعوبة الحصول عليها عن طريق المقابلات الشخصية، أو الزيارات الميدانية، أو الملاحظة الشخصية.

المطلب الاول: بناء أداة الدراسة

تم تصميم قائمة استقصاء ذات علاقة بتحديد أبعاد المتغير التابع (المعايير الجزائرية للتدقيق) للتمكن من معرفة محتواها وأهم ما جاءت به وبالتالي معرفة إمكانية تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية، وبهدف معرف هذا التأثير تم التطرق إلى تأثير المتغيرات المستقلة الخارجية والداخلية على المتغير التابع، وبالتالي إمكانية اختلافه من قطاع نشاط إلى آخر ، وتحقيقا لهذا الغرض قمنا بتحديد المجالات الرئيسية لمختلف المتغيرات وذلك بالاطلاع على العديد من الدراسات والأبحاث العلمية ذات الصلة بالموضوع فضلا عن مناقشة أصحاب التخصص، ويمكن إيجاز هذه المجالات فيما يلي :

أ-أبعاد المتغير التابع والتي تهدف إلى عناصر المعايير الجزائرية للتدقيق بالاعتماد على مجموعة من المعايير الرئيسية ممثلة في: التعريف الهدف والواجبات المطلوبة من المدقق.

ب-أبعاد متعلقة بتأثير المتغيرات المستقلة (العوامل الخارجية والداخلية) على المتغير التابع (المعايير الجزائرية للتدقيق) والتي تم مناقشتها في الأدبيات النظرية من الفصل الأول، وتتمثل في أربع محاور رئيسية متعلقة بالمتغيرات الخارجية وخسة مجالات متعلقة بالمتغيرات الداخلية ممثلة في: الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي؛ الاستقلالية والموضوعية؛ الاعتبار؛ الخبرة؛ فريق العمل؛ حيث تتمثل المتغيرات الخارجية في: المعايير الجزائرية للتدقيق في حد ذاتها، والمؤسسات محل التدقيق، المنظمات الوطنية والمهنية، التشريعات والقوانين.

من أجل استيفاء جميع الأبعاد السابقة الذكر واختبار فرضيات الدراسة تم تصميم قائمة الاستقصاء المكونة من الأجزاء التالية:

القسم الأول: ويشمل البيانات الشخصية عن أفراد العينة ممثلة في: العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، والبيانات المهنية ممثلة في: تكوين المدقق، ممارسته للمهنة، ممارسته لمهنة التدقيق وفق إصدارات NAA وطبيعة قطاع النشاط الذي يدقق فيه.

القسم الثاني: تم تقسيمه الى ثلاث محاور رئيسية يركز المحور الأول على المقاييس الخاصة بالمتغير التابع (المعايير الجزائرية للتدقيق)، إذ تناول كل المعايير الجزائرية الصادرة والبالغ عددها 16 معيار، في حين ان المحور الثاني تناول

المقاييس المتعلقة بالعوامل الداخلية (خمس ابعاد) اما المحور الثالث فتناول المقاييس المتعلقة بالعوامل الخارجية (أربع ابعاد) وبموجب ذلك تم وضع أسئلة لكل منها على النحو التالي:

أولا/ يركز على معرفة واقع تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق (المتغير التابع)

الجدول رقم (3-3): يوضح توزيع الفقرات على أبعاد المتغير التابع

الأبعاد المتعلقة على بالمتغير التابع	المتغيرات الفرعية	الفقرات
الإصدار الأول	معيار الاتفاق حول احكام المهمة	من 01 إلى 03
	معيار التأكيدات الخارجية	من 04 إلى 05
	معيار الاحداث اللاحقة	من 06 إلى 07
	معيار التصريحات الكتابية	من 08 إلى 09
الإصدار الثاني	معيار التخطيط تدقيق الكشوف المالية	من 10 إلى 11
	معيار العناصر المقنعة	من 12 إلى 13
	معيار مهام التدقيق الأولية	من 14 إلى 15
	معيار تأسيس رأي وتقرير التدقيق	من 16 إلى 18
الإصدار الثالث	معيار الإجراءات التحليلية	من 19 إلى 20
	معيار استمرارية الاستغلال	من 21 إلى 22
	معيار استعمال اعمال المدقق الداخلي	من 23 إلى 24
	معيار استعمال عمل الخبير	من 25 إلى 26
الإصدار الرابع	معيار وثائق التدقيق	من 27 إلى 28
	معيار العناصر المقنعة اعتبارات خاصة	من 29 إلى 30
	معيار السبر في التدقيق	من 31 إلى 32
	معيار تدقيق التقديرات المحاسبية	من 33 إلى 34

المصدر: من إعداد الطالب

ثانيا: يركز على تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، والتي تم تقسيمها كما أسلفنا إلى متغيرات خارجية وأخرى داخلية، وفيما يلي محتواها وفروعها:

الجدول رقم (3-4): يوضح توزيع الفقرات على أبعاد المتغير المستقل

الأبعاد المتعلقة بتأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع	المتغيرات الفرعية	الفقرات
العوامل الداخلية	الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي	من 35 إلى 37
	الخبرة المهنية	من 38 إلى 40

من 41 إلى 43	الاستقلالية والموضوعية	
من 44 إلى 47	فريق العمل	
من 48 إلى 49	اتعاب المدقق	
من 50 إلى 53	المعايير الجزائرية للتدقيق	العوامل الخارجية
من 54 إلى 57	المؤسسة محل التدقيق	
من 58 إلى 61	المنظمات الوطنية والمهنية	
من 62 إلى 64	التشريعات والقوانين	

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثاني: صدق محتوى الاستبيان

صدق قائمة الاستقصاء يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه، كما يقصد بالصدق شمول الاستمارة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية بحيث تكون مفهومة لكل أفراد عينة الدراسة، وقد قمنا بالتأكد من صدق قائمة الاستقصاء كالتالي:

أولا/ الصدق الظاهري (صدق المحكمين): يهدف التأكد من صدق قائمة الاستقصاء، تم عرضها بما تضمنته من أبعاد وفقرات على مجموعة من الأساتذة المتخصصين في جامعات جزائرية وجامعات أجنبية، وذلك لإبداء رأيهم على فقرات قائمة الاستقصاء من حيث:

- مدى سلامة وصحة الصياغة اللغوية لفقرات أداة الاستبيان؛
- شمولية الفقرات ومناسبتها لمجالات الدراسة؛
- مدى انتماء الفقرة للبعد الذي تندرج تحته؛
- أي ملاحظات أو تعديلات أخرى يرونها مناسبة.

وبناء على التوجيهات التي أبداه المحكمون وعملا بالإرشادات المقدمة تم التوصل الى الصورة النهائية للاستبيان المعتمد والموزع والذي اتفق عليه أغلب المحكمين لقائمة الاستقصاء، وبذلك تكون أداة الاستبيان قد استقرت بصورتها النهائية على (64)فقرة موزعة على أبعاد الدراسة بالشكل الذي تم عرضه في العنصر المتعلق ببناء أداة الدراسة.

ثانيا/صدق الاتساق الداخلي لأداة الاستبيان: بعد التأكد من الصدق الظاهري لأداة الاستبيان، تم أيضا اختبار الصدق البنائي أو الاتساق الداخلي لها، حيث تم حساب درجة ارتباط كل فقرة بالدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الذي تنتمي إليه، وللقيام بهذا الاختبار قمنا بحساب معامل ارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية لجميع فقرات هذا المحور، وذلك لكل محور من محاور الدراسة على النحو التالي:

أ-الصدق الداخلي لفقرات المتغير التابع: يتعلق بالمتغير التابع المعايير الجزائرية للتدقيق، وللقيام بتصنيف هذا المعايير على مختلف الاصدارات تم الاعتماد على المعايير التي تطرقنا إليها سابقا، وفيما يلي درجة ارتباط هذه المعايير مع مختلف الاصدارات:

الجدول رقم (3-5) : الصدق الداخلي لفقرات المتغير التابع حسب نظرة محافظي الحسابات

المجال	المعيار	الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
الإصدار الأول	اتفاق حول	01	تسعى إلى معرفة وتدوين الشروط المسبقة لمهمة التدقيق	0.147	0.166
	احكام مهمة التدقيق	02	تعرف كل ما يتعلق بمهمة التدقيق وكيفية التعامل مع تعديل أحكام المهمة الأساسية	0.592	0.000
		03	تطبق معيار اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في مهمة التدقيق الموكلة لكم	0.507	0.000
	التأكدات	04	تدرك الجهات المعنية بتقديم التأكيدات والأدلة المثبتة وكيفية التعامل معها	0.428	0.000
	الخارجية	05	تطبق معيار التأكيدات الخارجية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	0.476	0.000
	الاحداث اللاحقة	06	تعرف كافة الأحداث اللاحقة وتعرف كيفية التعامل معها	0.465	0.000
		07	تطبق معيار الأحداث اللاحقة في مهمة التدقيق الموكلة لكم	0.643	0.000
	التصريحات الكتابية	08	تطالب بتصريحات كتابية من المسمرين المعنيين وتعرف كيفية التعامل معها	0.585	0.000
		09	تطبق معيار التصريحات الكتابية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	0.400	0.000
الإصدار الثاني	تخطيط	10	تخطط لعملية التدقيق	0.397	0.000
		11	تطبق معيار تخطيط تدقيق الكشوف المالية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	0.536	0.000
	العناصر المقنعة	12	تعرف كيفية الحصول على العناصر المقنعة وكيفية التعامل معها	0.709	0.000
		13	تطبق معيار العناصر المقنعة في مهمة التدقيق الموكلة لكم	0.537	0.000
	مهام التدقيق الأولية	14	تعرف الأرصدة الافتتاحية والطرق المحاسبية المطبقة وتطلع على تقرير المدقق السابق	0.141	0.183
		15	تطبق معيار الأرصدة الافتتاحية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	0.614	0.000
	تأسيس رأي وتقرير التدقيق	16	تستطيع تأسيس رأي صريح حول الكشوف المالية المدققة	0.221	0.036
		17	تقوم بإعداد تقرير كتابي وفق نموذج متعارف عليه	0.026	0.804
		18	تطبق معيار تأسيس رأي حول الكشوف المالية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	0.686	0.000
الإصدار الثالث	الإجراءات التحليلية	19	تعرف استعمال الإجراءات التحليلية	0.622	0.000
	استمرارية الاستغلال	20	تطبق معيار الإجراءات التحليلية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	0.555	0.000
		21	تدرك تحقيق فرضية استمرار النشاط من طرف الإدارة	0.552	0.000
	استعمال اعمال المدقق الداخلي	22	تطبق معيار استمرارية الاستغلال في مهمة التدقيق الموكلة لكم	0.534	0.000
		23	تحسن استعمال أعمال المدققين الداخليين	0.370	0.000
	استخدام عمل الخبير	24	تطبق معيار استعمال أعمال المدققين الداخليين في مهمة التدقيق الموكلة لكم	0.464	0.000
		25	تعرف كيف تستعمل عمل خبير	0.767	0.000
	وثائق التدقيق	26	تطبق معيار استخدام أعمال خبير في مهمة التدقيق الموكلة لكم	0.852	0.000
		27	تعرف الحصول على الوثائق وتستطيع المحافظة عليها وتحسن استخدامها	0.580	0.000
		28	تطبق معيار وثائق التدقيق في مهمة التدقيق الموكلة لكم	0.586	0.000

0.000	0.680	تعرف العناصر المقنعة المتعلقة بالمحزونات وقضايا المنازعات ومعلومات عن قطاع النشاط	29	العناصر المقنعة
0.000	0.819	تطبيق معيار العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة في مهمة التدقيق المؤكدة لكم	30	اعتبارات خاصة
0.000	0.615	تعرف اختبار العينة التي تساعد على الحصول على أدلة إثبات	31	السبر في
0.000	0.775	تطبيق معيار السبر في التدقيق في مهمة التدقيق المؤكدة لكم	32	التدقيق
0.000	0.775	تعرف جمع العناصر المقنعة للتحقق من التقديرات المحاسبية	33	تدقيق التقديرات
0.007	0.282	تطبيق معيار تدقيق التقديرات المحاسبية في مهمة التدقيق المؤكدة لكم	34	المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يبين الجدول رقم (3-6) تحليل معاملات الارتباط في المتغير التابع، حيث يبين ارتباط كل فقرة بنمطها من جهة، وارتباط كل نمط بالمتغير التابع (المعايير الجزائية للتدقيق) من جهة أخرى، والذي يظهر أن الفقرات الممتلئة للمعايير المعتمدة في التصنيف بتمثيل جيد، تعكس مختلف المعايير الصادرة المدروسة ، كون معامل الارتباط لهذه الفقرات محصور بين 0.026 و 0.85 في العينة ، وبذلك تعتبر الفقرات التي تعكس المعايير صادقة لما وضعت لقياسه ، كما أن هذه المعايير تعكس المتغير التابع كون معاملات ارتباطها في أغلبها تفوق 0.5 في العينة المدروسة (22 فقرة من 34 فقرة).

ب- الصدق الداخلي لفقرات المتغيرات المستقلة: تعرضنا في تحليل الدراسات السابقة إلى مناقشة نظرية للعوامل المؤثرة، والتي تم تقسيمها إلى عوامل خارجية وأخرى داخلية، وقبل الشروع في تحليل هذه المتغيرات من المهم التأكد بأن الفقرات المعتمدة تعكس العوامل المحددة نظرياً، وهذا ما نسعى إلى تحقيقه من خلال هذا العنصر على النحو التالي:

- 1- فيما يتعلق بالعوامل الداخلية:** تتمثل العوامل الداخلية المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق في خمسة - عوامل هي الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي والخبرة المهنية والاستقلالية والموضوعية وفريق العمل والاعتاب.
- 1-1- بالنسبة لعامل الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي:** يمكن توضيح هذا العنصر من خلال (معرفة البيئة-معرفة العلوم الأخرى -التأهيل الكافي) في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-6): الصدق الداخلي لفقرات الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي

المجال	الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
معرفة بالبيئة المحاسبية	35	تطبيق naa يتطلب من المدقق معرفة كافية بالبيئة المحاسبية الجزائية	0.398	0.000
معرفة بالعلوم الأخرى	36	تطبيق naa يستدعي معرفة علوم أخرى كالعلوم القانونية والإدارية	0.515	0.000
التأهيل الكافي	37	يعتبر كل مدقق مؤهل وقادر على تطبيق naa	0.820	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يبين الجدول رقم (3-6) تحليل معاملات الارتباط في مجال عامل الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي، والتي تظهر فقراتها أنها ذات تمثيل جيد كذاك، حيث معامل الارتباط في أغلب الفقرات تفوق 0.5 في العينة المدروسة وبذلك تعتبر الفقرات التي تعكس الأنماط صادقة لما وضعت لقياسه.

1-2- بالنسبة لعامل الخبرة المهنية: يمكن توضيح هذا العنصر من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (7-3): الصدق الداخلي لفقرات الخبرة المهنية

المجال	الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
البيئة المحاسبية	38	تساعد الخبرات المكتسبة حول البيئة المحاسبية الجزائية على تطبيق naa	0.754	0.000
بقطاع نشاط المؤسسة	39	تساعد المعارف المكتسبة للمدقق حول المؤسسة وقطاع نشاطها على تطبيق naa	0.778	0.000
التكوين المكتسب	40	التكوين يكسب المدقق الخبرة الكافية التي تساعد على تطبيق naa	0.643	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يبين الجدول رقم (7-3) تحليل معاملات الارتباط في مجال عامل الخبرة المهنية، والتي تظهر فقراتها أنها ذات تمثيل جيد كذاك، حيث معامل الارتباط في أغلب الفقرات تفوق 0.5 في العينة المدروسة وبذلك تعتبر الفقرات التي تعكس الأنماط صادقة لما وضعت لقياسه.

1-3- بالنسبة لعامل الاستقلالية: يمكن توضيح هذا العنصر من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (8-3): الصدق الداخلي لفقرات الاستقلالية والموضوعية

المجال	الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
وجود علاقة شخصية	41	يتطلب تطبيق naa بشكل سليم عدم وجود علاقة شخصية بين المدقق والإدارة	0.792	0.000
وجود علاقة مالية	42	يتطلب تطبيق naa عدم وجود علاقة مالية بين الإدارة والمدقق	0.776	0.000
وجود علاقة خدمات	43	يتطلب تطبيق naa عدم تقديم المدقق للخدمات الإدارية والاستشارية للمؤسسة	0.922	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يبين الجدول رقم (8-3) تحليل معاملات الارتباط في مجال الاستقلالية، والتي تظهر فقراتها أنها ذات تمثيل جيد كذاك، حيث معامل الارتباط في أغلب الفقرات تفوق 0.5 في العينة المدروسة وبذلك تعتبر الفقرات التي تعكس الأنماط صادقة لما وضعت لقياسه.

1-4- بالنسبة لعامل فريق العمل: يمكن توضيح هذا العنصر من خلال الجدول التالي الذي يبرز اهم المميزات لفريق العمل:

الجدول رقم (3-9): الصدق الداخلي لفقرات فريق العمل

المجال	الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
حل الاختلافات	44	يتطلب تطبيق naa بشكل سليم وضع معيار لحل الاختلافات المهنية لأعضاء فريق التدقيق	0.781	0.000
تنظيم العمل	45	يتطلب تطبيق naa بشكل سليم تنظيم العمل وتحديد المهام والمسؤوليات	0.781	0.000
رقابة رئيس الفريق	46	يتطلب تطبيق naa من رئيس الفريق التأكد من التزام فريقه بمعرفة وفهم مسؤوليتهم المهنية	0.320	0.002
الكفاءة	47	يتطلب تطبيق naa الاستعانة بمدققين ذوي كفاءة (تعدد المدققين في المكتب)	0.513	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يبين الجدول رقم (3-9) تحليل معاملات الارتباط لعامل فريق العمل، والتي تظهر فقراتها أنها ذات تمثيل جيد كذا، حيث معامل الارتباط في أغلب الفقرات تفوق 0.5 في العينة المدروسة وبذلك تعتبر الفقرات التي تعكس الأنماط صادقة لما وضعت لقياسه.

1-5- بالنسبة لعامل الاعتبار: يمكن توضيح هذا العنصر من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (10-3): الصدق الداخلي لفقرات اعتبار المدقق

الجمال	الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
تخفيض الاعتبار	48	يؤثر تخفيض المدقق لأتباعه سلبا على تطبيق naa.	0.841	0.000
توجه المؤسسات	49	تلجأ المؤسسات إلى المدقق الذي يتقاضى أتعاب اقل دون النظر إلى جودة الخدمة	0.931	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يبين الجدول رقم (10-3) تحليل معاملات الارتباط لعامل الاعتبار، والتي تظهر فقراتها أنها ذات تمثيل جيد كذا، حيث معامل الارتباط في أغلب الفقرات تفوق 0.5 في العينة المدروسة وبذلك تعتبر الفقرات التي تعكس الأنماط صادقة لما وضعت لقياسه.

1-6- درجة ارتباط الكفاءة والخبرة والاستقلالية وفريق العمل والاعتبار بالعوامل الداخلية: يمكن توضيح هذا

العنصر من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-11): الصدق الداخلي للعوامل الداخلية

الرقم	المجالات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
01	الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي	0.548	0.000
02	الخبرة المهنية	0.345	0.001
03	الاستقلالية والموضوعية	0.896	0.000
04	فريق العمل	0.667	0.000
05	اعتبار المدقق	0.783	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يشير الجدول رقم (11-3) إلى معاملات الارتباط في المحددات الداخلية للالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية، والتي مجالاتها ذات تمثيل مقبول، حيث معامل الارتباط فيها محصور بين 0.34 و 0.89 في العينة المدروسة وبذلك تعتبر المجالات التي تعكس تطبيق المعايير المحلية في البيئة المحاسبية الجزائرية صادقة لما وضعت لقياسه.

2- فيما يتعلق بالعوامل الخارجية: تتمثل العوامل الخارجية المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في أربعة عوامل

هي خصائص المعايير الجزائرية للتدقيق؛ المؤسسات محل التدقيق؛ القوانين والتشريعات؛ المنظمات والهيئات الوطنية.

1-2- بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق في حد ذاتها:

الجدول رقم (03-12): الصدق الداخلي لفقرات خصائص معايير التدقيق الجزائرية

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
50	المعايير الجزائرية للتدقيق (naa) واضحة وقابلة للتطبيق.	0.461	0.000
51	تتلاءم المعايير الجزائرية (naa) مع البيئة المحاسبية الجزائرية.	0.574	0.000
52	تلقي المعايير الجزائرية للتدقيق (naa) قبولا عند محافظي الحسابات	0.797	0.000
53	تتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق (naa) مع المعايير الدولية للتدقيق	0.446	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يبين الجدول رقم (3-12) تحليل معاملات الارتباط في مجال المعايير الجزائرية للتدقيق في حد ذاتها، والتي تظهر فقراتها بتمثيل جيد، كون معامل الارتباط في جل الفقرات تفوق 0.6 في العينة المدروسة، وبذلك تعتبر الفقرات التي تعكس الأنماط صادقة لما وضعت لقياسه.

2-2- بالنسبة للمؤسسة محل التدقيق: يمكن توضيح هذا العنصر من خلال الجدول التالي الذي يبرز اهم المؤشرات والخصائص التي تميز المؤسسات المعنية بعملية التدقيق:

الجدول رقم (3-13): الصدق الداخلي لفقرات المؤسسة محل التدقيق

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
54	يتطلب تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حجم صغير أو متوسط للمؤسسة	0.719	0.000
55	يؤدي طول مدة ارتباط الشركة بالمدقق (أكثر من عهدة) إلى تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل غير سليم	0.628	0.000
56	يساهم قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية للشركة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق	0.670	0.000
57	يؤثر قطاع نشاط الشركة على التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق .	0.674	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يبين الجدول رقم (3-13) تحليل معاملات الارتباط في مجال المؤسسة محل التدقيق، والتي تظهر فقراتها أنها ذات تمثيل جيد كذلك، حيث معامل الارتباط في أغلب الفقرات تفوق 0.5 في العينة المدروسة وبذلك تعتبر الفقرات التي تعكس الأنماط صادقة لما وضعت لقياسه.

3-2- بالنسبة للمنظمات والهيئات المهنية: يمكن توضيح هذا العنصر من خلال الجدول التالي الذي يبرز اهم والخصائص التي تميز الهيئات والمنظمات المهنية التي تشرف على مهنة التدقيق في الجزائر كما يلي:

الجدول رقم (3-14): الصدق الداخلي لفقرات المنظمات الوطنية والمهنية

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
58	يتم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لتجنب العقوبات التي تفرضها المنظمات المهنية	0.631	0.000
59	يتم الالتحاق بدورات التأهيل وتحسين المستوى استجابة لطلب الهيئات المشرفة على المهنة	0.475	0.000
60	تساعد الإرشادات الدورية للهيئات المشرفة على المهنة في التطبيق السليم ل naa	0.724	0.000
61	تساهم مشاركة هيئات المدققين في إعداد مسودات إصدار naa على التطبيق السليم لها	0.701	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يبين الجدول رقم (3-14) تحليل معاملات الارتباط في مجال المنظمات المهنية والوطنية، والتي تظهر فقراتها أنها ذات تمثيل جيد كذاك، حيث معامل الارتباط في أغلب الفقرات تفوق 0.5 في العينة المدروسة وبذلك تعتبر الفقرات التي تعكس الأنماط صادقة لما وضعت لقياسه.

2-4- بالنسبة للتشريعات والقوانين: يمكن توضيح هذا العنصر من خلال الجدول التالي الذي يبرز اهم المميزات للبيئة القانونية والتي يمكن ان تؤثر على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق:

الجدول رقم (3-15): الصدق الداخلي لفقرات التشريعات والقوانين

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
62	التشريعات والقوانين كافية للتطبيق السليم naa	0.684	0.000
63	التشريعات والقوانين تساعد على التطبيق السليم naa	0.801	0.000
64	التشريعات والقوانين لا تشكل عائق على التطبيق السليم naa	0.867	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يبين الجدول رقم (3-15) تحليل معاملات الارتباط في مجال التشريعات والقوانين، والتي تظهر فقراتها أنها ذات تمثيل جيد كذاك، حيث معامل الارتباط في أغلب الفقرات تفوق 0.5 في العينة المدروسة وبذلك تعتبر الفقرات التي تعكس الأنماط صادقة لما وضعت لقياسه.

2-5- درجة ارتباط خصائص المعايير والمؤسسة محل التدقيق والمنظمات والقوانين بالعوامل الخارجية: يمكن توضيح هذا العنصر من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-16): الصدق الداخلي للعوامل الخارجية

الرقم	المجالات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
01	المعايير الجزائرية للتدقيق في حد ذاتها	0.737	0.000
02	المؤسسة محل التدقيق	0.783	0.001
03	المنظمات الوطنية والمهنية	0.818	0.000
04	التشريعات والقوانين	0.740	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يشير الجدول رقم (3-16) إلى معاملات الارتباط في المحددات الداخلية للالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية، والتي مجالاتها أنها ذات تمثيل مقبول، حيث معامل الارتباط فيها محصور بين 0.73 و 0.81 في العينة المدروسة وبذلك تعتبر المجالات التي تعكس تطبيق المعايير المحلية في البيئة المحاسبية الجزائرية صادقة لما وضعت لقياسه.

أ- الصدق البنائي (درجة ارتباط مجالات الدراسة)

الجدول رقم (3-17): الصدق البنائي لمحتوى الاستبيان

الرقم	المجالات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
01	المتغير التابع واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية	0.726	0.000
02	العوامل الداخلية	0.795	0.000
03	العوامل الخارجية	0.832	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يشير الجدول رقم (3-17) إلى معاملات الارتباط لمتغيرات الدراسة (واقع تطبيق المعايير والمحددات الخارجية والداخلية لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق)، والتي تعتبر بتمثيل جيد للاستبيان، كون معامل الارتباط فيها محصور بين 0.72 و 0.83 في العينة المدروسة وبذلك تعتبر المتغيرات التي تعكس محتوى الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

ج- ثبات أداة الاستبيان

يقيس الثبات مدى استقرار أداة الدراسة وعدم تناقضها، حيث يوضح ما إذا كانت قائمة الاستقصاء ستعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل المحسوب في حالة ما إذا تم إعادة توزيعها على نفس أفراد العينة، وهناك العديد من الاختبارات التي تسمح بقياس ثبات الاستبيان منها تقنية التجزئة النصفية، وتقنية الإشكالية البديلة، وتم الاعتماد في هذه الدراسة على معامل الثبات الداخلي لصاحبه الفاكرونباخ والذي يعتبر أحد أهم وسائل قياس الثبات الداخلي ويعبر عنه بالصيغة:

$$\alpha = n \frac{n}{n-1} \left(1 - \frac{\sum_i V_i}{V_t} \right)$$

حيث يمثل:

n : عدد فقرات الاستبيان

V_i : تباين نتيجة الفقرات

V_t : التباين الكلي للاستبيان

الجدول رقم (3-18): يوضح معاملات ثبات الأداة حسب معادلة (الفاكرونباخ)

المحاور	عدد العبارات	معامل الفاكرونباخ
المعامل الكلي	<u>64</u>	0.898

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

المطلب الثالث: إعتدالية توزيع بيانات أداة الاستبيان (اختبار التوزيع الطبيعي)

تم استخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov لاختبار ما إذا كانت البيانات الخاضعة للتحليل تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، ونتائج هذا الاختبار مبينة في الجدول الآتي

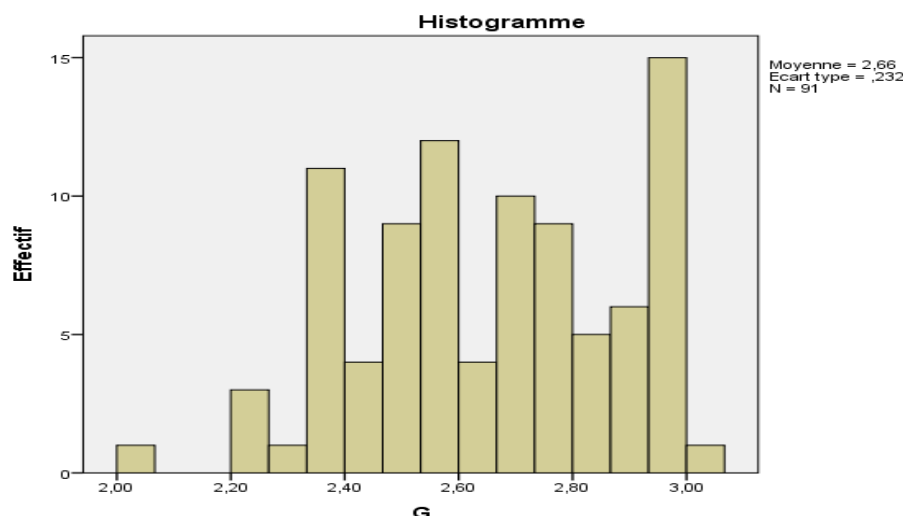
الجدول (3-19): اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov^a)

Kolmogorov-Smirnov ^a			المحاور
الدلالة الإحصائية Sig	درجة الحرية	إحصائية الاختبار	
0.103	91	0.085	جميع فقرات الاستبيان

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول رقم (3-19) أن الدلالة الإحصائية (Sig.) لجميع محاور الدراسة المتضمنة أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبذلك فإن توزيع البيانات المجمعة من أداة الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي، وعليه يتم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة، ويمكن التوضيح أكثر من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1) : شكل توزيع بيانات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

المطلب الرابع: الدراسة الوصفية لعينة الدراسة

يتم عرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها بعرض الخصائص الشخصية، ثم يتم تحليل المعلومات المتعلقة بالبيانات المهنية لأفراد العينة محل الدراسة.

الفرع الأول: الخصائص الشخصية لعينة الدراسة

يتم في هذا الفرع تحليل الصفات الشخصية لعينة الدراسة الذين تم استقصائهم بهدف التعرف على بعض الحقائق الأساسية المتعلقة بهذه العينة، وبالتالي إعطاء صورة واضحة عن المستجوبين وطبيعة البيانات التي تتم معالجتها كونها صادرة من ممارسين مختصين أم غير ذلك كما يتم معرفة اتجاهاتهم اتجاه تطبيق معايير التدقيق الجزائية ، وذلك من خلال تحليل الجزء الأول من قائمة الاستقصاء والمتعلقة بالمعلومات الشخصية للمستجوبين والمتمثلة في ثلاث متغيرات وهي : العمر، المؤهل العلمي ، الأقدمية المهنية، وفيما يلي العرض الذي يبين خصائص عينة الدراسة :

أولاً: العمر

الشكل رقم (3-3) : تصنيف محافظي الحسابات حسب الفئة العمرية



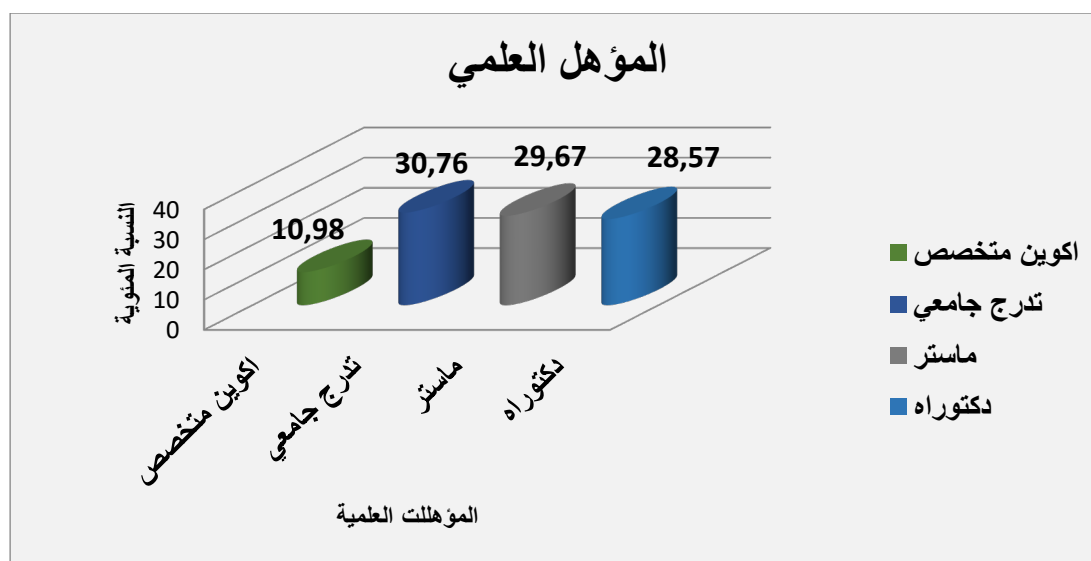
المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

من خلال تحليل الشكل رقم (3-3) لتوزيع الفئات العمرية لأفراد العينة، يمكن استنتاج أن الغالبية العظمى من المشاركين ينتمون إلى فئات عمرية متقدمة نسبياً، مما قد يعكس وجود خبرة واسعة ومعرفة عميقة لدى أفراد العينة. حيث أن الفئة العمرية (50 سنة فما فوق) تمثل النسبة الأكبر بنحو 38.46%، مما يشير إلى أن هذه الفئة لديها خبرة طويلة ومعرفة متعمقة في مجال الدراسة، وقد تكون آراؤها ذات وزن كبير بسبب تراكم الخبرات العملية والعلمية ؛ أما الفئة العمرية (من 40 إلى 50 سنة) تمثل نسبة 35.16%، وهي نسبة قريبة من الفئة السابقة، مما يؤكد أن معظم أفراد العينة هم من ذوي الخبرة الكبيرة في المجال ؛ أما الفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة تمثل نسبة 25.27%، وهي فئة تمتلك أيضاً خبرة جيدة ولكنها أقل نسبياً مقارنة بالفئتين السابقتين ؛ وفي الأخير الفئة العمرية (الأقل من 30 سنة) تمثل نسبة ضئيلة جداً تقدر بـ 1.09%، بمفرده واحدة فقط، مما يشير إلى أن المشاركين من الشباب ذوي الخبرة المحدودة يشكلون نسبة ضئيلة جداً في العينة.

يمكن القول إن العينة تميل إلى الفئات العمرية الأكبر ذات الخبرة الواسعة، مما يعطي مصداقية وقوة لنتائج الدراسة، خاصة في المجالات التي تتطلب معرفة متخصصة وخبرة عملية؛ ومع ذلك يمكن اعتبار انخفاض نسبة المشاركين من الفئة العمرية الأقل من 30 سنة نقطة تحتاج إلى مراعاة في الدراسات المستقبلية لضمان تمثيل أكبر لوجهات نظر الشباب، الذين قد يملكون أفكارًا جديدة ومنظورًا مختلفًا.

ثانيا: المؤهل العلمي

الشكل رقم (3-4): تصنيف محافظي الحسابات حسب المؤهل العلمي

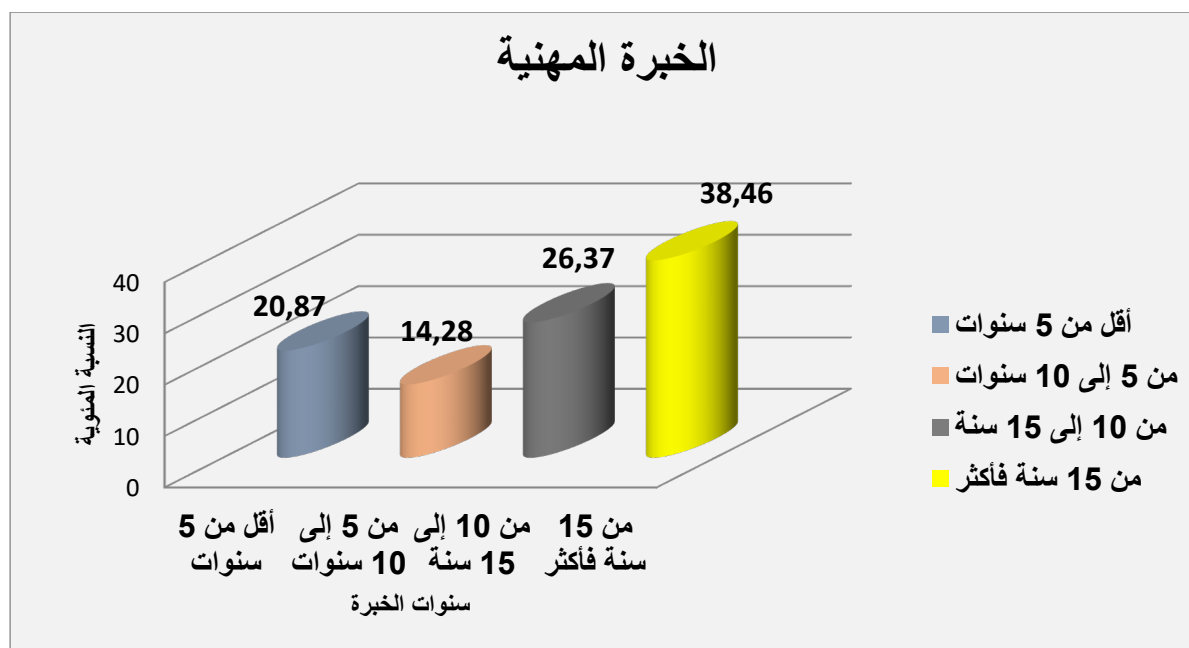


المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

يتضح من الشكل رقم (3-4) أن عدد الافراد المتحصلين على شهادة ليسانس (تدرج جامعي) بلغوا نسبة 30.76 في المئة وهي نسبة كبيرة نسبياً، مما يشير إلى أن هذه الفئة تمتلك أساساً علمياً قوياً في مجال تخصصهم؛ في حين أظهرت نتائج الدراسة للعينة أن 29.67 في المائة ممن يحملون شهادة ماستر وهي نسبة قريبة من حملة الليسانس، مما يؤكد أن جزءاً كبيراً من العينة لديهم تأهيل متقدم في مجال الدراسة؛ كما أظهرت النتائج أن 28.57 في المئة من حاملي شهادة الدكتوراه وهي نسبة مرتفعة أيضاً، مما يعكس وجود عدد كبير من الأفراد ذوي التأهيل العلمي العالي والخبرة البحثية المتقدمة، بينما نسبة حاملي الشهادات الاخرى (تكوين متخصص) فكانت أقل النسب والتي بلغت 10.98 في المئة. إن هذا الوصف يظهر أن أغلب المستجوبين كانوا من التدرج الجامعي (مستوى ليسانس على الأقل) بنسبة تقترب من 90 بالمئة وهذا ما يعكس مستوى التأهيل العلمي المحصل عليه من طرف محافظي الحسابات ويعكس جودة وكفاءة المحافظين للحسابات الذين شملتهم الدراسة، كما يؤكد أنهم يمتلكون المعرفة العلمية اللازمة لأداء مهامهم بكفاءة؛ مما يعزز مصداقية نتائج الدراسة، خاصة في المجالات التي تتطلب فهماً عميقاً وتحليلياً، مثل التدقيق والمحاسبة.

ثالثاً: الخبرة المهنية

الشكل رقم (3-5): تصنيف محافظي الحسابات حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

يبين الشكل رقم (3-5) أن نسبة 38.46 في المائة من مفردات العينة لديهم خبرة لا تقل عن 15 سنة؛ بينما ما نسبته 26.37 في المائة من الأفراد الذين يكتسبون خبرة ما بين 10 إلى 15 سنة، في حين عدد مفردات العينة البالغ نسبته 20.87 في المئة لهم خبرة اقل من 05 سنوات ، أما الذين الفئة التي خبرتهم من 05 الى 10 سنوات فبلغت نسبته 14.28 في المئة، والملاحظ من هذا الوصف أن عينة الدراسة تمتلك خبرة معتبرة في هذا المجال حيث نسبة الأفراد الذين يمتلكون خبرة تفوق 10 سنوات تفوق نسبته 50 في المئة وهذا يعد ملائم لدراستنا حيث أن معظم المستجوبين ذوي خبرة وهذا سوف يكون له أثر إيجابي على نتائج الدراسة.

الفرع الثاني: الخصائص المهنية لعينة الدراسة

عند تفحص النتائج المشار إليها بخصوص الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة بشكل إجمالي يمكن الاستنتاج بأن هذه النتائج في مجملها توفر مؤشراً يمكن الاعتماد عليه بشأن أهلية أفراد العينة للإجابة على الأسئلة المطروحة في الاستبانة ومن ثم الاعتماد على إجاباتهم أساساً لاستخلاص النتائج المستهدفة من هذه الدراسة؛ كما أن الخصائص المهنية لا تقل أهمية عن ذلك، ويمكن توضيحها فيما يلي:

أولاً- التكوين:

جدول رقم (3-20) : الآراء الشخصية للمستجوبين اتجاه الندوات والدورات

النسبة المئوية	التكرار	التعيين
19.78	18	لم يشاركوا في أي دورة
45.05	41	من دورة واحدة الى 03 دورات
14.28	13	من 04 دورات الى 06 دورات
20.87	19	من 07 دورات فأكثر
100	91	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

يعكس هذا العنصر اتجاهات المستجوبين اتجاه التكوين وتحديد الندوات والدورات التي شارك فيها محافظي الحسابات، ففي العينة المدروسة يتبين أن ما نسبته 45.05 في المئة شاركوا في دورات تكوينية (من 1 الى 3) دورة تهم ، وأن ما نسبته 20.87 في المئة من العينة شاركوا في أكثر من ستة دورات ؛ بينما ما نسبته 19.78 في المئة من المستجوبين لم يتلقوا ولم يشاركوا في دورات و يعتبر هذا التوجه دلالة على ضعف اهتمام الهيئات المشرفة على المهنة بتكوين افراد العينة المدروسة بالمعايير الجزائرية بالنظر الى هذه النسبة التي تعد معتبرة في نظرنا؛ وهناك ما نسبته 14.28 بالمئة من افراد العينة شاركوا في أكثر من ثلاث دورات واقل من سبع دورات.

عند تفحص النتائج المشار إليها بشكل إجمالي يمكن الاستنتاج بأن هذه النتائج في مجملها توفر مؤشراً يمكن الاعتماد عليه بشأن إعادة النظر في مجال التكوين والندوات المقامة من طرف الهيئات المسؤولة عن متابعة المهنة بغية وضع استراتيجيات مستقبلية تجاه ممارسي المهنة بواسطة الاهتمام أكثر بالتكوين وإقامة ندوات وملتقيات.

ثانياً- ممارسة المهنة: يمكن توضيح هذا العنصر من خلال الجدول التوضيحي لنسب ممارسة محافظي الحسابات للمهنة وفق اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق كما يلي:

الجدول رقم (3-21): توزيع عينة الدراسة حسب ممارسة المهنة

النسبة المئوية	العدد	التعيين
86.81	79	نعم
13.18	12	لا
100	91	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

يعكس هذا المتغير اتجاهات المستجوبين اتجاه ممارسة المهنة، ففي العينة المدروسة يتبين أن اتجاههم بنسبة 86 في المئة من مارسوا مهنة التدقيق؛ وما نسبته 13 في المئة لم يمارسوا المهنة من قبل وبالتالي فيمكن القول بأن ممارسة أي مهنة من قبل تكون حيز معرفي يسهل على ممارس المهنة أداء عمله بأكثر سهولة من الطرف الذي لم يمارس من قبل؛ وفي الدراسة الحالية نلاحظ ان النسبة متفارقة بين المستجوبين بين ممارس وغير ممارس مما يشكل فرق ذو دلالة يمكن الاعتماد عليه في هذا الشأن ويعكس دراية أغلب افراد العينة بظروف المهنة.

ثالثاً- مهنة المراجعة وفق إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق NAA

الجدول رقم (3-22): توزيع عينة الدراسة حسب ممارسة المهنة وفق إصدارات NAA

التعيين	العدد	النسبة المئوية
نعم	48	32.96
لا	43	30.76
المجموع	91	100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS)

يعكس هذا المتغير اتجاهات المستجوبين اتجاه ممارسة مهنة التدقيق وفق إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، من أجل معرفة وجهة نظر محافظي الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة الى غاية انجاز هذه الدراسة من خلال استنباط الفرق الحاصل بين ممارسة العمل التدقيقي قبل اصدار المعايير وبعد صدورهما ومعرفة الأثر الذي أحدث بعد صدورهما.

عند تفحص النتائج المشار بشكل إجمالي يمكن الاستنتاج بأن هذه النتائج في مجملها توفر مؤشراً يمكن الاعتماد عليه بشأن ممارسة مهنة التدقيق وفق العمل بالمعايير الدولية للتدقيق المعمول بها من قبل اغلب ممارسي المهنة في مختلف البلدان وممارسة المهنة في الجزائر وفق اصدار المعايير المحلية؛ ومن الملاحظ أن هناك تقارب بين الفئتين في النسبة.

رابعاً- قطاع النشاط:

الجدول رقم (3-23): توزيع عينة الدراسة حسب قطاعات النشاط

التعيين	العدد	النسبة المئوية
القطاع التجاري	31	34.06
القطاع الإنتاجي	29	31.86
القطاع الخدماتي	31	34.06
المجموع	91	100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يعكس هذا المتغير اتجاهات المستجوبين اتجاه قطاع النشاط الذي يدقق فيه، ففي العينة المدروسة يتبين أن اتجاههم بنسبة 31.86 في المئة من أفراد العينة مارسوا أعمال التدقيق في القطاع الإنتاجي، بينما ما نسبته 34.06 في المائة من محافظي الحسابات مارسوا أعمالهم في القطاع التجاري، وبنفس النسبة (34.06 في المئة) من المستجوبين مارسوا أعمالهم التدقيقية في القطاع الخدماتي.

عند تفحص النتائج المشار إليها بشكل إجمالي يمكن الاستنتاج بأن هذه النتائج في مجملها متقاربة بين أفراد العينة المدروسة في القطاعات الثلاث وبنسبة أكثر من 30 في المئة مع تساوي لكل من قطاع الخدمات والقطاع التجاري؛ ويمكن أن يعطينا مؤشراً يمكن الاعتماد عليه بشأن تكافؤ الفرص في الأعمال التدقيقية بين ممارسي الأعمال التدقيقية بين مختلف الأنشطة ولا يوجد ميل بائن على قطاع؛ ولا يوجد نفور من قطاع من قطاعات النشاط.

خلاصة الفصل:

تناولت الدراسة في هذا الفصل الإجراءات المنهجية التي تتناسب مع أهداف الدراسة ؛ من اجل دراسة العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق وتحديد مجتمع وعينة الدراسة (محافظي الحسابات)، وتم التطرق الى تصميم أداة الدراسة المتمثلة في أداة الاستبيان الموجهة الى محافظي الحسابات الناشطين بولايات الجنوب الشرقي الجزائري ؛ كما تم التأكد من ثبات الأداة وصلاحياتها لقياس المتغيرات المدروسة ؛ وللعلم فقد بلغ معامل الفا كرونباخ 0.898 (درجة عالية من الثبات) مع استخدام مختلف الأدوات الإحصائية المناسبة.

وتجدر الإشارة الى أن العينة المدروسة تشتمل على مجموعة من ممارسي مهنة التدقيق من محافظي الحسابات من مختلف الولايات الواقعة بالجنوب الشرقي الجزائري الذين يمتلكون خبرات مهنية عالية (أكثر من عشر سنوات) ودرجات علمية متقدمة (ليسانس، ماستر، دكتوراه)، مما يعزز مصداقية النتائج التي سنتطرق لها في الفصل القادم ؛ ويختلفون في بعض المميزات المهنية مثل التكوين وممارسة مهنة التدقيق قبل تحصلهم على الاعتماد لممارسة محافظ حسابات.

كما يمكن الإشارة الى استخدام برنامج SPSS نسخة 23 لاختبار الفرضيات من خلال استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة ؛ مع الاخذ عين الاعتبار التحديات المتمثلة في انخفاض نسبة الاستجابة من طرف افراد العينة المدروسة ؛ والوصول الى النتائج المستهدفة ومناقشتها ومن ثم الخروج بتوصيات الدراسة من شأنها تعزيز تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.



الفصل الرابع:



نتائج الدراسة ومناقشتها



تمهيد:

بعد التأكد من صدق وثبات أداة الاستبيان في صورتها النهائية، وكونها صالحة للتطبيق على عينة الدراسة الأساسية، يتم عرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها في إطار ما هو مخطط له بتحليل المعلومات المتعلقة بمحافظي الحسابات محل الدراسة الخاصة بتطبيق معايير التدقيق، ثم نتطرق إلى تحليل تفصيلي لدراسة العوامل المؤثرة على محافظي الحسابات لولايات الجنوب الشرقي.

يهدف هذا الفصل إلى دراسة العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، وإجراء تحليل للمتغيرات الوسيطة (التكوين، ممارسة المهنة، ممارسة المهنة وفق إصدارات المعايير، قطاع النشاط) على تطبيق المعايير الجزائرية من وجهة نظر محافظي الحسابات؛ كما نهدف إلى اختبار الفرضيات التي قامت عليها هذه الدراسة من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: دراسة وتحليل واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر؛

المبحث الثاني: دراسة وتحليل تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق؛

المبحث الثالث: دراسة وتحليل تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق؛

المبحث الرابع: تحليل طبيعة العلاقة والاثـر بين مختلف العوامل على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.

المبحث الأول: دراسة وتحليل واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر

المعايير الجزائرية للتدقيق هي تلك المعايير التي أصدرتها وزارة المالية الجزائرية لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر بداية من سنة 2016؛ وتم إصدارها عبر أربع مراحل متفاوتة في المدة ولكي نتعرف على واقع تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية من طرف ممارسي مهنة التدقيق، قمنا بتصنيفها إلى أربع مطالب أساسية وهي: الإصدار الأول (المطلب الأول)، الإصدار الثاني (المطلب الثاني)، الإصدار الثالث (المطلب الثالث)، الإصدار الرابع (المطلب الرابع)، وفيما يلي نتائج الدراسة وتفسيرها لكل منها على النحو التالي:

المطلب الأول: دراسة واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

يتم تحليل واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال دراسة العناصر الفرعية المكونة له ممثلة في الإصدارات الأربعة، ثم القيام بالاختبارات الخاصة لتحديد الفروق على النحو التالي:

الفرع الأول: بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول

العناصر الفرعية للإصدار الأول والتي تم تحديدها في الأدبيات التطبيقية تتكون من معرفة وتدوين الشروط المسبقة وكيفية العامل معها ومعرفة مهمة التدقيق وتطبيق أحكام المهمة (معياري اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق) ومعرفة تطبيق معيار التأكيدات الخارجية والجهات المعنية بتقديمها وتطبيق هذا المعيار (معياري التأكيدات الخارجية) وكذا الأحداث اللاحقة وكيفية التعامل معها وتطبيق هذا المعيار (معياري الأحداث اللاحقة) والمطالبة بالتصريحات الكتابية وتطبيق معيارها (معياري التصريحات الكتابية) وتشكل هذه العناصر الإصدار الأول لمعايير جزائرية لتدقيق، لذا نسعى لتحليل اتجاهات كل عنصر على حدا كالتالي:

الجدول رقم (4-1): نتائج تحليل فقرات مجال للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول

الرقم	الفقرة	$\bar{x}$	δ	معامل التأثير	الدرجة	الترتيب
1	تسعى إلى معرفة وتدوين الشروط المسبقة لمهمة التدقيق	2,97	0,14	99	موافق	1
2	تعرف كل ما يتعلق بمهمة التدقيق وكيفية التعامل مع تعديل أحكام المهمة الأساسية	2,82	0,41	94	موافق	5
3	تطبق معيار اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في مهمة التدقيق المؤكدة لكم	2,86	0,37	95.3	موافق	3
4	تدرك الجهات المعنية بتقديم التأكيدات والأدلة المثبتة وكيفية التعامل معها	2,86	0,37	95.3	موافق	3
5	تطبق معيار التأكيدات الخارجية في مهمة التدقيق المؤكدة لكم	2,82	0,43	94	موافق	5
6	تعرف كافة الأحداث اللاحقة وتعرف كيفية التعامل معها	2,71	0,47	90.3	موافق	7

7	تطبق معيار الأحداث اللاحقة في مهمة التدقيق المؤكدة لكم	2,68	0,55	89.3	موافق	9
8	تطالب بتصريحات كتابية من الميسرين المعنيين وتعرف كيفية التعامل معها	2,69	0,62	89.6	موافق	8
9	تطبق معيار التصريحات الكتابية في مهمة التدقيق المؤكدة لكم	2,89	0,31	96.3	موافق	2
الاتجاه العام للمعايير الجزائية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول		2,81	0,21	93.6	موافق	/

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-1) تطبيق معايير الإصدار الأول من المعايير الجزائية للتدقيق، فحسب آراء المستقصين فإن الاتجاه العام لهذا العنصر في العينة المدروسة يقع ضمن درجة الموافقة في سلم التحليل المعتمد في الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الممثلة للعنصر 2.81 وبانحراف معياري قيمته 0.21، وبلغ معامل التأثير نسبة 93.66 بالمئة؛ وفيما يلي النتائج الفرعية للإصدار الأول:

أ- بالنسبة للمعيار رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق: يسعى المدقق إلى معرفة وتدوين الشروط المسبقة لمهمة التدقيق ومعرفة كل ما يتعلق بالمهمة ومعرفة أحكامها يعد أهم عنصر في بداية الاتفاق بين المدقق والجهات الطالبة لخدماته وإن تطبيق أحكام المعيار (العنصر 03) من طرف المدقق يعكس هدفنا المتمثل في معرفة واقع تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق، وعموما يتوقف تطبيق هذا المعيار على درجة وعي المدقق بأهداف هذا المعيار من جهة ومن أجل التحكم في تسيير المهمة وفق ما تم الاتفاق عليه قبل البدء فيها.

تشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-1) إلى أن الغالبية من أفراد العينة المدروسة يوافقون على ضرورة معرفة المدقق للشروط المسبقة لعملية التدقيق وتدوينها وسجلت هذه الفقرة أكبر معامل تأثير بنسبة 99 بالمئة ، و بلغ المتوسط الحسابي 2.97 والانحراف المعياري 0.14، أما العنصر الثاني من حيث التأثير فتمثل في تطبيق أحكام هذا المعيار بنسبة تأثير تقدر بـ 95.33 بالمئة وبلغ المتوسط الحسابي فيها 2.86 والانحراف المعياري 0.37، أما عنصر معرفة المدقق وكيفية التعامل مع تعديل أحكام المهمة قدر معامل التأثير بـ 94 بالمئة وبلغ المتوسط الحسابي فيها 2.82 والانحراف المعياري 0.41؛ وبالتالي فإن كل الفقرات المشكلة لهذا المعيار تقع في اتجاه الموافقة ، ويرجع ذلك إلى أهمية هذا المعيار بالنسبة لكل الأطراف.

ب- بالنسبة للمعيار رقم 505 التأكيدات الخارجية: يسعى المدقق إلى الحصول على تأكيدات من جهات خارج الكيان والتي من شأنها تبرير بعض العمليات والإجراءات المسجلة وتثبت صحة تسجيلها في دفاتر الكيان (المؤسسة محل عملية المراجعة) وتعد من بين أهم الوسائل التي يعتمد عليها المدقق في مهمة التدقيق المسندة له؛ ومنه فإن هذا المعيار يعد من أهم معايير التدقيق.

وتشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-1) إلى أن الغالبية من أفراد العينة المدروسة يوافقون على ضرورة معرفة المدقق للجهات المعنية بتقديم هذه التأكيدات ويعرف الأدلة المثبتة وكيفية التعامل معها وسجلت هذه الفقرة

معامل تأثير يقدر بـ 95.33 بالمئة ، و بلغ المتوسط الحسابي 2.86 والانحراف المعياري 0.37، أما العنصر الآخر المتمثل في تطبيق أحكام هذا المعيار فبلغت نسبة التأثير بـ 94 بالمئة وبلغ المتوسط الحسابي 2.82 والانحراف المعياري 0.43 ؛ وبالتالي فإن كل الفقرات المشكلة لهذا المعيار تقع في اتجاه الموافقة وبنسبة عالية فاقت 90 بالمئة ، ويرجع ذلك إلى نفس السبب المتمثل في أهمية هذا المعيار.

ج- بالنسبة للمعيار رقم 560 الاحداث اللاحقة: إن مراعاة الاعتبارات والأحداث التي تقع خارج فترة مهمة التدقيق من حيث زمن وقوعها والتي يمكن أن يكون لها تأثير في عملية التدقيق؛

وتشير النتائج المتعلقة بهذا المعيار بالنسبة للعينة المدروسة أن الاتجاه العام لأفراد هذه العينة يقع في درجة الموافقة بمتوسط حسابي 2.71 وانحراف معياري 0.47 بالنسبة لعنصر معرفة هذه الاحداث وكيفية التعامل معها وبنسبة تأثير تقدر بـ 90.33 بالمئة، أما ما يتعلق بعنصر تطبيق هذا المعيار في مهام التدقيق فبلغ المتوسط الحسابي 2.68 والانحراف المعياري 0.55 وبنسبة تأثير تقدر بـ 89.33 بالمئة، وهذا ما يدل على أن هذا العنصر يطبق من طرف اغلب محافظي الحسابات.

د- بالنسبة للمعيار رقم 580 التصريحات الكتابية: تعد المطالبة بالتصريحات الكتابية في العملية التدقيقية بمثابة القرائن الثبوتية التي يسعى المدقق الحصول عليها من طرف المسيرين والتي يمكن الاعتماد عليها في تأسيس رأيه عند إعداد تقرير التدقيق؛

تشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-1) إلى أن الغالبية من أفراد العينة المدروسة يطالبون بالتصريحات الكتابية من طرف المسيرين المعنيين بها ؛ و بلغ معامل التأثير لعنصر تطبيق أحكام هذا المعيار بنسبة 96.33 بالمئة وبلغ المتوسط الحسابي فيها 2.89 والانحراف المعياري 0.31؛ أما بالنسبة لعنصر المطالبة بالتصريحات الكتابية في العملية التدقيقية فإن معامل التأثير بلغ 89.66 بالمئة وأن المتوسط الحسابي 2.69 والانحراف المعياري 0.62 ؛ وبالتالي فإن كل الفقرات المشكلة لهذا المعيار تقع في اتجاه الموافقة ، ويمكن الإشارة إلى وجود فارق بين الفقرتين المشكلة لهذا المعيار من حيث التأثير وبنسب متفاوتة (89.66—96.33) بالمئة عند بعض أفراد العينة بحيث أن نسبة المطالبة بالتصريحات الكتابية عندهم أقل من نسبة التطبيق مما يعني لنا أنهم يطبقون ولا يدركون هذه التصريحات ويرجع ذلك إلى تناقض للبعض أو عدم تركيزهم عند الاجابة.

الفرع الثاني: بالنسبة للمعايير الجزائية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثاني

العناصر الفرعية للإصدار الثاني والتي تم تحديدها في الأدبيات التطبيقية تتكون من: التخطيط لعملية التدقيق وتطبيق معيار تخطيط تدقيق الكشوف المالية (معيار تخطيط تدقيق الكشوف المالية) ومعرفة الحصول على العناصر المقنعة وتطبيق معيارها (معيار العناصر المقنعة) ومعرفة الأرصدة الافتتاحية والطرق المحاسبية وتطبيق معيارها (معيار

مهام التدقيق الأولية) والقدرة على تأسيس رأي واعداد التقرير وكذا تطبيق هذا المعيار (معيار تأسيس رأي وتقرير التدقيق) وتشكل هذه العناصر أربع معايير جزائية للتدقيق، لذا نسعى إلى تحليل اتجاهات كل عنصر على حدا كالتالي:

الجدول رقم (4-2): نتائج تحليل فقرات مجال المعايير الجزائية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثاني

الرقم	الفقرة	$\bar{x}$	δ	معامل التأثير	الدرجة	الترتيب
1	تخطط لعملية التدقيق	2,96	0,17	98.66	موافق	3
2	تطبق معيار تخطيط تدقيق الكشوف المالية في مهمة التدقيق المؤكدة لكم	2,82	0,48	94	موافق	9
3	تعرف كيفية الحصول على العناصر المقنعة وكيفية التعامل معها	2,91	0,28	97	موافق	6
4	تطبق معيار العناصر المقنعة في مهمة التدقيق المؤكدة لكم	2,96	0,23	98.66	موافق	3
5	تعرف الأرصدة الافتتاحية والطرق المحاسبية المطبقة وتطلع على تقرير المدقق السابق	2,95	0,20	98.33	موافق	5
6	تطبق معيار الأرصدة الافتتاحية في مهمة التدقيق المؤكدة لكم	2,87	0,32	95.66	موافق	7
7	تستطيع تأسيس رأي صريح حول الكشوف المالية المدققة	2,97	0,14	99	موافق	2
8	تقوم بإعداد تقرير كتابي وفق نموذج متعارف عليه	2,98	0,10	99.33	موافق	1
9	تطبق معيار تأسيس رأي حول الكشوف المالية في مهمة التدقيق المؤكدة لكم	2,83	0,45	94.33	موافق	8
الاتجاه العام للمعايير الجزائية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثاني		2,92	0,13	97.33	موافق	/

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-2) تطبيق معايير الإصدار الثاني من المعايير الجزائية للتدقيق، فحسب آراء المستقيمين فإن الاتجاه العام لهذا العنصر يقع ضمن درجة الموافقة في سلم التحليل المعتمد في الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الممثلة للعنصر 2.92 وبانحراف معياري قيمته 0.13، وبمعامل تأثير يقدر بأكثر من 97 بالمئة؛ وفيما يلي النتائج الفرعية للإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائية:

أ- بالنسبة للمعيار رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية: يعتبر التخطيط لعملية إنجاز مهمة التدقيق سلوك واع بالمهام المسندة للمدقق؛ الأمر الذي يمن أن يساعده في القيام بالمهمة عند الشروع في إنجازها؛ وعموما يتوقف تطبيق هذا المعيار على درجة وعي المدقق بأهداف هذا المعيار من جهة ويعبر عن مدى تنظيم وتسيير المهمة قبل البدء فيها.

تشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-2) إلى أن الغالبية من أفراد العينة المدروسة يوافقون على أهمية عملية التخطيط وسجلت هذه الفقرة معامل تأثير كبير بنسبة 98.66 بالمئة و بلغ المتوسط الحسابي 2.96

والانحراف المعياري 0.17، أما العنصر الثاني من حيث التأثير فتمثل في تطبيق احكام هذا المعيار بنسبة تأثير تقدر بـ 94 بالمئة وبلغ المتوسط الحسابي فيها 2.82 والانحراف المعياري 0.48، وبالتالي فإن كل الفقرات المشكلة لهذا المعيار تقع في اتجاه الموافقة ، ويرجع ذلك إلى أهمية هذا المعيار.

ب- بالنسبة للمعيار رقم 500 العناصر المقنعة: يسعى المدقق الى الحصول على العناصر المقنعة من جميع الجهات التي من شأنها تبرير بعض العمليات والإجراءات المسجلة والتي تشكل له مصدر موضوعي يمكنه من تأسيس رأيه عند إعداد تقريره؛ وتعد من أهم الوسائل والأدوات التي يعتمد عليها المدقق في مهمة التدقيق المسندة له.

وتشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-2) إلى أن الغالبية من أفراد العينة المدروسة يتفاعلون مع هذا المعيار من خلال الدراية والتطبيق؛ بحيث أن المدقق في هذا العنصر يعرف الحصول على العناصر المقنعة وكيفية التعامل معها وسجلت هذه الفقرة معامل تأثير يقدر بـ 97 بالمئة ، و بلغ المتوسط الحسابي 2.91 والانحراف المعياري 0.28، أما العنصر الاخر المتمثل في تطبيق أحكام هذا المعيار فبلغ معامل التأثير بـ 98.66 بالمئة وبلغ المتوسط الحسابي فيها 2.96 والانحراف المعياري 0.23؛ وبالتالي فإن كل الفقرات المشكلة لهذا المعيار تقع في اتجاه الموافقة وبنسبة جد عالية فاقت 95 بالمئة ، ويرجع ذلك إلى نفس السبب والمتمثل في أهمية هذا المعيار.

ج- بالنسبة للمعيار رقم 510 مهام التدقيق الأولية: إن مراعاة بعض الترتيبات في العملية التدقيقية يعتبر جد مهم للمدقق كعرفة الطرق المحاسبية المطبقة واطلاعه على تقرير التدقيق السابق وغيرها من الترتيبات التي من المستحسن القيام بها من طرف المدقق وفي حالة العكس فإنها تعكس مستوى كفاءة المدقق واهتمامه.

وتشير النتائج المتعلقة بهذا المعيار أن الاتجاه العام لأفراد هذه العينة يقع في درجة الموافقة؛ بمتوسط حسابي 2.95 وانحراف معياري 0.20 بالنسبة لعنصر معرفة هذه الأرصدة الافتتاحية والطرق المحاسبية والاطلاع على التقرير السابق وبلغ معامل التأثير بنسبة 98.33 بالمئة، أما ما يتعلق بعنصر تطبيق هذا المعيار في مهام التدقيق فبلغ المتوسط الحسابي 2.87 والانحراف المعياري 0.32 وبنسبة تأثير تقدر بـ 95.66 بالمئة، وهذا ما يدل على أن هذا العنصر يطبق من طرف أغلب محافظي الحسابات.

د- بالنسبة للمعيار رقم 700 تأسيس رأي وتقرير التدقيق: يسعى أصحاب المصالح للحصول من عمل المدقق على تقرير يتضمن رأيه المؤسس بخصوص سلامة وانتظام القوائم المالية المعدة.

وتشير النتائج المتعلقة بهذا المعيار أن الاتجاه العام لأفراد هذه العينة يقع في درجة الموافقة؛ وأن الفقرة المتعلقة بعنصر قدرة المدقق على تأسيس رأي قدر المتوسط الحسابي بـ 2.97 وانحراف معياري 0.14 وبلغ معامل التأثير 99 بالمئة؛ أما ما يتعلق بعنصر تطبيق هذا المعيار فبلغ المتوسط الحسابي 2.98 والانحراف المعياري 0.10 وبنسبة تأثير تقدر بـ 99.33 بالمئة، أما ما يتعلق بعنصر القيام بإعداد تقرير كتابي فبلغ المتوسط الحسابي 2.98 والانحراف المعياري 0.10 وبنسبة تأثير تقدر بـ 99.33 بالمئة.

الفرع الثالث: بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثالث

العناصر الفرعية للإصدار الثالث والتي تم تحديدها في الأدبيات التطبيقية تتكون من استعمال الإجراءات التحليلية لعملية التدقيق وتطبيق معيار الإجراءات التحليلية في مهمة التدقيق (معيار الإجراءات التحليلية) ومعرفة تحقيق فرضية استمرار النشاط وتطبيق معيارها (معيار استمرارية الاستغلال) ومعرفة استعمال أعمال التدقيق الداخلي وتطبيق معيارها في مهمة التدقيق (معيار استعمال أعمال المدقق الداخلي) ومعرفة استعمال أعمال خبير وكذا تطبيق هذا المعيار (معيار استعمال أعمال الخبير) وتشكل هذه العناصر أربع معايير جزائرية للتدقيق، لذا نسعى لتحليل اتجاهات كل عنصر على حدا كالتالي:

الجدول رقم (4-3): نتائج تحليل فقرات مجال للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثالث

الرقم	الفقرة	$\bar{x}$	δ	معامل التأثير	الدرجة	الترتيب
1	تعرف استعمال الإجراءات التحليلية	2,85	0,35	95	موافق	1
2	تطبق معيار الإجراءات التحليلية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	2,67	0,61	89	موافق	6
3	تدرك تحقيق فرضية استمرار النشاط من طرف الإدارة	2,75	0,47	91.6	موافق	5
4	تطبق معيار استمرارية الاستغلال في مهمة التدقيق الموكلة لكم	2,83	0,42	94.3	موافق	2
5	تحسن استعمال أعمال المدققين الداخليين	2,79	0,43	93	موافق	4
6	تطبق معيار استعمال أعمال المدققين الداخليين في مهمة التدقيق الموكلة لكم	2,83	0,45	94.3	موافق	2
7	تعرف كيف تستعمل عمل خبير	2,67	0,59	89	موافق	6
8	تطبق معيار استخدام أعمال خبير في مهمة التدقيق الموكلة لكم	2,67	0,59	89	موافق	6
الاتجاه العام للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثالث		2,76	0,29	92	موافق	/

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-3) تطبيق معايير الإصدار الثالث من المعايير الجزائرية للتدقيق، فحسب آراء المستقيمين فإن الاتجاه العام لهذا العنصر في العينة المدروسة يقع ضمن درجة الموافقة في سلم التحليل المعتمد في الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الممثلة للعنصر 2.76 وبانحراف معياري قيمته 0.29، وبلغ معامل التأثير لهذا الإصدار نسبة 92 بالمئة؛ وفيما يلي النتائج الفرعية للإصدار الثالث:

أ- بالنسبة للمعيار رقم 520 الإجراءات التحليلية: ان سعي المدقق الى استعمال الإجراءات التحليلية في مهمة التدقيق يعزز من قدرته على تأسيس وتكوين رأي مبني على معطيات موضوعية ممثلة في استعمال أدوات إحصائية ورياضية؛ وأن تطبيق أحكام المعيار (العنصر 2) من طرفه المدقق يعكس هدفنا المتمثل في معرفة واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، وعموما يتوقف تطبيق هذا المعيار على درجة معرفة المدقق بالأدوات التي تستعمل في التحليل والتحكم فيها.

تشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-3) إلى أن الغالبية من أفراد العينة المدروسة يعرفون استعمال الإجراءات التحليلية، و بلغ معامل التأثير لهذه الفقرة نسبة 95 بالمئة المتوسط الحسابي 2.85 والانحراف المعياري 0.35؛ أما العنصر الثاني من حيث التأثير فتمثل في تطبيق أحكام هذا المعيار بنسبة تأثير تقدر بـ 89 بالمئة وبلغ المتوسط الحسابي فيها 2.67 والانحراف المعياري 0.61؛ وبالتالي فإن كل الفقرات المشكلة لهذا المعيار تقع في اتجاه الموافقة، ويمكن الإشارة إلى أن في هذا المعيار وجود فارق بين الفقرتين المشكلة لهذا المعيار من حيث التأثير وينسب متفاوتة (89-95) بالمئة وهذا ما يدل على عدم تطبيق هذا المعيار من طرف بعض أفراد العينة وقد يرجع ذلك إلى زيادة التركيز في بعض التفاصيل والتي يمكن الاستغناء عليها من وجهة نظر محافظي الحسابات .

ب- بالنسبة للمعيار رقم 570 استمرارية الاستغلال: يسعى المدقق الى التأكد من التحقق من وعي وتطبيق فرضية استمرار نشاط الكيان من طرف مسيري الإدارة ولتحقيق هذا الهدف الذي لا يمكن تحقيقه بسهولة الا ببحرلة المدقق في معرفة تحقيقها واستنباطها من طرف الإدارة المسيرة.

وتشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-3) إلى أن من أفراد العينة المدروسة يوافقون على معرفة المدقق لتحقيق فرضية استمرار النشاط وسجلت هذه الفقرة معامل تأثير يقدر بـ 91.66 بالمئة، و بلغ المتوسط الحسابي 2.75 والانحراف المعياري 0.47، أما العنصر الآخر المتمثل في تطبيق أحكام هذا المعيار فبلغت نسبة التأثير بـ 94.33 بالمئة وبلغ المتوسط الحسابي فيها 2.83 والانحراف المعياري 0.42؛ وبالتالي فإن كل الفقرات المشكلة لهذا المعيار تقع في اتجاه الموافقة، ومن الملاحظ وجود التناقض عند بعض أفراد العينة بحيث أن نسبة إدراك فرضية استمرار النشاط عندهم أقل من نسبة التطبيق مما يعني لنا أنهم يطبقون ولا يدركون هذه الفرضية ويرجع ذلك إلى تناقض الإجابات للبعض أو عدم درايتهم بالمعيار أو عدم تركيزهم.

د- بالنسبة للمعيار رقم 610 استعمال أعمال المدقق الداخلي: يساعد عمل المدقق الداخلي بالنسبة الى عمل المدقق الخارجي الى تقليل تدقيق كل عمليات ومصالح المؤسسة والاكتفاء بدراسة عينات يمكن الاعتماد عليها في تأسيس رأي له عند إعداد تقرير التدقيق، وتشير النتائج المتعلقة بهذا المعيار إلى درجة الموافقة؛ ففي عنصر تطبيق هذا المعيار بلغ المتوسط الحسابي له 2.83 وانحراف معياري 0.42 وبلغ معامل التأثير نسبة 94.33 بالمئة؛ أما العنصر الآخر والمتضمن حسن استعمال عمل المدقق الداخلي فإن معامل التأثير يقدر بنسبة 93 بالمئة بمتوسط حسابي 2.79 وانحراف معياري 0.43 .

ج- بالنسبة للمعيار رقم 620 استخدام عمل الخبير: لا يختلف هذا المعيار عن سابقه من حيث الهدف وهو استخدام عمل طرف آخر (مدقق آخر)؛ حيث أن المعيار السابق يعني المدقق الداخلي أم هذا المعيار يعني المدقق الخارجي والذي يكون له ميزتين عن المدقق الداخلي وهي استقلالية أكبر و إمكانية تخصصه في مجال معين يلجأ اليه المدقق في بعض الحالات التي تقدم له أكثر توضيح، وتشير النتائج المتعلقة بهذا المعيار بالنسبة للعينة المدروسة أن

الاتجاه العام لأفراد هذه العينة يقع في درجة الموافقة بمتوسط حسابي 2.67 وانحراف معياري 0.59 لكل من العنصرين المشكلة لهذا المعيار و بنسبة تأثير تقدر بـ 89 بالمئة، وهذا ما يدل على أن هذا العنصر يشير الى تطابق بين معرفة كيفية استعمال عمل الخبير وتطبيق المعيار من طرف أغلب محافظي الحسابات.

الفرع الرابع: بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الرابع

العناصر الفرعية للإصدار الرابع والتي تم تحديدها في الأدبيات التطبيقية تتكون من الحصول على الوثائق والمحافظة عليها وتطبيق معيار وثائق التدقيق في مهمة التدقيق (معيار وثائق التدقيق) ومعرفة العناصر المقنعة المتعلقة بالمخزونات والمنازعات وقطاع النشاط وتطبيق معيارها (معيار العناصر المقنعة اعتبارات خاصة) ومعرفة استعمال العينات المساعدة على الحصول على أدلة الإثبات وتطبيق معيارها في مهمة التدقيق (معيار السبر في التدقيق)، ومعرفة التحقق من التقديرات المحاسبية وكذا تطبيق هذا المعيار (معيار تدقيق التقديرات المحاسبية) وتشكل هذه العناصر أربع معايير جزائرية لتدقيق، لذا نسعى لتحليل اتجاهات كل عنصر على حدا كالتالي:

الجدول رقم (4-4): نتائج تحليل فقرات مجال للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الرابع

الرقم	الفقرة	$\bar{x}$	δ	معامل التأثير	الدرجة	الترتيب
1	تعرف الحصول على الوثائق وتستطيع المحافظة عليها وتحسن استخدامها	2,60	0,630	86.66	موافق	8
2	تطبق معيار وثائق التدقيق في مهمة التدقيق الموكلة لكم	2,90	0,300	96.66	موافق	1
3	تعرف العناصر المقنعة المتعلقة بالمخزونات وقضايا المنازعات ومعلومات عن قطاع النشاط	2,85	0,351	95	موافق	3
4	تطبق معيار العناصر المقنعة -اعتبارات خاصة في مهمة التدقيق الموكلة لكم	2,73	0,512	91	موافق	5
5	تعرف اختبار العينات التي تساعد على الحصول على أدلة إثبات	2,74	0,436	91.33	موافق	4
6	تطبق معيار السبر في التدقيق في مهمة التدقيق الموكلة لكم	2,65	0,636	88.33	موافق	7
7	تعرف جمع العناصر المقنعة للتحقق من التقديرات المحاسبية	2,68	0,555	89.33	موافق	6
8	تطبق معيار تدقيق التقديرات المحاسبية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	2,87	0,389	95.66	موافق	2
الاتجاه العام للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الرابع		2,75	0.312	91.66	موافق	/

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-4) تطبيق معايير الإصدار الرابع من المعايير الجزائرية للتدقيق، فحسب آراء المستقيمين فإن الاتجاه العام لهذا العنصر في العينة المدروسة يقع ضمن درجة الموافقة في سلم التحليل المعتمد في الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الممثلة للعنصر 2.75 وانحراف معياري قيمته 0.31، وبلغ معامل التأثير لهذا الإصدار نسبة 91.66 بالمئة؛ وفيما يلي النتائج الفرعية للإصدار الرابع:

أ- بالنسبة للمعيار رقم 230 وثائق التدقيق: يسعى المدقق الى معرفة الحصول على الوثائق التي تساعد في مهمة التدقيق ويحسن استخدامها؛ وبعد اكماله للمهمة يحسن ويستطيع المحافظة عليها من التلف أو سهولة الرجوع اليها

عند الحاجة وما شابه ذلك؛ وتعد وثائق التدقيق من أهم عنصر العملية التدقيقية قبل بداية العملية في التخطيط وأثنائها من أجل دراستها والتثبت منها وفي نهاية العملية تعتبر كمرجع وأرشيف؛ وإن تطبيق أحكام المعيار (العنصر 02) من طرف المدقق يعكس هدفنا المتمثل في معرفة واقع تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق، وعموما يتوقف تطبيق هذا المعيار على درجة وعي المدقق بأهداف هذا المعيار من جهة ومن جهة أخرى تأسيس رأيه والحفاظ عليها كأرشيف يستفيد منه المدقق وغيره من الأطراف ذات المصلحة.

وتشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-4) إلى أن أفراد العينة المدروسة يوافقون على معرفة حصول المدقق على الوثائق المساعدة في مهمة التدقيق وسجلت هذه الفقرة معامل تأثير يقدر بـ 86.66 بالمئة، وبلغ المتوسط الحسابي 2.60 والانحراف المعياري 0.63، أما العنصر الآخر المتمثل في تطبيق أحكام هذا المعيار فبلغت نسبة التأثير بـ 96.66 بالمئة وبلغ المتوسط الحسابي فيها 2.90 والانحراف المعياري 0.30؛ وبالتالي فإن كل الفقرات المشكلة لهذا المعيار تقع في اتجاه الموافقة، ومن الملاحظ وجود التناقض عند بعض أفراد العينة بحيث أن نسبة معرفتهم الحصول على وثائق التدقيق عندهم أقل من نسبة التطبيق مما يعني لنا أنهم يطبقون ولا يدركون هذه الفرضية ويرجع ذلك إلى تناقض للبعض أو عدم تركيزهم في إبداء رأيهم عند الإجابة.

ب- بالنسبة للمعيار رقم 501 العناصر المقنعة اعتبارات خاصة: يسعى المدقق الى الحصول على العناصر المقنعة الأخرى والمتعلقة بالمخزونات وقضايا المنازعات والمعلومات المتعلقة بقطاع النشاط الذي تزاوّل فيه المؤسسة محل التدقيق نشاطها.

وتشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-4) إلى أن الغالبية من أفراد العينة المدروسة يوافقون على ضرورة معرفة المدقق للعناصر المتعلقة بالمخزونات والمنازعات وقطاع النشاط وسجلت هذه الفقرة معامل تأثير يقدر بـ 95 بالمئة، وبلغ المتوسط الحسابي 2.85 والانحراف المعياري 0.35، أما الفقرة الأخرى المتمثلة في تطبيق أحكام هذا المعيار فبلغت نسبة التأثير بـ 91 بالمئة وبلغ المتوسط الحسابي 2.73 والانحراف المعياري 0.51؛ وبالتالي فإن كل الفقرات المشكلة لهذا المعيار تقع في اتجاه الموافقة وبنسبة عالية فاقت 90 بالمئة، ويرجع ذلك إلى نفس السبب والمتمثل في أهمية هذا المعيار.

ج- بالنسبة للمعيار رقم 530 السبر في التدقيق: إن مراعاة الاعتبارات والأحداث التي تقع في فترات خارج مهمة التدقيق والتي يمكن أن يكون لها تأثير في عملية التدقيق، وتختلف درجة أهميتها في التأثير على قراءة التقارير من الأطراف ذوي المصالح من إعدادها، فتشير النتائج المتعلقة بهذا المعيار بالنسبة للعينة المدروسة أن الاتجاه العام لأفراد هذه العينة يقع في درجة الموافقة؛ بمتوسط حسابي 2.74 وانحراف معياري 0.43 بالنسبة لعنصر معرفة هذه اختيار العينات التي تساعد على الحصول على أدلة اثبات وبنسبة تأثير تقدر بـ 91.33 بالمئة، أما ما يتعلق بعنصر تطبيق هذا المعيار في مهام التدقيق فبلغ المتوسط الحسابي 2.65 والانحراف المعياري 0.63 وبنسبة تأثير تقدر بـ 88.33

بالمئة ، وبالتالي الاتجاه العام لهذه العينة يقع في درجة الموافقة، وهذا ما يدل على أن هذا العنصر يطبق من طرف أغلب محافظي الحسابات.

د- بالنسبة للمعيار رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية: يسعى المدقق الى الحصول على العناصر المقنعة للتحقق من التقديرات المحاسبية التي تكون قريبة من القيمة الحقيقية من أجل معرفة التحيزات من عدمها.

وتشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-4) إلى أن أفراد العينة المدروسة يوافقون على معرفة حصول المدقق على جمع العناصر المقنعة للتحقق من التقديرات المحاسبية وسجلت هذه الفقرة معامل تأثير يقدر بـ 89.33 بالمئة ، و بلغ المتوسط الحسابي 2.68 والانحراف المعياري 0.55؛ أما العنصر الآخر المتمثل في تطبيق أحكام هذا المعيار فبلغت نسبة التأثير بـ 95.66 بالمئة وبلغ المتوسط الحسابي فيها 2.87 والانحراف المعياري 0.38 ؛وبالتالي فإن كل الفقرات المشكلة لهذا المعيار تقع في اتجاه الموافقة ، ومن الملاحظ وجود التناقض عند بعض أفراد العينة بحيث أن نسبة حصول المدقق و جمع العناصر المقنعة للتحقق من التقديرات المحاسبية على و عندهم اقل من نسبة التطبيق مما يعني لنا أنهم يطبقون ولا يدركون هذه التقديرات ويرجع ذلك إلى تناقض للبعض أو عدم تركيزهم في إبداء رأيهم عند الاجابة.

الفرع الخامس: بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق

العناصر الفرعية للمعايير الجزائرية للتدقيق والتي تم تحديدها في الأدبيات التطبيقية تتكون من الإصدار الأول، الإصدار الثاني؛ الإصدار الثالث؛ الإصدار الرابع وتشكل هذه العناصر المعايير الجزائرية للتدقيق، وفيما يلي نتائج الدراسة وتفسيرها لكل منها على النحو التالي:

الجدول رقم (4-5): نتائج تحليل فقرات مجال للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بجميع الاصدارات

الرقم	الفقرة	$\bar{x}$	δ	معامل التأثير	الدرجة	الترتيب
1	الاتجاه العام للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول	2,81	0,210	93.66	موافق	2
2	الاتجاه العام للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثاني	2,92	0,137	97.33	موافق	1
3	الاتجاه العام للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثالث	2,76	0,299	92	موافق	3
4	الاتجاه العام للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الرابع	2,75	0,312	91.66	موافق	4
الاتجاه العام للمعايير الجزائرية للتدقيق		2,81	0,192	93.33	موافق	/

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-5) تطبيق معايير المعايير الجزائرية للتدقيق، فحسب آراء المستقيمين فإن الاتجاه العام لهذا العنصر في العينة المدروسة يقع ضمن درجة الموافقة في سلم التحليل المعتمد في الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الممثلة للعنصر 2.81 وانحراف معياري قيمته 0.19، وبلغ معامل التأثير لهذا الإصدار نسبة 93.33 بالمئة.

بشكل عام لا يوجد اختلاف كبير في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية عبر مختلف الإصدارات رغم وقوع المجال في درجة الموافقة لجميع الإصدارات والتي بلغ معامل التأثير في تطبيقها من (90 إلى 95 بالمئة لكل من الإصدار الأول والثالث و الرابع في حين أن الإصدار الثاني بلغ معامل التأثير أكثر من 97 بالمئة بالنسبة لمحافظي الحسابات ،بلغ قيمة المتوسط الحسابي (2.81) والواقع ضمن الفئة الأولى من مقياس ليكرت الثلاثي التي تشير على الموافقة، وبانحراف معياري (0.19)، وبالتالي فإن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق عبر جميع الإصدارات يعتبر مؤشر مهم في البيئة المحاسبية الجزائرية، وبالتالي يعتبر تطبيقها عنوان إيجابي على سلوك المدقق في الجزائر ، وهذه النتيجة مهمة، وتفسيرها مرتبط بتأثير بعض العوامل ، فعينة الدراسة والممثلة في محافظي الحسابات؛ تتبنى المعايير الجزائرية للتدقيق وتسعى الى تطبيقها، وهذا في الحقيقة يعكس المسؤولية المهنية بغض النظر عن المسؤولية الأخلاقية؛ وبالتالي فإن تطبيقها يؤثر على سلوكه المهني كونه يخدم مصالح الكيانات المطالبة بعملية التدقيق، مما يعني توفير بيئة محاسبية مشجعة.

المطلب الثاني: تحليل واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر

يتم تحليل واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال دراسة العناصر الفرعية المكونة له، ثم القيام بالاختبارات الخاصة لتحديد الفروق في درجة التأثير على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب التكوين وممارسة المهنة وإصدار المعايير وقطاع النشاط، على النحو التالي:

الفرع الأول: تحليل الفروق لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب تكوين المدقق

يتم في هذا العنصر إجراء الاختبارات الخاصة المتعلقة بدرجة تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق بحسب التكوين، وهذا لاختبار الفرضية المتعلقة بهذا المحدد، على النحو التالي.

بعد تحليل العناصر الفرعية المشكلة لمجال واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (عبر جميع الإصدارات) ، نسعى لاختبار الفروق المتعلقة بدرجة تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق حسب تكوين المدقق لمعرفة هل هناك فروق دالة إحصائية بين المدققين في هذا المجال.

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لتكوين المدقق؛

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لتكوين المدقق.

الجدول رقم (4-6): اختبار الفروق بين المتوسطات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب تكوين المدقق

العناصر	قيمة f	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول	1,738	87	0,165
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثاني	,882	87	0,454
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثالث	3,411	87	0,021
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الرابع	2,227	87	0,091
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق	2,424	87	0,071

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-6) أثر متغير التكوين في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ، من خلال النتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات عند مستوى الدلالة $(0.05 \geq \alpha)$ كالتالي :

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لتكوين المدقق.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لتكوين المدقق .

يبين الجدول رقم (4-6) أن قيم F غير دالة إحصائيا على مستوى جميع عناصر المعايير الجزائرية للتدقيق، وعليه نقبل الفرضية العدم، مما يعني بأنه لا توجد فروق بين محافظي الحسابات في درجة تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق تبعاً لتكوين المدقق، كما تظهر العناصر الفرعية أن قيم F جاءت غير دالة إحصائيا أيضاً، بمعنى أن محافظي الحسابات محل الدراسة لا يختلف تأثير تبعاً لعدد دورات التكوين التي شاركوا فيها ، كما أن طريقة شيفيه لا تظهر أي دلالة إحصائية.

يبين الجدول رقم (4-6) أن قيم F غير دالة إحصائيا على مستوى جميع إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، وعليه نقبل الفرضية العدم، مما يعني بأنه لا توجد فروق بين محافظي الحسابات في درجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق تبعاً لتكوينهم، رغم تسجيل بعض الفروقات لبعض دورات التكوين، والتي نوضحها من خلال الجدول التالي:

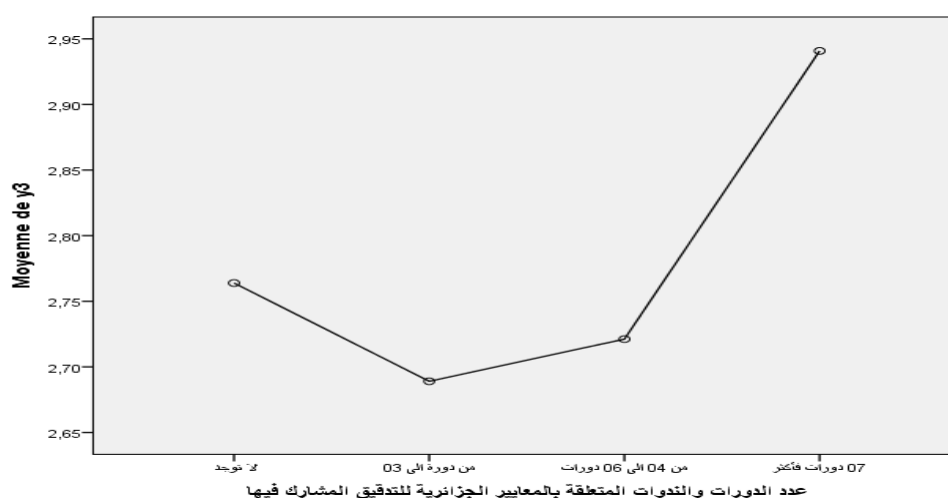
الجدول رقم (4-7): المقارنة البعدية لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب تكوين المدقق

العناصر	Variable dépendante	عدد الدورات	الدلالة الإحصائية
المعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثالث	07 دورات فأكثر	من دورة الى 03	0,002
		من 04 الى 06 دورات	0,037
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق	07 دورات فأكثر	لا توجد	0,048
		من دورة الى 03	0,010

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

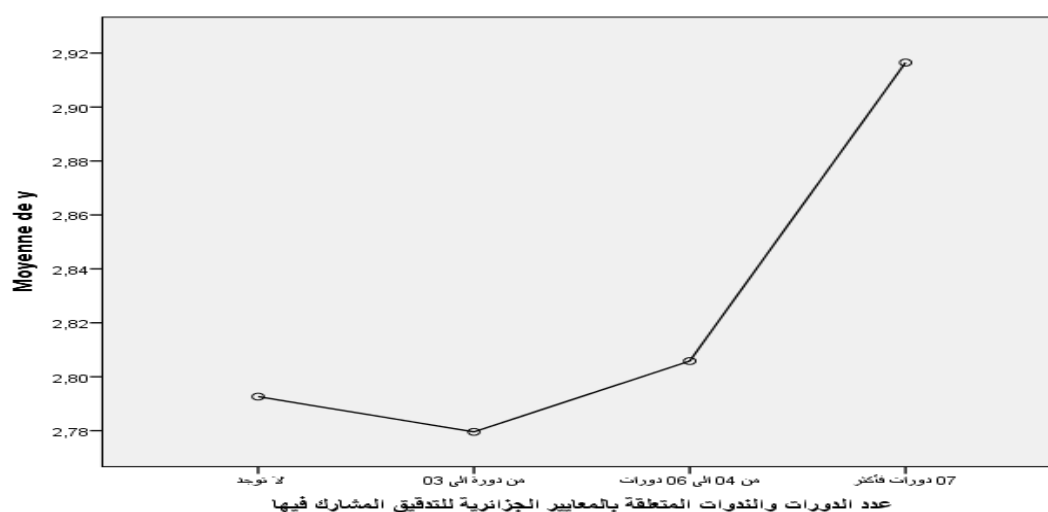
يبين الجدول رقم (4-7) أنه تم تسجيل فروق جزئية بين المدققين الذي قاموا بأكثر من 07 دورات تكوينية تتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق والتي لم تؤثر على القيمة الكلية لا للمجال ولا لعناصره، وعلى العموم يوجد اختلاف بين محافظي الحسابات في درجة تطبيق هذه المعايير ترجع لعنصر الاهتمام بالمعايير بالنظر إلى قيمة المتوسط الحسابي، وبالتالي فإن عنصر الاهتمام والرغبة عند محافظي الحسابات بالمشاركة والبحث عن الالتحاق بدورات التكوين والمكتقيات يمكن أن تؤثر على سلوكهم المهني.

الشكل رقم (4-1) اختبار الفروق حسب تكوين بالنسبة للاصدار الثالث



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

الشكل رقم (4-2) اختبار الفروق حسب تكوين بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

الفرع الثاني: بتحليل الفروق لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب الممارسة المهنية للتدقيق

يتم في هذا العنصر إجراء الاختبارات الخاصة المتعلقة بواقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بحسب الممارسة المهنية للتدقيق، وهذا لاختبار الفرضية المتعلقة بهذا المحدد، نسعى لاختبار الفروق المتعلقة واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب الممارسة المهنية للتدقيق لمعرفة هل هناك فروق دالة إحصائية بين محافظي الحسابات في الجزائر في هذا المجال.

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لممارسة مهنة التدقيق.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لممارسة مهنة التدقيق.

الجدول رقم (4-8): اختبار الفروق بين المتوسطات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب ممارسة مهنة التدقيق

العناصر	قيمة t	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول	-9,67	89	0,336
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثاني	2,780	89	0,007
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثالث	0,394	89	0,695
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الرابع	1,856	89	0,067
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق	1,113	89	0,269

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-8) أثر متغير ممارسة مهنة التدقيق المؤسسة في واقع تطبيق المعايير الجزائرية من خلال نتائج اختبار T لدلالة الفروق بين العينات المستقلة عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) التي تبين بأن الفروق في واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق غير دالة على جميع الفقرات التي تضمنها هذا المجال، أي أنه لا توجد فروق بواقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على محافظي الحسابات ترجع لمتغير الممارسة المهنية للتدقيق، وعليه نقبل فرضية العدم، إلا أن العناصر الفرعية تظهر بأن هناك فروق دالة إحصائية في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب الجدول رقم (4-8) الذي يبين قيمة المتوسط الحسابي في العينة المدروسة، وهذه النتيجة تفسر من خلال النتائج التي توضح خصائص شخصية كل محافظ حسابات وتختلف من فرد لآخر.

الفرع الثالث: بتحليل الفروق لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب إصدارات NAA

يتم في هذا العنصر إجراء الاختبارات الخاصة المتعلقة لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بحسب إصدارات NAA، وهذا لاختبار الفرضية المتعلقة بهذا المحدد، نسعى لاختبار الفروق المتعلقة بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب إصدارات NAA لمعرفة هل هناك فروق دالة إحصائية في هذا المجال.

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لإصدارات NAA.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لإصدارات NAA.

الجدول رقم (4-9) : اختبار الفروق بين المتوسطات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب إصدارات NAA

العناصر	قيمة t	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول	3,094	89	0,003
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثاني	3,062	89	0,003
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثالث	3,309	89	0,001
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الرابع	2,396	89	0,019
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق	3,742	89	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-9) أثر متغير إصدارات NAA على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ؛ من خلال نتائج اختبار T لدلالة الفروق بين العينات المستقلة عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) التي تبين بأن الفروق في درجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق دالة على جميع الفقرات التي تضمنها هذا المجال، أي أنه توجد فروق في درجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لإصدارات NAA ، وعليه نقبل الفرضية البديلة،

الجدول رقم (4-10): المقارنة البعدية لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب إصدارات NAA

العنصر	هل مارست مهنة المراجعة وفق المعايير الجزائرية وفق جميع الإصدارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الإصدار الأول	نعم	2,8773	0,17189
	لا	2,7468	0,22916
الإصدار الثاني	نعم	2,9630	0,08049
	لا	2,8786	0,17113
الإصدار الثالث	نعم	2,8542	0,23959
	لا	2,6570	0,32629
الإصدار الرابع	نعم	2,8307	0,23980
	لا	2,6773	0,36416
جميع الإصدارات	نعم	2,8813	0,14797
	لا	2,7399	0,21005

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

الفرع الرابع: تحليل الفروق لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب قطاع النشاط

يتم في هذا العنصر إجراء الاختبارات الخاصة المتعلقة بدرجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بحسب قطاع النشاط، وهذا لاختبار الفرضية المتعلقة بهذا المحدد، أي أننا نسعى لاختبار الفروق المتعلقة بدرجة تطبيق المعايير

الجزائرية للتدقيق حسب قطاع النشاط لمعرفة هل هناك فروق دالة إحصائية بين محافظي الحسابات في الجزائر في هذا المجال.

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لقطاع النشاط.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لقطاع النشاط.

الجدول رقم (4-11): اختبار الفروق بين المتوسطات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب قطاع النشاط

العناصر	قيمة f	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول	0,160	90	0,853
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثاني	0,065	90	0,937
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الثالث	0,139	90	0,870
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الرابع	0,081	90	0,922
بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق	0,067	90	0,935

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-11) أثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على محافظي الحسابات، من خلال النتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين أفراد العينة المدروسة عند مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$ كالتالي:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لقطاع النشاط.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لقطاع النشاط.

يبين الجدول رقم (4-11) أن قيم F غير دالة إحصائية على مستوى جميع عناصر المعايير الجزائرية للتدقيق، وعليه نقبل الفرضية العدم، مما يعني بأنه لا توجد فروق بين محافظي الحسابات في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، بمعنى أن محافظي الحسابات محل الدراسة لا يختلف تطبيقهم للمعايير الجزائرية للتدقيق تبعا لطبيعة قطاع النشاط، كما أن طريقة شيفيه لا تظهر أي دلالة إحصائية بين القطاعات.

المبحث الثاني: دراسة وتحليل تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

يقصد بالعوامل الداخلية تلك العوامل التي ترتبط بالمدقق أو مكتب التدقيق النابعة من الذات والتي يمكن للمدقق التحكم فيها، وقمنا بخصرها في خمسة عوامل أساسية وهي: الكفاءة والتأهيل العلمي (المطلب الأول) والخبرة المهنية (المطلب الثاني) والاستقلالية (المطلب الثالث) وفريق العمل (المطلب الرابع) والأتعاب (المطلب الخامس) ، وفيما يلي نتائج الدراسة وتفسيرها لكل منها على النحو التالي:

المطلب الأول: دراسة وصفية لتأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

يتم تحليل تأثير العوامل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال دراسة العناصر الفرعية المكونة له ممثلة في المحددات الخمسة، ثم القيام بالاختبارات الخاصة لتحديد الفروق على النحو التالي:

الفرع الأول: بالنسبة لتأثير عامل الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

العناصر الفرعية لعامل الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي والتي تم تحديدها في الأدبيات التطبيقية تتكون من معرفة البيئة المحاسبية ومعرفة لبقية العلوم الأخرى إضافة الى تأهيل المدقق، لذا نسعى تحليل اتجاهات كل عنصر على حدا كالتالي:

الجدول رقم (4-12): نتائج تحليل فقرات تأثير عامل الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي

الرقم	الفقرة	$\bar{x}$	δ	معامل التأثير	الدرجة	الترتيب
1	تطبيق naa يتطلب من المدقق معرفة كافية بالبيئة المحاسبية الجزائرية	2,80	0,42	93.33	موافق	2
2	تطبيق naa يستدعي معرفة علوم أخرى كالعلوم القانونية والإدارية	2,98	0,50	99.33	موافق	1
3	يعتبر كل مدقق مؤهل وقادر على تطبيق naa	2,59	0,74	86.33	موافق	3
الاتجاه العام لعامل الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي		2,79	0,34	93.00	موافق	/

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-12) أثر عامل الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، فحسب آراء المستقصين فإن الاتجاه العام لهذا العنصر يقع ضمن درجة الموافقة في سلم التحليل المعتمد في الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الممثلة للعنصر 2.79 وبانحراف معياري قيمته 0.34، وهذا ما يعادل نسبة تأثير تقدر بـ 93 بالمئة وفيما يلي النتائج الفرعية لعامل الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي:

أ- بالنسبة لمعرفة العلوم الأخرى: يتطلب عنصر معرفة المدقق للعلوم الأخرى مجهود فردي يتعلق بتنمية وتوسيع المعارف الذاتية التي يمكنه اكتسابها من القدرة على توظيفها عند الاقتضاء في المهام الموكلة له، وتشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-12) إلى أن المتوسط الحسابي قدر بـ 2.98 والانحراف المعياري 0.50، وعليه فإن

الاتجاه يقع في درجة الموافقة، وهذا ما يدل على أن معرفة المدقق للعلوم الأخرى يدفع به الى توسيع معارفه بالقدر الذي يساعده على تأدية مهامه بأكثر معارف؛ وسجل هذا العامل أكبر معامل تأثير بنسبة 99.33 بالمئة ما يعني شبه إجماع لعينة الدراسة.

ب- بالنسبة لمعرفة البيئة المحاسبية: تستوجب معرفة البيئة المحاسبية الاطلاع على مختلف القوانين والتشريعات والنظام الجبائي والنظام المحاسبي المطبق التي يستوجب على المدقق التعرف عليها في مختلف نشاطاته المهنية، أما ما يتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق فكما أشرنا في الفصل الأول من هذه الأطروحة فإن له من الأهمية ما يستحق لتسهيل عملية تطبيقها من طرف ممارسي المهنة؛ وتشير النتائج إلى أن عنصر معرفة البيئة المحاسبية يؤثر على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من وجهة نظر أغلب أفراد العينة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.80 والانحراف المعياري 0.42، وقدر معامل التأثير 93.33 بالمئة؛ وبالتالي فإن الفقرة المعنية بالعنصر تقع في اتجاه الموافقة، ويرجع ذلك إلى أهمية العنصر بالنسبة للعينة محل الدراسة باعتبار كل أفراد العينة لهم الجنسية الجزائرية من جهة ويمارسون المهنة في الجزائر من جهة أخرى ويتوفر الحد الأدنى من التأهيل العلمي لديهم.

ج- بالنسبة للتأهيل العلمي: يعتبر عنصر التأهيل العلمي من أهم العوامل في عملية تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق وهذا راجع الى الخصوصية الفنية التي تعود للممارسة مهنة التدقيق بكل متطلباتها والتي تشترط مستوى تعليمي عال نوعا ما وهو ما نصت عليه قوانين ممارسة المهنة لا سيما المادة 08 من القانون 10-01، أما النتائج المتعلقة بهذا العنصر تشير أن الاتجاه العام لأفراد هذه العينة يقع في درجة الموافقة بمتوسط حسابي 2.59 وانحراف معياري 0.74، وهذا ما يدل على أن هذا العنصر يمثل عامل مؤثر على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بمعامل تأثير بلغ 86.33 بالمئة.

الفرع الثاني: بالنسبة لتأثير عامل الخبرة المهنية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.

العناصر الفرعية لعامل الخبرة المهنية والتي تم تحديدها في الأدبيات التطبيقية تتكون من خبرة متعلقة بالبيئة المحاسبية ومعارف تتعلق بقطاع النشاط والتكوين، لذا نسعى الى تحليل اتجاهات كل عنصر على حدا كالتالي:

الجدول رقم (4-13): نتائج تحليل فقرات مجال الخبرة المهنية

الرقم	الفقرة	$\bar{x}$	δ	معامل التأثير	الدرجة	الترتيب
1	تساعد الخبرات المكتسبة حول البيئة المحاسبية الجزائرية على تطبيق naa	2,43	0,686	81	موافق	3
2	تساعد المعارف المكتسبة للمدقق حول المؤسسة وقطاع نشاطها على تطبيق naa	2,78	0,611	92.66	موافق	1
3	التكوين يكسب المدقق الخبرة الكافية التي تساعده على تطبيق naa	2,72	0,597	90.66	موافق	2
الاتجاه العام للخبرة المهنية		2,64	0,459	88	موافق	/

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-13) أثر الخبرة المهنية على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق، فحسب آراء المستقصين فإن الاتجاه العام لهذا العنصر يقع ضمن درجة الموافقة من وجهة نظر العينة المدروسة في سلم التحليل المعتمد في الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات المثلة للعنصر 2.64 وبانحراف معياري قيمته 0.45، وبلغ معامل التأثير نسبة 88 بالمئة؛ وفيما يلي النتائج الفرعية للخبرة المهنية:

أ- بالنسبة لقطاع النشاط: تحقيق الخبرة في قطاع النشاط التميز بشكل واضح بين مكاتب التدقيق، وبالتالي زيادة الطلب على أصحاب الخبرة في قطاعات معينة استنادا الى خبراتهم المكتسبة في بعض النشاطات، وتشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-13) أن عنصر معرفة مميزات قطاع النشاط يؤثر على تطبيق معايير التدقيق الجزائية من وجهة نظر جميع افراد العينة ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.78 والانحراف المعياري 0.61، وبلغ معامل التأثير نسبة 92.66 بالمئة؛ وبالتالي فإن الفقرة المعنية بالعنصر تقع في اتجاه الموافقة، ويرجع ذلك إلى أهمية العنصر بالنسبة لعينة الدراسة.

ب- بالنسبة للتكوين: يعتبر اهتمام المدقق بالتكوين أمر مهم في العملية التدقيقية، ويختلف درجة أهميته في التأثير على السلوك المهني للمدققين بالنظر الى المكاسب التي يتحصل عليها من جراء كل فترة تكوينية، فتشير النتائج المتعلقة بهذا العنصر أن الاتجاه العام لأفراد هذه العينة يقع في درجة الموافقة بمتوسط حسابي 2.72 وانحراف معياري 0.59، وبلغ معامل التأثير نسبة 90.66 بالمئة وهذا ما يدل على أن هذا العنصر يمثل عامل مهم في التطبيق السليم لمعايير الجزائية للتدقيق.

ج- بالنسبة للبيئة المحاسبية: توفر المعرفة بالبيئة المحاسبية وخاصة المتعلقة بمختلف القوانين والتشريعات والنظام الجبائي والنظام المحاسبي المطبق وغيرها والتي يستوجب على المدقق التعرف عليها في مختلف نشاطاته رصيد مساعد على العمل بأكثر أريحية، أما ما يتعلق بالمعايير الجزائية للتدقيق فكما أشرنا في الفصل الأول من هذه الأطروحة فإن له من الأهمية ما يستحق لتسهيل عملية تطبيقها من طرف ممارسي المهنة باعتبارها جزء من بين الأجزاء المشكلة للبيئة المحاسبية والتي تدخل ضمن القوانين والتشريعات المعمول بها؛ وتشير النتائج بأن في فقرة عنصر معرفة البيئة المحاسبية بلغ المتوسط الحسابي 2.43 والانحراف المعياري 0.68، وبلغ معامل التأثير نسبة 81 بالمئة؛ وبالتالي فإن الفقرة المعنية بالعنصر تقع في اتجاه الموافقة، ويرجع ذلك إلى أهمية العنصر بالنسبة لعينة الدراسة.

الفرع الثالث: بالنسبة لتأثير عامل الاستقلالية والموضوعية على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق.

العناصر الفرعية لعامل الاستقلالية والموضوعية والتي تم تحديدها في الأدبيات التطبيقية تتكون من العلاقات الشخصية والعلاقات المالية والخدمات المختلفة، لذا نسعى الى تحليل اتجاهات كل عنصر على حدا كالتالي:

الجدول رقم (4-14): نتائج تحليل فقرات مجال تأثير الاستقلالية والموضوعية

الرقم	الفقرة	$\bar{x}$	δ	معامل التأثير	الدرجة	الترتيب
1	يتطلب تطبيق naa بشكل سليم عدم وجود علاقة شخصية بين المدقق والإدارة	2,59	0,66	86.33	موافق	1
2	يتطلب تطبيق naa عدم وجود علاقة مالية بين الإدارة والمدقق	2,45	0,79	81.66	موافق	3
3	يتطلب تطبيق naa عدم تقديم المدقق للخدمات الإدارية والاستشارية للمؤسسة.	2,55	0,68	86.33	موافق	1
الاتجاه العام للاستقلالية والموضوعية		2,53	0,59	84.66	موافق	/

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-14) أثر عامل الاستقلالية والموضوعية على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق من وجهة نظر محافظي الحسابات، فحسب آراء المستقصين فإن الاتجاه العام لهذا العنصر يقع ضمن درجة الموافقة في سلم التحليل المعتمد في الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الممثلة للعنصر 2.54 وبانحراف معياري قيمته 0.79، وبلغ معامل التأثير نسبة 84.66 بالمئة، وفيما يلي النتائج الفرعية لعامل الاستقلالية والموضوعية :

أ- بالنسبة للعلاقات الشخصية: إن وجود علاقة شخصية من شأنه التميز بشكل واضح في تحديد مظاهر الاستقلالية، مقارنة بانعدام وجودها، وقد تكون هذه العلاقات ممتدة ويصعب تحديدها أحيانا بالنظر الى تعقيدها أو امتدادها مثل درجة القرابة المباشرة أو غير المباشرة؛ تشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-14) إلى أن وجود علاقة شخصية يؤثر على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق بالشكل السليم حسب أغلب أفراد العينة المدروسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.59 والانحراف المعياري 0.66، وبلغ معامل التأثير نسبة 86.33 بالمئة؛ وبالتالي فإن الفقرة المعنية بالعنصر تقع في اتجاه الموافقة.

ب- بالنسبة للخدمات المقدمة: تعتبر الخدمات المقدمة من طرف المدقق للمؤسسات من بين الاعتبارات الدالة على وجود علاقة بارزة في جوانب الاستقلالية ومن شأنها تحريك زيادة التبعية في العملية التدقيقية، وتختلف درجة التأثير على السلوك بين أفراد العينة محل الدراسة باختلاف التركيبات والشخصيات، وتشير النتائج المتعلقة بهذا العنصر بنفس النتائج للعنصر السابق بنفس المتوسط الحسابي المقدّر بـ 2.59 وانحراف معياري 0.66، وبلغ معامل التأثير نسبة 86.33 بالمئة؛ وبالتالي الاتجاه العام لهذه العينة يقع في درجة الموافقة.

ج- بالنسبة للعلاقات المالية: كما ذكرنا في العنصر السابق فهناك وجود علاقة أخرى مشابهة ممثلة في العلاقة المالية التي من شأنها التمييز بشكل واضح في تحديد مظاهر الاستقلالية مقارنة بانعدام وجودها، وحسب الفقرة المتعلقة بهذا العنصر والتي تظهر متوسط حسابي قدره 2.45 وانحراف معياري 0.79، وبلغ معامل التأثير نسبة 81.66 بالمئة؛ وعليه فإن الاتجاه العام يقع في درجة الموافقة، وهذا ما يدل على أن وجود مثل هذه العلاقات يدفع بالمدقق الى تقديم

تنازلات اتجاه التطبيق السليم بالمعايير وغيرها من إجراءات التدقيق بكل موضوعية وبالقدر اللازم، ويرجع السبب الى التمسك بالمصالح المالية والحفاظ عليها حتى ولو كان على حساب النزاهة.

الفرع الرابع: بالنسبة لتأثير عامل فريق العمل على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق.

العناصر الفرعية لفريق العمل والتي تم تحديدها في الأدبيات التطبيقية تتكون من الاختلافات المهنية وتنظيم العمل والاستيعاب والكفاءة، لذا نسعى تحليل اتجاهات كل عنصر على حدا كالتالي:

الجدول رقم (4-15): نتائج تحليل فقرات مجال لفريق العمل

الرقم	الفقرة	$\bar{x}$	δ	معامل التأثير	الدرجة	الترتيب
1	يتطلب تطبيق naa بشكل سليم وضع معيار حل الاختلافات المهنية لأعضاء فريق التدقيق	2,53	0,67	84.33	موافق	4
2	يتطلب تطبيق naa بشكل سليم تنظيم العمل وتحديد المهام والمسؤوليات	2,62	0,58	87.33	موافق	3
3	يتطلب تطبيق naa من رئيس الفريق التأكد من التزام فريقه بمعرفة وفهم مسؤوليتهم المهنية	2,86	0,34	95.33	موافق	1
4	يتطلب تطبيق naa الاستعانة بمدققين ذوي كفاءة (تعدد المدققين في المكتب)	2,82	0,50	94	موافق	2
الاتجاه العام لفريق العمل		2,71	0,33	90.33	موافق	/

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-15) أثر عامل فريق العمل على التطبيق السليم لمعايير التدقيق الجزائية ، فحسب أراء المستقصين فإن الاتجاه العام لهذا العنصر يقع ضمن درجة الموافقة في سلم التحليل المعتمد في الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الممثلة للعنصر 2.71 وبانحراف معياري قيمته 0.33، وبلغ معامل التأثير نسبة 90.33 بالمئة؛ وفيما يلي النتائج الفرعية:

أ- بالنسبة للاستيعاب: من أهم الاعتبارات التي تقع على عاتق رئيس الفريق في تسيير المكتب الاطلاع على مدى فهم ومعرفة مسؤوليات مهام التدقيق عند كل فرد من أفراد الفريق مما يؤدي إلى إمكانية تطبيق القوانين والتشريعات ؛ وتشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-15) الى أن الاتجاه العام لأفراد هذه العينة يقع في درجة الموافقة بمتوسط حسابي 2.86 وانحراف معياري 0.34، وبلغ معامل التأثير لهذا العنصر 95.33 بالمئة؛ وهذا ما يعني أن استيعاب القوانين والمسؤوليات يعد عامل كافي للتأثير على التطبيق السليم لمعايير التدقيق الجزائية، وبالتالي يمكن القول بأن هذا العنصر يمثل عامل مؤثر على التطبيق السليم لمعايير التدقيق الجزائية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

ب- بالنسبة للكفاءة : يعد عنصر الكفاءة من بين أهم العناصر الواجب توفرها لممارسة مهنة التدقيق بالنسبة للفرد وتتعدى الى مكتب التدقيق المتكون من مجموعة من المدققين المكونين لفريق يسمى بفريق التدقيق ؛ ومن أجل القيام بمهمة التدقيق على أحسن وجه فإنه يتطلب انتقال الأفكار و المعلومات بين أفراد الفريق بشكل مناسب، وهذا

التحليل يعتبر ضروري بالنسبة لجميع المكاتب محل الدراسة، مما يدفعهم إلى تبني مثل هذه التوجهات وبالتالي تعديل سلوكهم اتجاه استقطاب مدققين ذوي خبرة ، وتشير الفقرة المتعلقة بهذا العنصر إلى درجة الموافقة؛ وبلغ المتوسط الحسابي 2.82 والانحراف المعياري 0.50 في العينة المدروسة وبلغ معامل التأثير نسبة 94 بالمئة.

ج- بالنسبة للاختلافات المهنية: يعتبر عنصر التفاهم والتنسيق بين أفراد فريق العمل بالنسبة لمكتب التدقيق من المكاسب التي تؤدي الى تقديم خدمات ذات جودة أعلى عكس المكاتب التي تكون بها اختلافات في القيام بالعمليات التدقيقية ؛ وتشير النتائج إلى أن عامل الاختلافات المهنية يشكل عامل مهم ومؤثر على التطبيق السليم لمعايير التدقيق الجزائرية من وجهة نظر أغلب أفراد العينة المدروسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.53 والانحراف المعياري 0.67، وبلغ معامل التأثير لهذا العنصر نسبة 87.33 بالمئة؛ وبالتالي فإن الفقرة المعنية بالعنصر تقع في اتجاه الموافقة، ويرجع ذلك إلى وجهة نظرهم.

د- بالنسبة لتنظيم العمل: يتميز تنظيم العمل بتحقيق التميز بشكل واضح ويساعد على سهولة الفهم والتقييم، وبالتالي فإن أغلب المكاتب التي تتكون من مجموعة أفراد تشكل فريق العمل ولا تكون بتعداد قليل تسعى لتنظيم المكتب وتحديد المهام بغية التحكم في مهامها وملفاتها ؛ وتشير النتائج الموضحة إلى أن عامل الاختلافات المهنية عامل مهم ومؤثر على التطبيق السليم لمعايير التدقيق الجزائرية بالنسبة لأغلب أفراد العينة المدروسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.62 والانحراف المعياري 0.58، وبلغ معامل التأثير لهذا العنصر نسبة 84.33 بالمئة؛ وبالتالي فإن الفقرة المعنية بالعنصر تقع في اتجاه الموافقة، ويرجع ذلك إلى الفوائد التي تعود على العمل وفريق العمل عند التفاهم والعكس صحيح.

الفرع الخامس: بالنسبة لتأثير عامل أتعاب المدقق على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

العناصر الفرعية لأتعاب المدقق والتي يمكن تحديدها في التخفيضات المقدمة من طرف المدقق أو من خلال لجوء المؤسسات الى طلب خدمات المدقق الذي يتقاضى أتعاب أقل عن بقية المكاتب الأخرى، لذا نسعى تحليل اتجاهات كل عنصر على حدا كالتالي:

الجدول رقم (4-16): نتائج تحليل فقرات مجال لأتعاب المدقق

الرقم	الفقرة	$\bar{x}$	δ	معامل التأثير	الدرجة	الترتيب
1	يؤثر تخفيض المدقق لأتعابه سلبا على تطبيق naa.	2,73	0,53	91	موافق	1
2	تلجأ المؤسسات إلى المدقق الذي يتقاضى أتعاب أقل دون النظر إلى جودة الخدمة	2,42	0,79	80.66	موافق	2
	الاتجاه العام لأتعاب المدقق	2,58	0,59	86	موافق	/

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-16) أثر عامل أتعاب المدقق على التطبيق السليم لمعايير التدقيق الجزائرية في البيئة المحاسبية الجزائرية ، فحسب آراء المستقصين فإن الاتجاه العام لهذا العنصر يقع ضمن درجة الموافقة في سلم التحليل المعتمد في الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات المثلة للعنصر 2.58 وبانحراف معياري قيمته 0.59، وبلغ معامل التأثير نسبة 86 بالمئة؛ وفيما يلي النتائج الفرعية لأتعاب التدقيق:

أ- **بالنسبة لتخفيض الاعتاب:** تتحكم في قيمة أتعاب المدقق العديد من العوامل وخاصة المتعلقة بمختلف التكاليف التي تتحملها مكاتب التدقيق في جميع مراحل العملية التدقيقية، وقد يلجأ المدقق الى انتهاج استراتيجية تخفيض قيمة أتعابه في بداية مشواره المهني بالنظر لافتقاره الى سمعة عند أصحاب المصالح الذين يهتمون بأعمال التدقيق أو من أجل استقطاب عدد مهم من الزبائن يقوم بأعماله التدقيقية لصالحهم ؛ وتشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-16) إلى أن رأي افراد العينة المدروسة بشأن حجم الاعتاب يشكل عامل مؤثر في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.73 والانحراف المعياري 0.53، وبلغ معامل التأثير نسبة 91 بالمئة وبالتالي فإن الفقرة المعنية بالعنصر تقع في اتجاه الموافقة، ويرجع ذلك إلى محاولة استقطاب عدد كبير من الزبائن عن طريق تخفيض قيمة اتعابه ويطمح الى تعويض هذا التخفيض بزيادة عدد زبائنه لتدارك التخفيض.

ب- **بالنسبة لتوجه المؤسسات :** تتوجه بعض المؤسسات الى طلب خدمات مكاتب التدقيق التي تتميز بتقاضي أتعاب أقل بغض النظر على نوعية وجودة أداء خدمة التدقيق ، وبالتالي زيادة الطلب عليه، وحسب الفقرة المتعلقة بهذا العنصر والتي تظهر متوسط حسابي قدره 2.42 وانحراف معياري 0.79 ، وبلغ معامل التأثير نسبة 80.66 بالمئة فإن الاتجاه العام يقع في درجة الموافقة ، وهذا ما يدل على أن تقليل حجم الاعتاب التي يتقاضاها المدقق يدفع نوع من المؤسسات الى البحث عن مثل هذه المكاتب ، وهذا يرجع لنفس السبب في العنصر السابق وهو قلة اهتمام المؤسسات بالأهداف المرجوة من العملية واهتمامها بحجم الاعتاب (مبدأ تقليل التكاليف) وأنها تنظر الى تقرير المدقق وتعتبره كإجراء شكلي فرضه القانون.

الفرع السادس: بالنسبة لتأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

العناصر الفرعية للعوامل الداخلية والتي تم تحديدها في الأدبيات التطبيقية تتكون من الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي والخبرة المهنية والاستقلالية والموضوعية وفريق العمل وأتعاب المدقق، لذا نسعى لتحليل اتجاهات كل عنصر على حدا كالتالي؛ كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-17): نتائج تحليل فقرات مجال للعوامل الداخلية

الرقم	الفقرة	$\bar{x}$	δ	معامل التأثير	الدرجة	الترتيب
1	الاتجاه العام الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي	2,79	0,347	93.00	موافق	1
2	الاتجاه العام للخبرة المهنية	2,64	0,459	88.00	موافق	3
3	الاتجاه العام للاستقلالية والموضوعية	2,53	0,591	84.33	موافق	5
4	الاتجاه العام لفريق العمل	2,71	0,338	90.33	موافق	2
5	الاتجاه العام لأتباع المدقق	2,58	0,592	86.00	موافق	4
	الاتجاه العام للعوامل الداخلية	2,65	0,314	88.33	موافق	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-17) أثر العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ، فحسب آراء المستقيمين فإن الاتجاه العام لهذا العنصر يقع ضمن درجة الموافقة في سلم التحليل المعتمد في الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الممثلة للعنصر 2.65 وبانحراف معياري قيمته 0.31، وبلغ معامل التأثير نسبة 88.33 بالمئة؛ وفيما يلي النتائج الفرعية للعوامل الداخلية:

بشكل عام يختلف تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بين بعضها البعض رغم وقوع المجال في درجة الموافقة لجميع العوامل ، فنجد معامل التأثير يقدر بـ 88.33 بالمئة وتعتبر هذه النسبة عالية مما يعني أن العوامل الداخلية لها تأثير قوي وتعود أعلى نسبة تأثير لعنصر الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي بنسبة 93 بالمئة ويعود ذلك الى أهمية المؤهلات المكتسبة لممارسة مهنة التدقيق والتي تعكس كل التعريفات لمصطلح التدقيق على أنها عملية يقوم بها شخص ذو كفاءة أو سمي بمختص أو فني أو ممارس محترف؛ وكلها تعبر عن تميز المدقق بنوع من التأهيل يميزه عن بقية الأشخاص؛ وبالنظر الى ذلك فإن تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يتأثر بعامل المؤهلات والكفاءة من أجل تطبيقها السليم ثم يأتي عامل فريق العمل ثانيا من حيث معامل التأثير بنسبة تفوق 90 بالمئة وبنفس الأسباب ؛ ويأتي تأثير الخبرة المهنية بعد ذلك بنسبة 88 بالمئة وهو الأمر الذي يفسر القدرات المكتسبة من خلال ممارسة المهنة والتعرف على محطات مختلفة وإطلاعه على بعض الحالات التي تميز المسار المهني مثل تغير في القوانين والأنظمة المتعامل بها ومثال ذلك في البيئة الجزائرية تغيير النظام المحاسبي المطبق من PCN الى SCF ومن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الى إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق عبر أربع إصدارات متفاوتة في المدة ؛ كل هذا من شأنه إعطاء مكاسب تفيد المدقق في كيفية التعامل مع المستجدات والمواقف التي يمكن أن تكون مشابهة لبعضها مما يكون له القدرة على اسقاط وفهم فلسفة عمله؛ ويأتي عامل حجم الأتباع في الدرجة الرابعة من حيث معامل التأثير البالغ نسبة 86 بالمئة والتي تعتبر نسبة معتبرة كذلك بالنظر الى القيمة المالية التي يجنيها المدقق من خلال القيام بأعمال

التدقيق؛ أما أقل نسبة تأثير بالنسبة للعوامل الداخلية كانت لعامل الاستقلالية والموضوعية والتي بلغ معامل التأثير نسبة 84.33 بالمئة؛ ويعود السبب في ذلك الى الصدق الظاهري عند المدققين في اجاباتهم على أسئلة هذا المحور .

المطلب الثاني: تحليل تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق في الجزائر

يتم تحليل مجال العوامل الداخلية كعامل مؤثر على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق من خلال دراسة العناصر الفرعية المكونة له، ثم القيام بالاختبارات الخاصة لتحديد الفروق في درجة التأثير على التكوين وحسب ممارسة المهنة وحسب إصدارات NAA وحسب قطاع النشاط، على النحو التالي.

الفرع الأول: تحليل الفروق لتأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق حسب تكوين المدقق

يتم في هذا العنصر إجراء الاختبارات الخاصة المتعلقة بدرجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق معايير التدقيق بحسب تكوين المدقق، وهذا لاختبار الفرضية المتعلقة بهذا المحدد، وبعد تحليل العناصر الفرعية المشكلة لمجال العوامل الداخلية (الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي والخبرة المهنية والاستقلالية والموضوعية وفريق العمل وأتعاب المدقق) وتأثيرها على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق، نسعى لاختبار الفروق المتعلقة بدرجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق حسب تكوين المدقق لمعرفة هل هناك فروق دالة إحصائية في هذا المجال.

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق ترجع لتكوين المدقق.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق ترجع لتكوين المدقق.

الجدول رقم (4-18): اختبار الفروق بين المتوسطات لتأثير العوامل الداخلية حسب تكوين المدقق

العناصر	قيمة f	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي	1,407	90	0,246
الخبرة المهنية	2,233	90	0,090
الاستقلالية والموضوعية	1,951	90	0,127
فريق العمل	0,776	90	0,511
اتعاب المدقق	4.420	90	0.006
بالنسبة لتأثير العوامل الداخلية	2.214	90	0,092

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-18) أثر متغير التكوين في درجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، من خلال النتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) كالتالي :

H₀ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع للتكوين؛

H₁ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع للتكوين.

يبين الجدول رقم (4-18) أن قيم F غير دالة إحصائية على مستوى جميع عناصر العوامل الداخلية ، وعليه نقبل الفرضية العدم، مما يعني بأنه لا توجد فروق بين أفراد العينة في درجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق تبعاً للتكوين، بمعنى أن تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بالنسبة إلى محافظي الحسابات لا يختلف تبعاً لتكوينهم؛ ، رغم تسجيل بعض الفروقات لبعض العناصر، والتي نوضحها من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (4-19): المقارنة البعدية لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب لتكوين المدقق

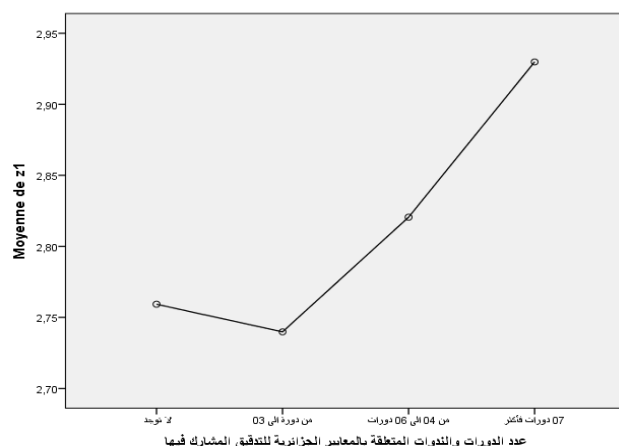
العناصر	Variable dépendante	عدد دورات التكوين	الدلالة الإحصائية
الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي	من دورة إلى 03	07 دورات فأكثر	0.050
الخبرة المهنية	من دورة إلى 03	لا توجد	0.046
		07 دورات فأكثر	0.034
الاستقلالية والموضوعية	07 دورات فأكثر	لا توجد	0.019
اتعاب المدقق	لا توجد	من دورة إلى 03	0.006
		07 دورات فأكثر	0.001
بالنسبة لتأثير العوامل الداخلية	07 دورات فأكثر	لا توجد	0.014

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-19) أنه تم تسجيل فروق تأثير تكوين المدقق على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي: تظهر النتائج أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية بين المدققين الذين تكونوا من دورة إلى 03 دورات وأولئك الذين تكونوا من 07 دورات فأكثر (دلالة إحصائية 0.050). ويمكن تفسير هذا إلى أن زيادة عدد دورات التكوين يمكن أن تعزز الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي، مما قد يؤدي إلى تحسين تطبيق المعايير؛

ويقلل من الأخطاء ويزيد من فعالية التدقيق. هذا يمكن أن يؤدي إلى توفير التكاليف على المدى الطويل من خلال تقليل الحاجة إلى تصحيحات وإعادة تدقيق ؛ كما يوضحه الشكل التالي:

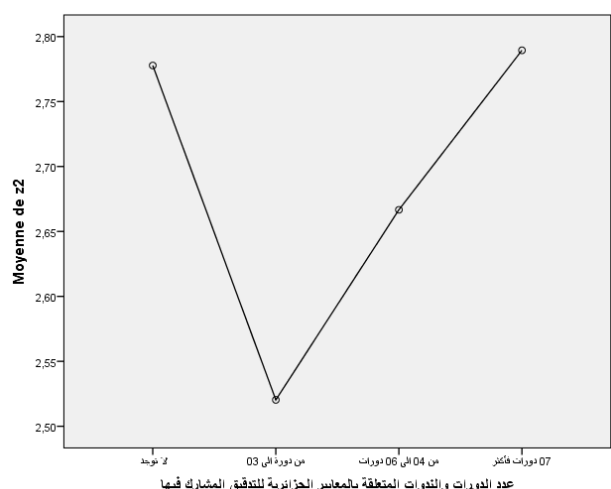
الشكل رقم (3-4) اختبار الفروق حسب تكوين بالنسبة عامل الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

الخبرة المهنية: هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين المدققين الذين تكونوا من دورة إلى 03 دورات وأولئك الذين تكونوا من 07 دورات فأكثر (دلالة إحصائية 0.034). وهذا يشير إلى أن التكوين الإضافي يمكن أن يعزز الخبرة المهنية، مما قد يؤثر إيجاباً على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق؛ وقد يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق وزيادة ثقة العملاء في الخدمات المقدمة. هذا يمكن أن يعزز سمعة الشركة ويجذب المزيد من العملاء؛ كما يوضحه الشكل التالي:

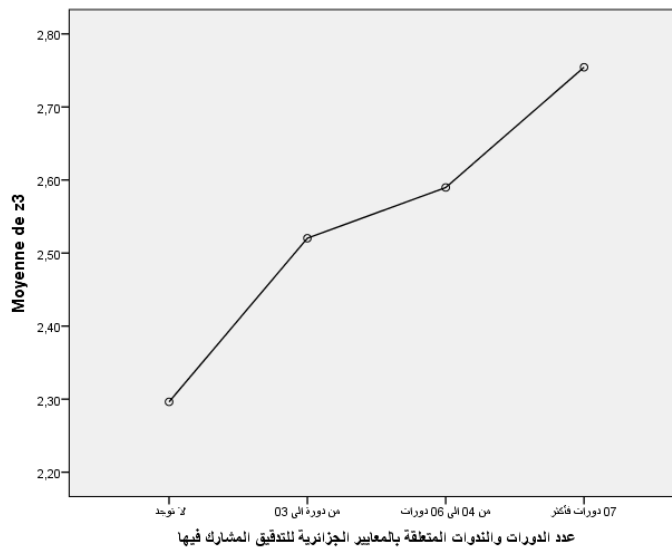
الشكل رقم (4-4) اختبار الفروق حسب تكوين بالنسبة لعامل الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

الاستقلالية والموضوعية: تظهر فروق ذات دلالة إحصائية بين المدققين الذين حصلوا على 07 دورات تكوين فأكثر وأولئك الذين لم يحصلوا على أي دورة تكوينية (دلالة إحصائية 0.019). وهذا يشير إلى أن التكوين المتقدم يمكن أن يعزز من الاستقلالية والموضوعية لدى الافراد، وهي عوامل حاسمة في نزاهة محافظ الحسابات وخاصة إذا ارتبط موضوع التكوين بعوامل النزاهة وكان بإشراف مؤطرين ذوي كفاءة؛ ويمكن أن يؤدي إلى تقليل حالات تضارب المصالح وزيادة نزاهة التدقيق. وهذا يمكن أن يعزز الثقة في الأسواق المالية ويقلل من المخاطر المرتبطة بالتدقيق.

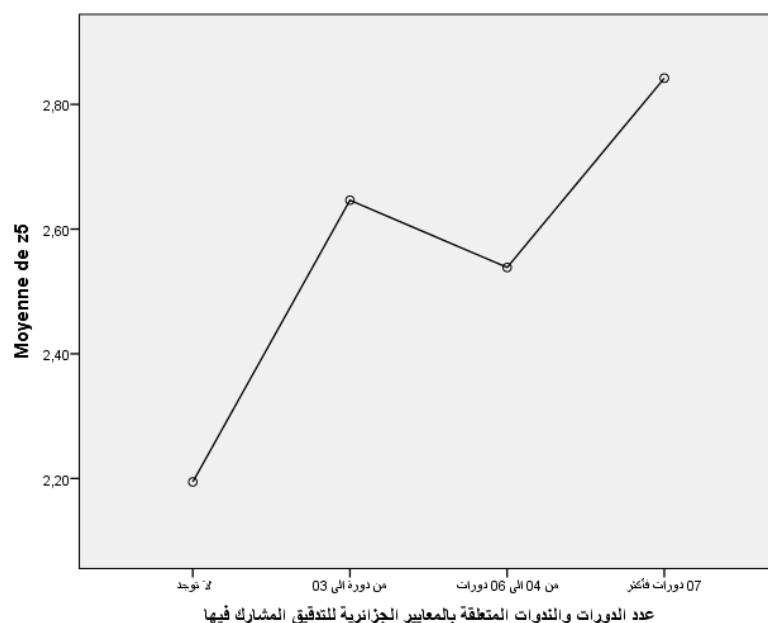
الشكل رقم (4-5) اختبار الفروق حسب تكوين بالنسبة لعامل الاستقلالية والموضوعية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

- **ألعاب المدقق:** هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين المدققين الذين لم يلتحقوا بأي دورة تكوينية وأولئك الذين حصلوا على من دورة إلى 03 دورات تكوينية (دلالة إحصائية 0.006) وأولئك الذين التحقوا بـ 07 دورات فأكثر (دلالة إحصائية 0.001). هذا يشير إلى أن التكوين يمكن أن يؤثر على حجم ألعاب المدققين، مما قد يعكس تحسناً في الكفاءة والقدرة على التطبيق السليم لمعايير التدقيق؛ حيث أن المدققين الأكثر تأهيلاً وخبرة يمكن أن يقدموا خدمات عالية الجودة وبالتالي الحصول على ألعاب أعلى حجماً.

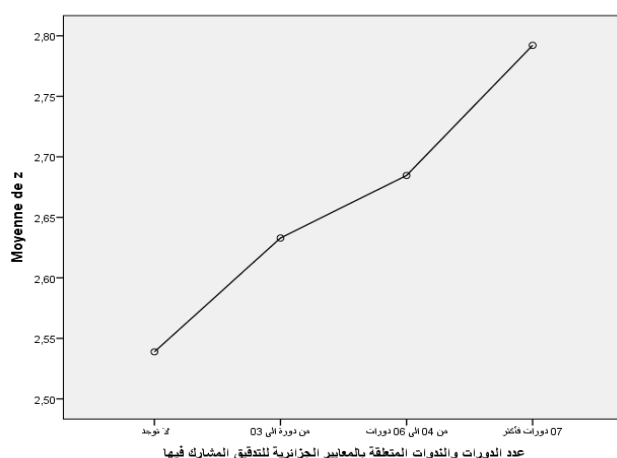
الشكل رقم (4-6) اختبار الفروق حسب تكوين بالنسبة لعامل اتعاب المدقق



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

- تأثير العوامل الداخلية بشكل عام: تظهر فروق ذات دلالة إحصائية بين المدققين الذين تلقوا 07 دورات تكوين فأكثر وأولئك الذين لم يلتحقوا بأي دورة تكوينية (دلالة إحصائية 0.014). وهذا يشير إلى أن التكوين المتقدم يمكن أن يعزز بشكل عام تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق؛ ويمكن أن يكون له تأثير إيجابي على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق من خلال تحسين الكفاءة والخبرة المهنية، الاستقلالية والموضوعية، وأتعب المدققين؛ ويمكن أن يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق وزيادة الثقة في الخدمات المقدمة.

الشكل رقم (4-7) اختبار الفروق حسب تكوين بالنسبة للعوامل الداخلية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

الفرع الثاني: تحليل فرق تأثير العوامل الداخلية على معايير التدقيق الجزائرية حسب الممارسة المهنية للمدقق

يتم في هذا العنصر إجراء الاختبارات الخاصة المتعلقة بدرجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بحسب الممارسة المهنية للتدقيق، وهذا لاختبار الفرضية المتعلقة بهذا المحدد، وبعد تحليل العناصر الفرعية المشكلة لمجال العوامل الداخلية (الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي الخبرة المهنية الاستقلالية والموضوعية فريق العمل وأتعاب المدقق) وتأثيره على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، نسعى لاختبار الفروق المتعلقة بدرجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية لتدقيق حسب الممارسة المهنية للتدقيق لمعرفة وجود فروق دالة إحصائية لأفراد العينة المدروسة.

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لممارسة مهنة التدقيق المدقق.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لممارسة مهنة التدقيق.

الجدول رقم (4-20): اختبار الفروق بين المتوسطات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب ممارسة مهنة التدقيق

العناصر	قيمة t	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي	-0.114	89	0.910
الخبرة المهنية	-0.822	89	0.413
الاستقلالية والموضوعية	0.303-	89	0.762
فريق العمل	1.446	89	0.152
اتعاب المدقق	-0.266	89	0.791
بالنسبة للعوامل الداخلية	-0.171	89	0.865

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-20) أثر متغير الممارسة المهنية للتدقيق في درجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال نتائج اختبار T لدلالة الفروق بين العينات المستقلة عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) التي تبين بأن الفروق في درجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق غير دالة على جميع الفترات التي تضمنها هذا المجال، أي أنه لا توجد فروق في درجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لمتغير الممارسة المهنية للتدقيق، وعليه نقبل فرضية العدم، وهذه النتيجة توضح خصائص المدققين حيث تعتبر الوعي بالمسؤولية المهنية هي الموجهة لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق وبقية التشريعات الأخرى، عكس بقية المدققين الذين ينظرون إلى بعض القوانين والتشريعات المتعلقة بالمهنة عبارة عن شكلية قانونية فرضت من طرف المشرع.

الفرع الثالث: بتحليل الفروق لتأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب إصدارات NAA

يتم في هذا العنصر إجراء الاختبارات الخاصة المتعلقة بدرجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بحسب إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، وهذا لاختبار الفرضية المتعلقة بهذا المحدد، وبعد تحليل العناصر الفرعية المشكلة لمجال العوامل الداخلية (الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي الخبرة المهنية الاستقلالية والموضوعية فريق العمل وأتباع المدقق) في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، نسعى لاختبار الفروق المتعلقة بدرجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب إصدارات NAA لمعرفة وجود فروق دالة إحصائية بين أفراد العينة المدروسة في هذا المجال.

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لإصدارات NAA.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لإصدارات NAA.

الجدول رقم (4-21): اختبار الفروق بين المتوسطات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب إصدارات NAA

العناصر	قيمة t	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي	0.915	89	0.363
الخبرة المهنية	-0.207	89	0.837
الاستقلالية والموضوعية	-1.066	89	0.289
فريق العمل	0.596	89	0.553
اتباع المدقق	-1.048	89	0.298
بالنسبة للعوامل الداخلية	-0.524	89	0.602

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-21) أثر متغير إصدارات NAA في درجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، فمن خلال نتائج اختبار T لدلالة الفروق بين العينات المستقلة عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) التي تبين بأن الفروق في درجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق غير دالة على جميع الفقرات التي تضمنها هذا المجال، أي أنه لا توجد فروق في درجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لمتغير إصدارات NAA ، وعليه نقبل فرضية العدم.

الفرع الرابع: بتحليل الفروق لتأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب قطاع النشاط

يتم في هذا العنصر إجراء الاختبارات الخاصة المتعلقة بدرجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بحسب جنسية المؤسسة، ثم بحسب طبيعة قطاع النشاط، وهذا لاختبار الفرضية المتعلقة بهذا المحدد، وبعد تحليل العناصر الفرعية المشكلة لمجال تأثير العوامل الداخلية (الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي الخبرة المهنية الاستقلالية والموضوعية فريق العمل وأتعاب المدقق) وتأثيره على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، نسعى لاختبار الفروق المتعلقة بدرجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب قطاع النشاط لمعرفة وجود فروق دالة إحصائية بين افراد العينة المدروسة في هذا المجال.

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لقطاع النشاط.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لقطاع النشاط.

الجدول رقم (4-22): اختبار الفروق بين المتوسطات للعوامل الداخلية حسب قطاع النشاط

العناصر	قيمة f	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي	0.548	90	0.580
الخبرة المهنية	0.207	90	0.814
الاستقلالية والموضوعية	0.141	90	0.868
فريق العمل	0.947	90	0.392
اتعاب المدقق	0.032	90	0.969
بالنسبة للعوامل الداخلية	0.083	90	0.921

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-22) أثر متغير قطاع النشاط في درجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، من خلال النتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) كالتالي :

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لقطاع النشاط.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لقطاع النشاط.

يبين الجدول رقم (4-22) أن قيم F غير دالة إحصائياً على مستوى جميع عناصر العوامل الداخلية ، وعليه نقبل فرضية العدم، مما يعني بأنه لا توجد فروق بين محافظي الحسابات في درجة تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق تبعا لقطاع النشاط ، بمعنى أن محافظي الحسابات محل الدراسة لا يختلف تأثير العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق تبعا لقطاع النشاط ، كما أن طريقة شيفيه لا تظهر أي دلالة إحصائية بين الاصدارات.

المبحث الثالث: دراسة وتحليل تأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

العوامل الخارجية هي تلك العوامل التي لا ترتبط بالمدقق أو مكتب التدقيق ولا تكون نابعة من الذات والتي لا يمكن لا للمدقق التحكم فيها، وقمنا بمحصرتها في أربعة عوامل أساسية وهي: المعايير الجزائرية للتدقيق في حد ذاتها (المطلب الأول) والمؤسسات محل عملية التدقيق (المطلب الثاني) والمنظمات الوطنية والمهنية (المطلب الثالث) (التشريعات والقوانين) (المطلب الرابع) ، وفيما يلي نتائج الدراسة وتفسيرها لكل منها على النحو التالي:

المطلب الأول: دراسة وصفية لتأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

يتم تحليل تأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال دراسة العناصر الفرعية المكونة له ممثلة في المحددات الأربع، ثم القيام بالاختبارات الخاصة لتحديد الفروق على النحو التالي:

الفرع الأول: بالنسبة لتأثير عامل خصائص المعايير الجزائرية للتدقيق على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

العناصر الفرعية لعامل خصائص المعايير الجزائرية للتدقيق والتي تم تحديدها في الأدبيات التطبيقية وتتمثل في الوضوح والملاءمة والقبول والتوافق، لذا نسعى الى تحليل اتجاهات كل عنصر على حدا كالتالي:

الجدول رقم (4-23): نتائج تحليل فقرات تأثير عامل خصائص المعايير الجزائرية للتدقيق

الرقم	الفقرة	$\bar{x}$	δ	معامل التأثير	الدرجة	الترتيب
1	المعايير الجزائرية للتدقيق (naa) واضحة وقابلة للتطبيق	2,42	0,77	80.6	موافق	4
2	تتلاءم المعايير الجزائرية (naa) مع البيئة المحاسبية الجزائرية	2,50	0,75	83.3	موافق	2
3	تلقي المعايير الجزائرية للتدقيق (naa) قبولا عند محافظي الحسابات	2,46	0,70	82.0	موافق	3
4	تتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق (naa) مع المعايير الدولية للتدقيق	2,63	0,64	87.6	موافق	1
	الاتجاه العام لعامل خصائص المعايير الجزائرية للتدقيق	2,50	0,40	83.3	موافق	/

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-23) أثر عامل خصائص المعايير الجزائرية للتدقيق على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، فحسب آراء المستقصين فإن الاتجاه العام لهذا العنصر يقع ضمن درجة الموافقة في سلم التحليل المعتمد في الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الممثلة للعنصر 2.50 وبانحراف معياري قيمته 0.40، وبلغ معامل التأثير نسبة 83.33 بالمئة ؛ وفيما يلي النتائج الفرعية لعامل خصائص المعايير الجزائرية للتدقيق:

أ- بالنسبة للتوافق: سعى المشرع الجزائري في إصداره للمعايير الجزائرية للتدقيق الى تكييف المعيار الدولي وأهدافه مع البيئة المحاسبية الجزائرية، مما يعني بان الهدف من إصدارها هو اصدار معيار محلي يتوافق مع المعيار الدولي المقابل له مع

الآخذ بعين الاعتبار البيئة المحاسبية الجزائرية؛ وفي هذه الدراسة حاولنا معرفة هذا التوافق من وجهة نظر ممارسي المهنة ممثلين بمحافظي الحسابات لولايات الجنوب الشرقي الجزائري كعينة للدراسة.

وتشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-23) إلى أن عنصر توافق المعايير الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية من وجهة نظر أفراد العينة بأن المتوسط الحسابي بلغ 2.59 والانحراف المعياري 0.74، وبلغ معامل التأثير نسبة 87.66 بالمئة؛ وبالتالي فإن الفقرة المعنية بهذا العنصر تقع في اتجاه الموافقة، ويرجع ذلك إلى أن أصل المعايير المحلية هو امتداد إلى نظيرتها الدولية.

ب- بالنسبة للملاءمة: إن عنصر الملاءمة هو العنصر الذي تم الاعتماد عليه في إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال ما تم التطرق إليه في الفصل الأول وفي إعداد معيار الجزائري للتدقيق وبالتحديد في المرحلة الأولى والثانية بتكييف المعيار الدولي للتدقيق مع التشريع الجزائري، وحسب الفقرة المتعلقة بهذا العنصر والتي تظهر متوسط حسابي قدره 2.98 وانحراف معياري 0.50، وبلغ معامل التأثير نسبة 83.33 بالمئة؛ وعليه فإن الاتجاه يقع في درجة الموافقة، وهذا ما يدل على أن معرفة المدقق للعلوم الأخرى يدفع بالمدقق إلى توسيع معارفه بالقدر الذي يساعده.

ج- بالنسبة للقبول: يعتبر عنصر قبول تشريع ما من بين العناصر التي تساعد على العمل والتقيد به؛ ويعتبر عدم تقبلها عنصر مهم في مقاومة الأفراد لهذه التشريعات والابتعاد عن العمل بها بالنظر لرفض الأفراد لها وفي هذه الدراسة حاولنا دراسة ومعرفة مدى تقبل محافظي الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق، أما النتائج المتعلقة بهذا العنصر؛ فتشير أن الاتجاه العام لأفراد هذه العينة يقع في درجة الموافقة بمتوسط حسابي 2.59 وانحراف معياري 0.74، وبلغ معامل التأثير نسبة 82 بالمئة؛ وهذا ما يدل على أن هذا العنصر يمثل عامل مؤثر على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.

د- بالنسبة للوضوح: إن تطبيق واحترام كل تشريع لا يكون إلا بوضوح محتواه ومضمونه وهدفه والواجبات المطلوبة التي تقع على عاتق من يكون مطالب به، أما ما يتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق فكما أشرنا في الفصل الأول فإنها كانت موضحة بإعطاء تعريف بائن وذات أهداف محددة وبيّن الأهداف التي ترمي إليها وبيّن الواجبات المطلوبة لتسهيل عملية تطبيقها من طرف ممارسي المهنة؛ تشير النتائج إلى أن عنصر الوضوح يؤثر على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من وجهة نظر أفراد العينة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.42 والانحراف المعياري 0.77، وبلغ معامل التأثير نسبة 80.66 بالمئة؛ وبالتالي فإن الفقرة المعنية بالعنصر تقع في اتجاه الموافقة، ويرجع ذلك إلى عدم تركيز بعض الأفراد عند إبداء رأيهم في هذا العنصر.

الفرع الثاني: بالنسبة لتأثير العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

العناصر الفرعية للعوامل المتعلقة بالمؤسسة والتي تم تحديدها في الأدبيات التطبيقية تتكون من: الحجم؛ طول مدة الارتباط؛ ونظام الرقابة الداخلي؛ وقطاع النشاط، لذا نسعى إلى تحليل اتجاهات كل عنصر على حدا كالتالي:

الجدول رقم (4-24): نتائج تحليل فقرات لتأثير العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق

الرقم	الفقرة	$\bar{x}$	δ	معامل التأثير	الدرجة	الترتيب
1	يتطلب تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حجم صغير أو متوسط للمؤسسة	2,32	0,830	77.33	محايد	3
2	يؤدي طول مدة ارتباط الشركة بالمدقق (أكثر من عهدة) إلى تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل غير سليم	2,19	0,819	73	محايد	4
3	يساهم قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للشركة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق	2,36	0,796	78.66	موافق	2
4	يؤثر قطاع نشاط الشركة على التطبيق السليم المعايير الجزائرية للتدقيق	2,57	0,701	85.66	موافق	1
	الاتجاه العام لتأثير العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق	2,36	0,540	78.66	موافق	/

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-24) أثر عوامل المرتبطة بالمؤسسة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، فحسب أراء المستقصين فإن الاتجاه العام لهذا العنصر يقع ضمن درجة الموافقة من وجهة نظر العينة المدروسة في سلم التحليل المعتمد في الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات المثلة للعنصر 2.36 وبانحراف معياري قيمته 0.54، وبلغ معامل التأثير نسبة 78.66 بالمئة ؛ وفيما يلي النتائج الفرعية لهذا العامل:

أ- بالنسبة لقطاع نشاطها: تختلف قطاعات النشاط عن بعضها البعض ويمكن التميز بشكل واضح بينها من خلال عدة أوجه مثل القوانين الخاصة التي تحكم قطاع دون غيره او من حيث الامتيازات الممنوحة وغيرها، وبالتالي فإن انتماء مؤسسة الى قطاع ما من شأنه تحديد مهام المدقق في تخطيطه وانجازه للمهمة؛ وتشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (3-47) أن هذا العنصر يؤثر على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من وجهة نظر جميع افراد العينة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.57 والانحراف المعياري 0.70، وبلغ معامل التأثير نسبة 85.66 بالمئة؛ وبالتالي فإن الفقرة المعنية بالعنصر تقع في اتجاه الموافقة، ويرجع ذلك إلى وجهة نظر محافظي الحسابات الممثلين لعينة هذه الدراسة.

ب- بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية: يعتبر اهتمام المدقق بتدقيق نظام الرقابة الداخلية امر مهم في العملية التدقيقية بالنظر الى الصورة التي يمكن أن تحدد له حجم العينة المدروسة ويعطي صورة مختصرة للإجراءات وإشارة عن التنظيم المتبع من طرف المؤسسة؛ وتشير النتائج المتعلقة بهذا العنصر أن الاتجاه العام لأفراد هذه العينة يقع في درجة الموافقة؛ بمتوسط حسابي 2.36 وانحراف معياري 0.79، وبلغ معامل التأثير نسبة 78.66 بالمئة ؛ وهذا ما يدل على أن هذا العنصر لا يمثل عامل مؤثر على التطبيق السليم لمعايير التدقيق الجزائرية.

ج- بالنسبة لحجم المؤسسة: يختلف عمل المدقق في المؤسسات الصغيرة او المتوسطة او الكبيرة بحيث تزيد التعقيدات كلما كبر الحجم وكلما زادت المعاملات وتختلف طبيعة أعماله من نوع لأخر، وتشير النتائج الموضحة أن هذا العنصر ليس له تأثير كبير على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من وجهة نظر جميع افراد العينة ونجد أن الفقرة

المعنية بالعنصر تقع في اتجاه المحايدة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.32 والانحراف المعياري 0.83، وبلغ معامل التأثير نسبة 77.33 بالمئة، ويرجع ذلك إلى خصوصية هذا العنصر بالنسبة لعينة الدراسة الذين يرون بأن حجم المؤسسة ليس عامل مهم في التطبيق السليم لمعايير الجزائرية للتدقيق.

د- بالنسبة لمدة الارتباط: كلما زادت مدة عمل المدقق مع مؤسسة معينة كلما تكونت صورة مكتملة عنها في ذهن المدقق، ومن اجل تفادي ترك المجال مفتوح لطول المدة فان التشريع الجزائري وفي القانون 10-01 حدد عهدة المدقق بعهدة واحدة قابلة للتجديد مرة واحدة؛ ويعد طول ارتباط المدقق بممارسة مهنته مع أي مؤسسة سلبية من حيث التقليل من الاستقلالية من خلال تكوين علاقة شخصية كما يمكن أن يكون أمر إيجابي من حيث درايته بأغلب المعاملات الحاصلة بالمؤسسة؛ وحسب الفقرة المتعلقة بهذا العنصر والتي تظهر متوسط حسابي قدره 2.19 وانحراف معياري 0.81، وبلغ معامل التأثير نسبة 73 بالمئة؛ فإن الاتجاه العام يقع في درجة المحايدة من وجهة نظر العينة المدروسة و يرجع البعض بأن طول مدة ارتباط المدقق لا يؤثر على التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق.

الفرع الثالث: بالنسبة لتأثير المنظمات الوطنية والمهنية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

العناصر الفرعية لعامل الاستقلالية والموضوعية والتي تم تحديدها في الأدبيات التطبيقية تتكون من: دورات التأهيل؛ الارشادات الدورية والعقوبات وتعزيز التشاركية، لذا نسعى الى تحليل اتجاهات كل عنصر على حدا كالتالي:

الجدول رقم (4-25): نتائج تحليل فقرات مجال تأثير للمنظمات الوطنية والمهنية

الرقم	الفقرة	$\bar{x}$	δ	معامل التأثير	الدرجة	الترتيب
1	يتم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لتجنب العقوبات التي تفرضها المنظمات المهنية	2,61	0,62	87	موافق	2
2	يتم الالتحاق بدورات التأهيل وتحسين المستوى استجابة لطلب الهيئات المشرفة على المهنة	2,46	0,70	82	موافق	4
3	تساعد الإرشادات الدورية للهيئات المشرفة على المهنة في التطبيق السليم ل naa	2,59	0,69	86.33	موافق	3
4	تساهم مشاركة هيئات المدققين في إعداد مسودات إصدار naa على التطبيق السليم لها	2,72	0,66	90.66	موافق	1
	الاتجاه العام للمنظمات الوطنية والمهنية	2,59	0,42	86.33	موافق	/

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-25) أثر عامل المنظمات الوطنية والمهنية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من وجهة نظر محافظي الحسابات، فحسب آراء المستقصين فإن الاتجاه العام لهذا العنصر يقع ضمن درجة الموافقة في سلم التحليل المعتمد في الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الممثلة للعنصر 2.59 وانحراف معياري قيمته 0.42، وبلغ معامل التأثير نسبة 86.33 بالمئة، وفيما يلي النتائج الفرعية لعامل المنظمات الوطنية والمهنية :

أ- بالنسبة للتشاركية: تعتبر مشاركة الهيئات المهنية للتدقيق في اعداد مسودات المعايير الجزائرية للتدقيق محفز للتطبيق السليم لها؛ وإن اقضاء أو تهميش هذه الهيئات يعد سبب مؤدي الى عزم التفاعل الإيجابي معها من حيث القبول

والتطبيق ؛ وتشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-25) إلى أن جميع افراد العينة المدروسة يشكل وجود علاقة شخصية سبب كاف لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بالشكل السليم ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.72 والانحراف المعياري 0.66، وبلغ معامل التأثير نسبة 90.66 بالمئة؛ وبالتالي فإن الفقرة المعنية بالعنصر تقع في اتجاه الموافقة، ويرجع ذلك إلى اعتبار هذا العنصر كمحفز وتشجيع لهيئات المدققين.

ب- بالنسبة للعقوبات: تعتبر العقوبات التي تسلط من طرف المنظمات المهنية على ممارسي المهنة أداة من أدوات الحث على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، وتشير النتائج المتعلقة بهذا العنصر أن المتوسط الحسابي يقدر بـ 2.61 وانحراف معياري 0.62، وبلغ معامل التأثير نسبة 87 بالمئة؛ وبالتالي الاتجاه العام لهذه العينة يقع في درجة الموافقة، وهذا ما يدل على أن هذا العنصر يمثل عامل مؤثر على التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق من وجهة نظر محافظي الحسابات.

ج- بالنسبة لدورات التأهيل: ان قيام الهيئات المشرفة على تنظيم المهنة بدورات التأهيل لفائدة ممارسي المهنة ودورات لتحسين المستوى من شأنه إعطاء وتقريب المدقق وبتحيين المعلومات المكتسبة من طرف المدقق ومن شأنها تقديم توضيحات أكثر وتحافظ على الاتصال المستمر بين المدققين فيما بينهم ومجال لتبادل الخبرات وتحافظ على التواصل المستمر مع هذه الهيئات؛ وحسب الفقرة المتعلقة بهذا العنصر والتي تظهر متوسط حسابي قدره 2.46 وانحراف معياري 0.70، وبلغ معامل التأثير نسبة 82 بالمئة؛ وأن الاتجاه العام يقع في درجة الموافقة، وهذا ما يدل على أن وجود مثل هذه الملتقيات يدفع بالمدقق الى السعي الى التطبيق السليم لمعايير ويعزز من التحلي بالمسؤولية المهنية والعناية اللازمة.

د- بالنسبة للإرشادات الدورية : تعتبر الارشادات المقدمة من طرف الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق على اختلاف أنواعها بمثابة عملية تحيين للمعلومات وتذكير بما لفائدة المدققين من اجل تعزيز التواصل بين هذه الهيئات وبين ممارسي المهنة وتختلف درجة تأثير هذه الارشادات على سلوك افراد العينة محل الدراسة باختلاف التركيبات والشخصيات، وتشير النتائج المتعلقة بهذا العنصر أن المتوسط الحسابي يقدر بـ 2.59 وانحراف معياري 0.69، وبلغ معامل التأثير نسبة 86.33 بالمئة ؛ وبالتالي الاتجاه العام لهذه العينة يقع في درجة الموافقة، وهذا ما يدل على أن هذا العنصر يمثل عامل مؤثر على التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق من وجهة نظر محافظي الحسابات .

الفرع الرابع: بالنسبة لتأثير التشريعات والقوانين على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

العناصر الفرعية لعامل التشريعات والقوانين والتي تم تحديدها في الأدبيات التطبيقية تتكون من: الكفاية، المواءمة، العوائق، لذا نسعى تحليل اتجاهات كل عنصر على حدا كالتالي:

الجدول رقم (4-26): نتائج تحليل فقرات تأثير عامل التشريعات والقوانين

الرقم	الفقرة	$\bar{x}$	δ	معامل التأثير	الدرجة	الترتيب
1	التشريعات والقوانين كافية للتطبيق السليم naa	2,65	0,60	88.33	موافق	1
2	التشريعات والقوانين تساعد على التطبيق السليم naa	2,34	0,79	78	موافق	3
3	التشريعات والقوانين لا تشكل عائق على التطبيق السليم naa	2,63	0,65	87.66	موافق	2
	الاتجاه العام لعامل التشريعات والقوانين	2,54	0,53	84.66	موافق	/

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-26) أثر عامل التشريعات والقوانين على التطبيق السليم لمعايير التدقيق الجزائرية، فحسب آراء المستقصين فإن الاتجاه العام لهذا العنصر يقع ضمن درجة الموافقة في سلم التحليل المعتمد في الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الممثلة للعنصر 2.54 وبانحراف معياري قيمته 0.53، وبلغ معامل التأثير نسبة 84.66 ؛ وفيما يلي النتائج الفرعية:

أ- بالنسبة للكفاية: يعتبر عنصر كفاية القوانين اهم عنصر من اجل التطبيق السليم لأي تشريع صادر ومن مختلف الجهات؛ فمن الملاحظ صدور بعض التشريعات التي تنتهي بمادة او عبارة الى غاية صدور نصوص تنظيمية تساعد على تقديم تفاصيل تلك التشريعات وإعطاء توضيحات مبسطة تساعد على فهمها وشرحها وهذا تجنباً للوقوع في صعوبة تطبيقها بالنظر الى ان التشريع الصادر قابل للتأويلات وصعوبة فهمه او انه غير كاف مما يستدعي الحاقه بنص تنظيمي ؛ وتشير النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-26) إلى أن جميع افراد العينة المدروسة يشكل عنصر كفاية القوانين و التشريعات الجزائرية عامل مهم ومؤثر على التطبيق السليم لمعايير التدقيق الجزائرية ، حيث بلغ المتوسط الحسابي في المؤسسات الجزائرية 2.65 والانحراف المعياري 0.60، وبلغ معامل التأثير نسبة 88.33 بالمئة وبالتالي فإن الفقرة المعنية بالعنصر تقع في اتجاه الموافقة.

ب- بالنسبة للعوائق: قد تشكل التشريعات عائق أمام الأفراد بسبب القدرة الاستيعابية للبعض في الفهم وبالنظر لعدم الاطلاع عليها أحيانا وفي هذا العنصر حاولنا محاولة معرفة وجهة نظر محافظي الحسابات اتجاه السلطة التشريعية من خلال القوانين والتشريعات السارية في الجزائر ومعرفة إن كانت تشكل هذه التشريعات عائق أمام الأفراد في تطبيقهم للمعايير الجزائرية للتدقيق، فتشير النتائج المتعلقة بالفقرة المتعلقة بهذا العنصر إلى درجة الموافقة بمتوسط حسابي 2.63 وانحراف معياري 0.65 في العينة المدروسة ؛ وبلغ معامل التأثير نسبة 87.66 بالمئة؛ وبالتالي فإن الفقرة المعنية بالعنصر تقع في اتجاه الموافقة.

ج- بالنسبة للمواءمة: ونقصد بها المساعدة مما يعني البحث عن معرفة مساعدة القوانين والتشريعات السارية على التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق؛ ويمكن اعتبار هذا العنصر معاكس للعنصر السابق ذكره (عنصر العوائق

وتشير النتائج الى أن الاتجاه العام لأفراد هذه العينة يقع في درجة الموافقة بمتوسط حسابي 2.34 وانحراف معياري 0.79، وبلغ معامل التأثير نسبة 78 بالمئة.

الفرع الخامس: بالنسبة لتأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

العناصر الفرعية للعوامل الخارجية والتي تم تحديدها في الأدبيات التطبيقية تتكون من المعايير الجزائرية للتدقيق والمؤسسة محل التدقيق والمنظمات الوطنية والمهنية والتشريعات والقوانين، لذا نسعى تحليل اتجاهات كل عنصر على حدا كالتالي:

الجدول رقم (4-27): نتائج تحليل فقرات تأثير للعوامل الخارجية

الرقم	الفقرة	$\bar{x}$	δ	معامل التأثير	الدرجة	الترتيب
1	الاتجاه العام لمعامل المعايير الجزائرية للتدقيق	2,50	0,40	83.33	موافق	3
2	الاتجاه العام لمعامل المؤسسة محل التدقيق	2,36	0,54	78.66	موافق	4
3	الاتجاه العام للمنظمات الوطنية والمهنية	2,59	0,42	86.33	موافق	1
4	الاتجاه العام لمعامل التشريعات والقوانين	2,54	0,53	84.66	موافق	2
	الاتجاه العام للعوامل الخارجية	2,50	0,36	83.33	موافق	/

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-27) أثر العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ، فحسب آراء المستقصين فإن الاتجاه العام لهذا المحور يقع ضمن درجة الموافقة في سلم التحليل المعتمد في الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الممثلة للعنصر 2.50 وبانحراف معياري قيمته 0.36 وبمعامل تأثير 83.33 .
 بشكل عام يختلف تأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق رغم وقوع المجال في درجة الموافقة لجميع أفراد العينة المدروسة، حيث بلغ قيمة المتوسط الحسابي (2.50) والواقع ضمن الفئة الأولى من مقياس ليكرت الثلاثي التي تشير على الموافقة، وبانحراف معياري (0.36)، وبالتالي فإن مجال العوامل الخارجية بكل عناصره الفرعية يؤثر على محافظي الحسابات اتجاه تطبيق المعايير الجزائرية (16 معيار).

المطلب الثاني: تحليل تأثير العوامل الخارجية على تطبيق NAA

يتم في هذا العنصر إجراء الاختبارات الخاصة المتعلقة بدرجة تأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بحسب تكوين المدقق، ثم بحسب ممارسة مهنة التدقيق ثم بحسب إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق؛ وأخيرا بحسب قطاع النشاط، وهذا لاختبار الفرضية المتعلقة بهذا المحدد، على النحو التالي:

الفرع الأول: تحليل الفروق لتأثير العوامل الخارجية على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية حسب تكوين المدقق

بعد تحليل العناصر الفرعية المشكلة لمجال العوامل الخارجية (المعايير الجزائرية للتدقيق والمؤسسة محل التدقيق والمنظمات الوطنية والمهنية والتشريعات والقوانين) وتأثيرها على التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق، نسعى لاختبار الفروق المتعلقة بدرجة تأثير العوامل الخارجية على التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق لمعرفة هل هناك فروق دالة إحصائية بين أفراد العينة في هذا المجال.

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للعوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لتكوين المدقق.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية للعوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لتكوين المدقق.

الجدول رقم (4-28): اختبار الفروق بين المتوسطات لتأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب

تكوين المدقق

العناصر	قيمة f	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
بالنسبة لعامل المعايير الجزائرية للتدقيق	3,560	87	0,017
بالنسبة لعامل المؤسسة محل التدقيق	4,595	87	0,005
بالنسبة للمنظمات الوطنية والمهنية	0.849	87	0,471
بالنسبة لعامل التشريعات والقوانين	2.630	87	0,055
بالنسبة للعوامل الخارجية	2.878	87	0,041

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-28) أثر متغير طبيعة الصناعة في درجة تأثير العوامل الخارجية على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، من خلال النتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) كالتالي:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب تكوين المدقق.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب تكوين المدقق.

يبين الجدول رقم (4-28) أن قيم F دالة إحصائية على مستوى جميع عناصر العوامل الخارجية، وعليه نقبل الفرضية البديلة، مما يعني بأنه توجد فروق بين محافظي الحسابات في درجة تأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق تبعاً لتكوين المدقق، لصالح المجموعة الذين تلقوا أكثر من سبع دورات بمعنى أن العينة محل الدراسة يختلف تأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق تبعاً لتكوين المدقق، كما أن طريقة شيفيه تظهر دلالة إحصائية بين المجموعات، والتي نوضحها من خلال الجدول التالي :

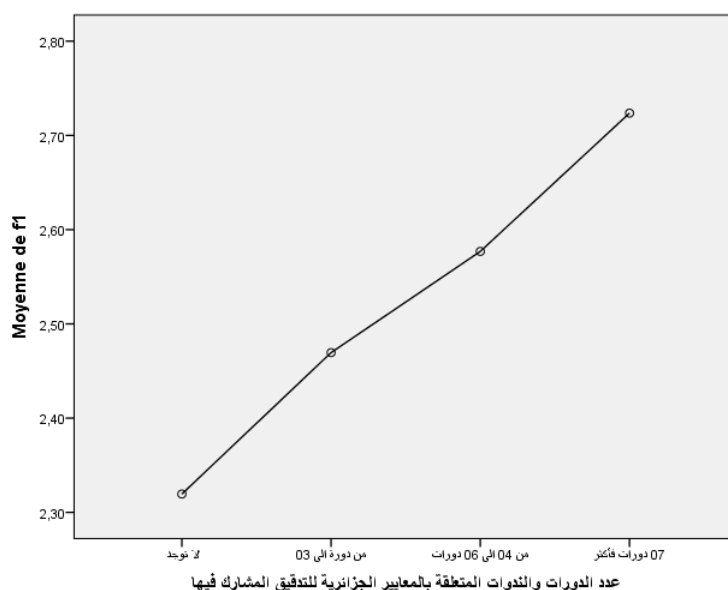
الجدول رقم (4-29): المقارنة البعدية لتأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب تكوين المدقق

العناصر	Variable dépendante	عدد الدورات	الدلالة الإحصائية
بالنسبة لعامل المعايير الجزائرية للتدقيق	07 دورات فأكثر	لا توجد	0,002
		من دورة الى 03	0.020
بالنسبة لعامل المؤسسة محل التدقيق	من دورة الى 03	لا توجد	0.005
		07 دورات فأكثر	0.003
بالنسبة لعامل القوانين والتشريعات	من دورة الى 03	لا توجد	0.018
		07 دورات فأكثر	0.041
بالنسبة للعوامل الخارجية	07 دورات فأكثر	من دورة الى 03	0,006

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

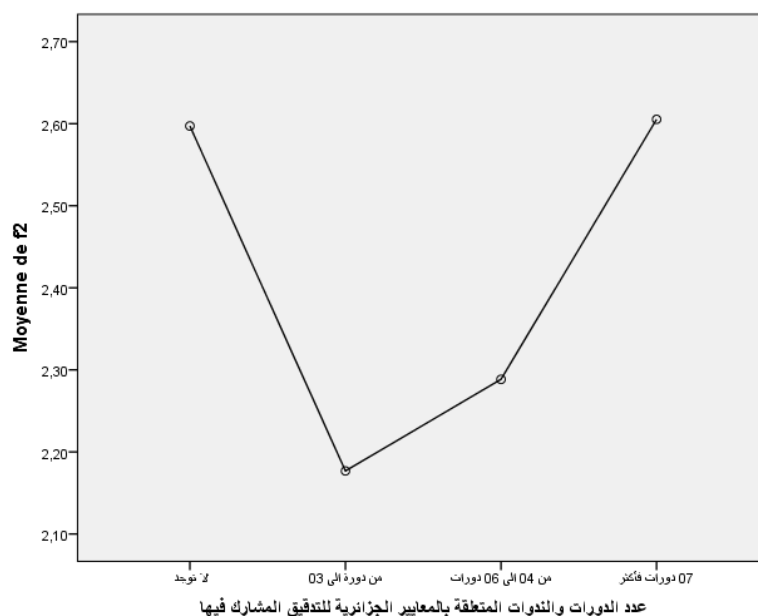
يبين الجدول رقم (4-29) أنه تم تسجيل فروق جزئية بين محافظي الحسابات الذين شاركوا في أكثر من سبع دورات والتي تؤثر على القيمة الكلية للمجال ولعناصره، وعلى العموم يوجد اختلاف بين محافظي الحسابات الذين شاركوا في أكثر من سبع دورات تكوينية في درجة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لعنصر الخبرة والأقدمية في ممارسة المهنة بالنظر إلى قيمة المتوسط الحسابي، وبالتالي فإن المشاركين في أكبر عدد من الدورات أكثر تطبيقاً للمعايير من باقي الممارسين في درجة التطبيق.

الشكل رقم (8-4) اختبار الفروق حسب تكوين بالنسبة لتأثير عامل المعايير الجزائرية للتدقيق



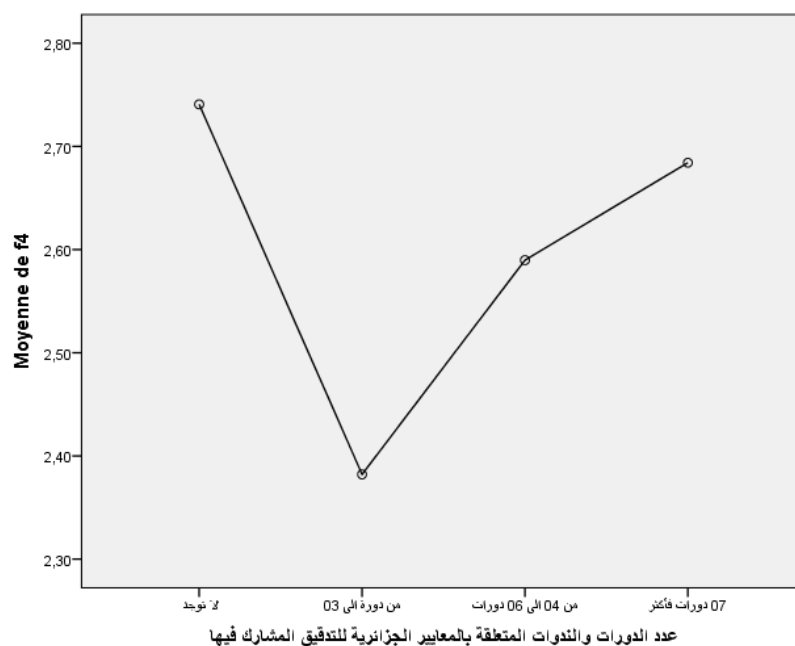
المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

الشكل رقم (9-4) اختبار الفروق حسب تكوين بالنسبة لتأثير عامل المؤسسة محل التدقيق



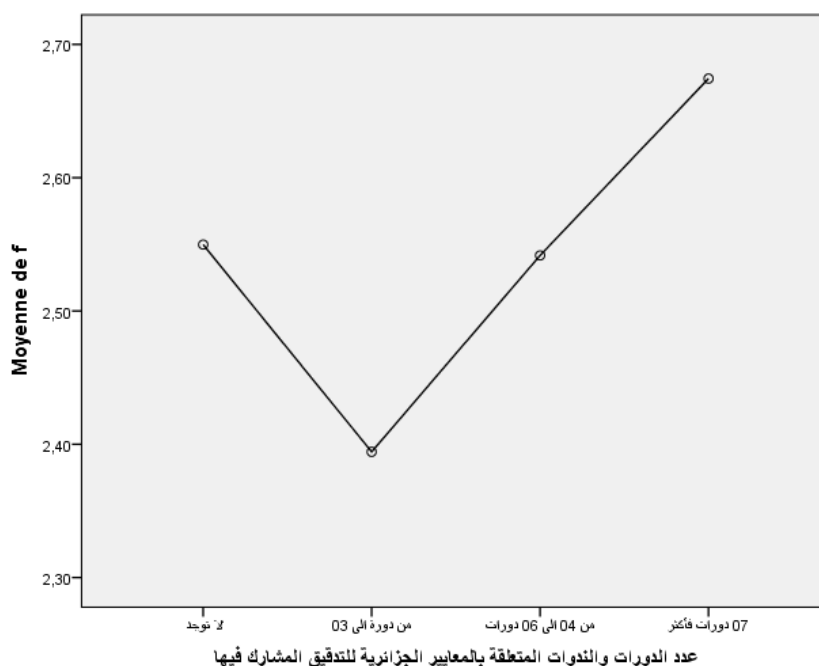
المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

الشكل رقم (10-4) اختبار الفروق حسب تكوين بالنسبة لتأثير عامل القوانين والتشريعات



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

الشكل رقم (11-4) اختبار الفروق حسب تكوين بالنسبة لتأثير العوامل الخارجية (العوامل مجتمعة)



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

الفرع الثاني: تحليل الفروق لتأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب الممارسة المهنية للتدقيق

يتم في هذا العنصر إجراء الاختبارات الخاصة المتعلقة بدرجة تأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بحسب الممارسة المهنية للتدقيق، وهذا لاختبار الفرضية المتعلقة بهذا المحدد، وبعد تحليل العناصر الفرعية المشكلة لمجال العوامل الخارجية (المعايير الجزائرية للتدقيق، والمؤسسة محل التدقيق، والمنظمات الوطنية والمهنية، والتشريعات والقوانين) وتأثيرها على التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق، نسعى لاختبار الفروق المتعلقة بدرجة تأثير العوامل الخارجية على التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق حسب ممارسة مهنة التدقيق لمعرفة مدى وجود فروق دالة إحصائية بين أفراد العينة في هذا المجال.

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للعوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لممارسة مهنة التدقيق.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية للعوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لممارسة مهنة التدقيق.

الجدول رقم (4-30): اختبار الفروق بين المتوسطات للعوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب ممارسة مهنة التدقيق

العناصر	قيمة t	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
بالنسبة لعامل المعايير الجزائرية للتدقيق	-0.302	89	0.763
بالنسبة لعامل المؤسسة محل التدقيق	0.936	89	0.352
بالنسبة لعامل المنظمات الوطنية والمهنية	1.045	89	0.299
بالنسبة لعامل التشريعات والقوانين	-1.816	89	0.073
بالنسبة للعوامل الخارجية	-0.094	89	0.926

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-30) أثر متغير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال نتائج اختبار T-TEST لدلالة الفروق بين العينات المستقلة عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) التي تبين بأن الفروق في درجة تأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق غير دالة على جميع الفقرات التي تضمنها هذا المجال، أي أنه لا توجد فروق في درجة تأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لمتغير ممارسة مهنة التدقيق، الاستثناء الوحيد هو عامل التشريعات والقوانين حيث أن الدلالة الإحصائية قريبة من 0.05 وتقدر بـ(0.073)، مما قد يشير إلى وجود تأثير طفيف أو أهمية نسبية لهذا العامل مقارنة بالعوامل الأخرى. وعليه نقبل فرضية العدم (H_0).

الفرع الثالث: تحليل الفروق لتأثير العوامل الخارجية على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية حسب إصدارات NAA

يتم في هذا العنصر إجراء الاختبارات الخاصة المتعلقة بدرجة تأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بحسب إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، وهذا لاختبار الفرضية المتعلقة بهذا المحدد، وبعد تحليل العناصر الفرعية المشكلة لمجال العوامل الخارجية (المعايير الجزائرية للتدقيق والمؤسسة محل التدقيق والمنظمات الوطنية والمهنية والتشريعات والقوانين) وتأثيرها على التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق، نسعى لاختبار الفروق المتعلقة بدرجة تأثير العوامل الخارجية على التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق حسب إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق لمعرفة مدى وجود فروق دالة إحصائية بين أفراد العينة في هذا المجال.

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لتأثير العوامل الخارجية ترجع لإصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية لتأثير العوامل الخارجية ترجع لإصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق.

الجدول رقم (4-31) : اختبار الفروق بين المتوسطات للعوامل الخارجية حسب إصدارات NAA

العناصر	قيمة t	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
بالنسبة لعامل المعايير الجزائرية للتدقيق	3.002	89	0.003
بالنسبة لعامل المؤسسة محل التدقيق	1.958	89	0.053
بالنسبة للمنظمات الوطنية والمهنية	3.094	89	0.003
بالنسبة لعامل التشريعات والقوانين	2.746	89	0.007
بالنسبة للعوامل الخارجية	3.540	89	0.001

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-31) أثر متغير إصدارات NAA في درجة تأثير العوامل الخارجية على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من خلال نتائج اختبار T-TEST لدلالة الفروق بين العينات المستقلة عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) التي تبين بأن الفروق في درجة تأثير العوامل الخارجية على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية دالة على جميع الفقرات التي تضمنها هذا المجال، أي أنه توجد فروق في درجة تأثير العوامل الخارجية على تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ترجع لمتغير إصدارات NAA ، وعليه نقبل الفرضية البديلة، و أن العناصر الفرعية تظهر بأن هناك فروق دالة إحصائية يمكن توضيحها كما يلي :

- عامل المعايير الجزائرية للتدقيق: قيمة t هي 3.002 مع دلالة إحصائية 0.003. بما أن الدلالة الإحصائية أقل من 0.05، نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة لهذا العامل؛ وجود دلالة إحصائية تشير إلى أن عامل المعايير لها تأثير كبير على تطبيق المعايير؛ هذا يمكن أن يعكس الاهتمام المستمر للمعايير لضمان فعاليتها وملاءمتها للبيئة الاقتصادية الحالية.

- عامل المؤسسة محل التدقيق: قيمة t هي 1.958 مع دلالة إحصائية 0.053 ؛ الدلالة الإحصائية أكبر من 0.05، لذا نقبل الفرضية الصفرية.

- عامل المنظمات الوطنية والمهنية: قيمة t هي 3.094 مع دلالة إحصائية 0.003. الدلالة الإحصائية أقل من 0.05، لذا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة لهذا العامل؛ وجود دلالة إحصائية يشير إلى أن المنظمات الوطنية والمهنية تلعب دوراً مهماً في تطبيق المعايير. هذا يمكن أن يعكس أهمية دعم هذه المنظمات لتحسين جودة التدقيق.

- عامل التشريعات والقوانين: قيمة t هي 2.746 مع دلالة إحصائية 0.007 وهذا يعني أن الدلالة الإحصائية أقل من 0.05، لذا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة لهذا العامل؛ وجود دلالة إحصائية يشير إلى أن التشريعات والقوانين لها تأثير كبير على تطبيق المعايير هذا يمكن أن يعكس أهمية وجود إطار قانوني قوي يدعم تطبيق المعايير.

بشكل عام تظهر قيمة t هي 3.540 مع دلالة إحصائية 0.001؛ مما يدل على أن الدلالة الإحصائية أقل من 0.05، لذا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

الجدول رقم (4-32): اختبار الفروق بين المتوسطات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب إصدارات NAA

المتوسط الحسابي	هل مارست مهنة المراجعة وفق المعايير الجزائرية وفق جميع الإصدارات	العوامل
2,6250	نعم	بالنسبة لعامل المعايير الجزائرية للتدقيق
2,3779	لا	
2,7240	نعم	بالنسبة للمنظمات الوطنية والمهنية
2,4593	لا	
2,6875	نعم	بالنسبة لعامل التشريعات والقوانين
2,3876	لا	
2,6263	نعم	بالنسبة للعوامل الخارجية
2,3687	لا	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

الفرع الرابع: تحليل الفروق للعوامل الخارجية حسب قطاع النشاط

يتم في هذا العنصر إجراء الاختبارات الخاصة المتعلقة بدرجة تأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بحسب قطاع النشاط، وهذا لاختبار الفرضية المتعلقة بهذا المحدد، وبعد تحليل العناصر الفرعية المشكلة لمجال العوامل الخارجية (المعايير الجزائرية للتدقيق والمؤسسة محل التدقيق والمنظمات الوطنية والمهنية والتشريعات والقوانين) وتأثيرها على التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق، نسعى لاختبار الفروق المتعلقة بدرجة تأثير العوامل الخارجية على التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق حسب قطاع النشاط لمعرفة هل هناك فروق دالة إحصائية بين أفراد العينة في هذا المجال.

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لتأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لقطاع النشاط.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية لتأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ترجع لقطاع النشاط.

الجدول رقم (4-33): اختبار الفروق بين المتوسطات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حسب قطاع النشاط

العناصر	قيمة f	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
بالنسبة لعامل المعايير الجزائرية للتدقيق	0,160	90	0,852
بالنسبة لعامل المؤسسة محل التدقيق	0,117	90	0,889
بالنسبة للمنظمات الوطنية والمهنية	0,114	90	0,893
بالنسبة لعامل التشريعات والقوانين	0,240	90	0,787
بالنسبة للعوامل الخارجية	0,088	90	0,916

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول رقم (4-33) أثر قطاع النشاط في درجة تأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، من خلال النتائج الخاصة بتحليل التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدلالة الفروق بين العينات عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) كالتالي:

حسب الجدول رقم (4-33) أن قيم F غير دالة إحصائياً على مستوى جميع عناصر العوامل الخارجية ، وعليه نقبل فرضية العدم، مما يعني بأنه لا توجد فروق بين محافظي الحسابات في درجة تأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق تبعاً لطبيعة قطاع النشاط ، بمعنى أن محافظي الحسابات محل الدراسة لا يختلف تأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير تبعاً لطبيعة القطاعات التي يمارسون فيها أعمالهم التدقيقية أي تؤثر بشكل غير متفاوت على جميع القطاعات؛ وهذا ما يعني أن المعايير يمكن تطبيقها بشكل موحد عبر مختلف القطاعات، كما أن طريقة شيفيه لا تظهر أي دلالة إحصائية بين القطاعات.

المبحث الرابع : قياس تأثير العوامل الداخلية والخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق: يتم في هذا المبحث دراسة تأثير مختلف العوامل الداخلية والخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من وجهة نظر محافظي الحسابات على مستوى ولايات الجنوب الشرقي، بالاعتماد على نموذج قياسي (نموذج الانحدار المتعدد) لتحليل طبيعة هذه العلاقة.

المطلب الأول: صلاحية نموذج الانحدار

قبل التطرق لنموذج القياس لا بد من التأكد من الاختبارات المتعلقة بالمشاكل القياسية التي تعترض نماذج القياس الاقتصادي، ويمكن تلخيص ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (4-34) نتائج ملخص النموذج

المصدر	معامل الارتباط R	معامل التحدد R ²	معامل التحديد المصحح R ²	خطأ التقدير	الإحصائيات المعدلة				ديرين ولتسون Durbin-watson
					معامل التحديد المعدل R ²	المعدلة F	درجة الحرية	F دلالة المعدلة	
النموذج	0,551 ^a	0.303	0.287	0.162	0.303	19.145	88	0.000	1.116

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

يتبين من خلال الجدول رقم (4-34) خلو النموذج المقدر من مشاكل القياس، حيث تظهر قيمة دويرين واتسون (1.116) وهي قريبة من 2، ويشير معامل التحديد المصحح إلى أن النموذج المقدر يفسر ما نسبته 28.7 بالمائة، كما يبين الجدول أيضا الإحصائيات المعدلة حيث بلغت قيمة 30.3 بمستوى دلالة 0.000، ما يعني وجود قدرة تفسيرية معتبرة للنموذج؛ وتجدد الإشارة إلى أن النموذج يتبع التوزيع الطبيعي، وهذا ما تمت الإشارة إليه سابقا في المبحث الأول من الفصل الثالث، وللتوضيح أكثر من صلاحية النموذج يبين الجدول التالي تحليل تباين خط الانحدار.

جدول رقم (4-35) نتائج تحليل تباين خط الانحدار للتأكد من صلاحية النموذج

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
الانحدار	1,011	2	0,506	19.145	0.000 ^b
الخطأ	2,324	88	0,026		
المجموع الكلي	3,336	90			

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

يتبين من الجدول (4-35) ثبات صلاحية النموذج لقياس العوامل الداخلية والخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من وجهة نظر محافظي الحسابات على مستوى ولايات الجنوب الشرقي، حيث بلغت قيمة F المحسوبة 19.145 بمستوى دلالة إحصائية 0.000 وهي اقل من (0.05).

المطلب الثاني: النموذج القياسي لتأثير العوامل الداخلية والخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

نحاول في هذا المطلب قياس تأثير العوامل الداخلية والخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من وجهة نظر محافظي الحسابات على مستوى ولايات الجنوب الشرقي، من خلال النموذج القياسي المطبق على العينة المدروسة كالتالي:

جدول رقم (4-36) تقدير معالم نموذج الانحدار لتأثير العوامل الداخلية والخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

المتغير X_1	A	الخطأ المعياري	قيم Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالية Sig
الثابت	1,841	0,159		11,563	0,000
العوامل الداخلية	0,218	0,059	0,357	3,675	0,000
العوامل الخارجية	0,157	0,051	0,301	3,102	0,003

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

لتحليل تأثير نظام NGBSS على محافظي الحسابات محل الدراسة، يتم الاعتماد على نموذج الانحدار البسيط وفقاً لطريقة المربعات الصغرى على الشكل التالي:

$$Y = a + b_1 X_1 + b_2 X_2 + e \dots (1)$$

حيث:

Y : المتغير التابع والمتمثل في المعايير الجزائرية للتدقيق؛

X_1 : المتغير المفسر والذي يمثل العوامل الداخلية.

X_2 : المتغير المفسر والذي يمثل العوامل الخارجية.

وتمثل كل من a و b_1 و b_2 و e المقدرات، وهي الحد الثابت، معامل المتغير المفسر الأول، معامل المتغير المفسر الثاني، وحد الخطأ على التوالي.

وبإدخال المتغيرات المستخدمة في الدراسة يكون تقدير معالم معادلة الانحدار كما هو موضح في الجدول رقم (4-35) كالتالي :

$$Y = 1.841 + 0.357X_1 + 0.301X_2 + e$$

المعايير الجزائرية للتدقيق = 1.841 + 0.357 العوامل الداخلية + 0.301 العوامل الخارجية

يتبين لنا من الجدول رقم (36-4) قيم اختبار (t) أن العوامل الداخلية لها تأثير على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث بلغت قيم (t) المحسوبة (3.675)، وهي قيم معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، كما أن العوامل الخارجية لها تأثير وهو أقل من العوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث بلغت قيم (t) المحسوبة (3.102)، ويتبين من خلال التقدير أن الملمات b_1 و b_2 موجبة ودالة إحصائية كونها دالة عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه العلاقة بين العوامل الداخلية والخارجية و تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق هي علاقة طردية وقوية. ولتعزيز نتائج الدراسة أكثر يمكن الاستعانة بنتائج مصفوفة الارتباط بين المتغيرين باستعمال معامل الارتباط بيرسون (R) وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (37-4) يوضح معامل ارتباط بين العوامل الداخلية والخارجية وتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

العوامل الخارجية	العوامل الداخلية	المعايير الجزائرية للتدقيق	
0,443	0,476	1,000	المعايير الجزائرية
0.000	0.000	0.000	للتدقيق
91	91	91	معامل بيرسون
			مستوى الدلالة
			المجموع الكلي
0,398	1,000	0,476	العوامل الداخلية
0.000	0.000	0.000	معامل بيرسون
91	91	91	مستوى الدلالة
			المجموع الكلي
1,000	0,398	0,443	العوامل الخارجية
0.000	0.000	0.000	معامل بيرسون
91	91	91	مستوى الدلالة
			المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول رقم (37-4) أن معامل الارتباط بيرسون بين العوامل الداخلية والخارجية والمعايير الجزائرية للتدقيق على التوالي يساوي 0.476 و 0.443 عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.01$) وهو موجب بمعنى طردي وقوي وهو ما يعزز نتائج النموذج القياسي للدراسة، أي أن كل زيادة في العوامل الداخلية والخارجية يؤدي الى تطبيق أحسن للمعايير الجزائرية للتدقيق، من وجهة نظر محافظي الحسابات على مستوى ولايات الجنوب الشرقي.

خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل التطرق الى النتائج المتوصل اليها من خلال الدراسة الميدانية وهذا بواسطة تحليل ومناقشتها والمتحصل عليها بواسطة أداة الدراسة الممثلة في أداة الاستبيان الموجهة الى محافظي الحسابات الناشطين بولايات الجنوب الشرقي الجزائري كعينة الدراسة بهدف الإجابة على الإشكالية الرئيسية؛ واختبار الفرضيات (قبولها او رفضها)، وهذا باستخدام أدوات إحصائية مختلفة بالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية SPSS.

كما حاولنا التعرف على تأثير كل عامل من العوامل المدروسة والتي صنفنا الى مجموعتين ممثلة في المجموعة الأولى العوامل الداخلية وتظم الكفاءة والتأهيل العلمي والخبرة المهنية والاستقلالية وفريق العمل واتعاب التدقيق؛ وإلى عوامل أخرى ممثلة في العوامل الخارجية وتظم خصائص المعايير الجزائرية في حد ذاتها والمؤسسة محل التدقيق والمنظمات المهنية والوطنية والقوانين والتشريعات؛ كما حاولنا معرفة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بمختلف إصداراتها. وتأثير العوامل الأربعة الممثلة في: التكوين، ممارسة المهنة، ممارسة المهنة وفق إصدارات NAA، قطاع النشاط الذي يدقق فيه المدقق.

وفي نهاية الفصل يمكن القول بأننا حاولنا تحقيق أهداف الدراسة كما قمنا باختبار الفرضيات؛ مع الإشارة الى ان نتائج الدراسة الحالية تتوافق مع الدراسات السابقة التي تدعو الى ضرورة الاهتمام بالمدقق (المراجع) وإلى الدور الذي تلعبه المنظمات المهنية للرفع من مستوى أداء مهمة التدقيق.

خاتمة



من خلال كل ما سبق ذكره في الفصول وفي نهاية هذا العمل سنحاول الإجابة على الإشكالية الرئيسية وذلك من خلال الإجابة على فرضيات الدراسة، و للإحاطة بكل جوانب الموضوع نقوم ببعض التقسيمات التي من شأنها تسهيل المتابعة والتأكد من صحة النتائج على النحو التالي:

أولاً- نتائج اختبار الفرضيات: تم اختبار الفرضيات في الدراسة الميدانية المتعلقة بدراسة تحليل العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، والنتائج فيما يلي:

- الفرضية الأولى:

- يتم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من طرف محافضي الحسابات بولايات الجنوب الشرقي الجزائري؛ ولا يختلف باختلاف كل من (تكوين؛ ممارسة المهنة؛ وفق إصدارات NAA؛ قطاع النشاط).

تشير نتائج التحليل أن المعايير الجزائرية للتدقيق تطبق من طرف أغلب محافضي الحسابات؛ مما يظهر كفاءة وتوفر شروط ممارسة مهنة التدقيق عند أغلب أفراد العينة المدروسة ؛ ولا يوجد فروق في تأثير العوامل الداخلية مهما كان تكوينهم وممارستهم للمهنة ؛ ومهما كان قطاع النشاط الذي يمارس فيه المدقق؛ ويتم تطبيقها بشكل موحد وفعل عبر مختلف القطاعات، مما يعكس مرونتها وقابليتها للتطبيق في سياقات متنوعة؛ ويختلف تطبيقها باختلاف ممارستهم لمهنة التدقيق عبر إصدارات NAA ، حيث أن المدققين الذين مارسوا المهنة وفق جميع الإصدارات أظهروا أعلى تطبيقاً مقارنة بمن لم يمارسوا المهنة وفق هذه الإصدارات ؛ وعليه فإنه يتم قبول الفرضية الأولى.

- الفرضية الثانية:

تؤثر العوامل التي تحت سيطرة المدقق (الداخلية) على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ؛ ولا يختلف باختلاف كل من (تكوين؛ ممارسة المهنة؛ وفق إصدارات NAA؛ قطاع النشاط).

تبين الدراسة ان العوامل الداخلية تؤثر على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من طرف اغلب محافضي الحسابات؛ مما يظهر كفاءة وتوفر شروط ممارسة مهنة التدقيق عند أغلب أفراد العينة المدروسة ؛ ولا يوجد فروق في تأثير العوامل الداخلية مهما كان وممارستهم للمهنة وممارستهم لمهنة التدقيق عبر إصدارات NAA ومهما كان قطاع النشاط الذي يمارس فيه المدقق؛ ويختلف بإخلاف تكوينهم بحيث توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المدققين الذين لم يلتحقوا بأي دورة تكوينية وأولئك الذين حصلوا على (1-3 دورات) وأولئك الذين حصلوا على (7 دورات فأكثر). مما يوضح هذا أن التكوين يؤثر على حجم أتعاب المدققين، بحيث أن المدققين الأكثر تأهيلاً وخبرة يمكنهم تقديم خدمات عالية الجودة وبالتالي امكانية الحصول على أتعاب أعلى ؛ وعليه فإنه يتم قبول الفرضية الثانية.

- الفرضية الثالثة:

تؤثر العوامل التي خارج سيطرة المدقق (الخارجية) على تطبيق معايير الجزائية للتدقيق ولا يختلف باختلاف كل من (تكوين؛ ممارسة المهنة؛ وفق إصدارات NAA؛ قطاع النشاط)

تبين الدراسة بأن الاتجاه العام لتأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق يقع ضمن درجة الموافقة، وهي اقل موافقة من تأثير العوامل الداخلية مما يشير إلى أهمية الإطار القانوني في توفير الغطاء لحماية المدققين في أداء مهامهم وتوفير الارشادات والنصوص التنظيمية المساعدة عند أغلب افراد العينة المدروسة ؛ ولا يوجد فروق في تأثير العوامل الخارجية مهما كان ممارستهم للمهنة ومهما كان قطاع النشاط الذي يمارس فيه المدقق اعماله التدقيقية ؛ ينما يختلف باختلاف تكوينهم حيث أن المدققين الذين حصلوا على تكوين متقدم (أكثر من 7 دورات) يظهرون التزاماً أكبر بتطبيق المعايير. كما أنه يوجد اختلاف ممارسة المهنة وفق إصدارات NAA بين افراد العينة حيث أن الإصدارات المختلفة للمعايير تعكس اختلافات في التطبيق؛ وعليه فانه يتم قبول الفرضية الثالثة.

ثانيا- نتائج الدراسة:

من خلال تطرقنا لموضوع الدراسة الحالية المتعلق بمعرفة العوامل المؤثرة على تطبيق معايير التدقيق من وجهة نظر محافضي الحسابات؛ وبعد التطرق الى كل من الجانب النظري والجانب التطبيقي، وبعد اختبار الفرضيات تم التوصل الى النتائج التالية:

- ❖ المعايير الجزائية للتدقيق تفتقر إلى دليل منهجي يوضح تطبيقها؛
- ❖ المعايير الدولية تتبناها منظمات مستقلة غير حكومية بينما المعايير الجزائية يشرف عليها مجلس المحاسبة الذي هو تحت وصاية وزارة المالية؛
- ❖ الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر لا تقوم بالدور الرقابي على تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق؛
- ❖ رغبة واضحة من محافضي الحسابات في إتمام الدراسات العليا (دكتوراه) في الآونة الأخيرة أكثر من السابق؛
- ❖ عدم تفاعل اغلب محافضي الحسابات مع الدراسات الاكاديمية وانطوائهم على عملهم.

وبهدف تسهيل متابعة نتائج المستخلصة من الدراسة الميدانية قمنا بتقسيمها الى ثلاث فروع أساسية ممثلة في محاور الدراسة (واقع تطبيق المعايير، العوامل الداخلية، العوامل الخارجية) على النحو التالي:

أ- **بخصوص واقع تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق:** والتي بدورها تنقسم الى أربعة إصدارات مشكلة الى المعايير الجزائية للتدقيق؛ وهي كما يلي:

- ❖ يعتبر كل من المعيار (اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق) الذي سجل أعلى نسبة تأثير؛ وجاء معيار (التصريحات الكتابية) اقل تأثيرا من المعيار السابق؛ بالنسبة للإصدار الاول؛

- ❖ يعتبر الإصدار الثاني الأكثر تأثيراً مقارنة بباقي الاصدارات، في معظم الفقرات؛ ويعتبر المعيارين الأكثر تأثيراً فيه المعيار رقم 700 (تأسيس رأي وتقرير التدقيق)، والمعيار رقم 300 (تخطيط تدقيق الكشوف المالية) على التوالي.
- ❖ يعتبر الإصدار الثالث أقل نسبة من سابقه وكانت أعلى نسبة تأثير بالنسبة للمعيار رقم 610 (استعمال أعمال المدقق الداخلي)؛
- ❖ يعد تطبيق الإصدار الرابع أقل من بقية الاصدارات_ وبلغ المعيار رقم 501 (العناصر المقنعة اعتبارات خاصة) أعلى نسبة تأثير بالمقارنة مع بقية المعايير المشكلة للإصدار.

ب -مختص العواول الداخلية:

- ❖ أن عامل الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي يلعب دوراً مهماً في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث أظهرت النتائج أن معرفة المدقق بالعلوم الأخرى سجلت أعلى نسبة تأثير ؛ مما يعكس أهمية توسيع المعارف الذاتية للمدقق لتعزيز أدائه المهني؛ كما أظهرت النتائج أن معرفة البيئة المحاسبية الجزائرية بما في ذلك القوانين والتشريعات والنظام المحاسبي، تؤثر بشكل كبير على تطبيق المعايير ؛ أما بالنسبة للتأهيل العلمي والذي كان معامل التأثير به ذو نسبة عالية ، مما يؤكد ضرورة امتلاك المدقق لمستوى تعليمي عالٍ وفهم دقيق للمتطلبات الفنية للمهنة، كما نصت عليه القوانين المنظمة لممارسة التدقيق في الجزائر، وبشكل عام يلقي عامل الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي إجماعاً شبه كامل من أفراد العينة على أهميته في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق؛
- ❖ أن عامل الخبرة المهنية يؤثر بشكل إيجابي على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ؛ وعلى مستوى النتائج الفرعية تبين أن معرفة مميزات قطاع النشاط تؤثر بشكل كبير على تطبيقها ، كما أظهرت النتائج أن التكوين المستمر للمدققين يلعب دوراً مهماً في تحسين الأداء المهني، بالإضافة إلى ذلك فإن المعرفة بالبيئة المحاسبية بما في ذلك القوانين والتشريعات المحلية تساهم في تسهيل تطبيق المعايير ، وبشكل عام يمكن القول بأن عامل الخبرة المهنية، سواء من حيث معرفة قطاع النشاط أو التكوين المستمر أو الإلمام بالبيئة المحاسبية، تعتبر عوامل مهمة في تطبيق المعايير بشكل فعال؛
- ❖ يظهر التحليل أن عامل الاستقلالية والموضوعية له تأثير إيجابي على التطبيق السليم للمعايير، ومع ذلك تحتل هذه العوامل الترتيب الخامس بين العوامل الداخلية، مما يشير إلى أن تأثيرها أقل نسبياً مقارنة بالعوامل الأخرى؛ وعلى الرغم من ذلك تبقى الاستقلالية والموضوعية عاملاً مهماً في ضمان التطبيق السليم للمعايير وإن كان بدرجة أقل من العوامل الأخرى؛

- ❖ أن عامل فريق العمل يؤثر بشكل إيجابي على التطبيق السليم لمعايير الجزائرية للتدقيق ؛ حيث تبين أن استيعاب أفراد فريق العمل لمسؤولياتهم ومهامهم التدقيقية يعد عاملاً حاسماً في التطبيق السليم للمعايير؛ كما أن كفاءة أفراد

الفريق تلعب دوراً مهماً في ضمان جودة عملية التدقيق؛ بالإضافة إلى أن الاختلافات المهنية بين أفراد الفريق تؤثر سلباً على جودة الخدمات المقدمة؛ وأن تنظيم العمل داخل الفريق يساهم في تحسين الفهم والتقييم؛

❖ أن عامل أتعاب المدقق يؤثر سلباً على تطبيق معايير التدقيق، حيث يؤدي تخفيض الأتعاب إلى محاولة المدققين استقطاب المزيد من العملاء، خاصة في بداية مسيرتهم المهنية، مما يقلل من جودة الخدمة؛ بالإضافة إلى ذلك، تميل بعض المؤسسات إلى اختيار مكاتب التدقيق ذات الأتعاب الأقل دون الاهتمام بجودة الخدمة، مما يعكس توجهها نحو تقليل التكاليف واعتبار تقرير المدقق إجراءً شكلياً؛ وباختصار يمكن القول أن تخفيض أتعاب المدقق وتفضيل المؤسسات للمكاتب ذات الأتعاب المنخفضة يعكسان أولوية تقليل التكاليف على جودة الخدمة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

ج- بخصوص العوامل الخارجية:

❖ أن خصائص المعايير الجزائرية للتدقيق تؤثر إيجابياً على تطبيقها؛ حيث يساهم توافقها مع المعايير الدولية، وملاءمتها للبيئة المحاسبية والتشريعات المحلية في تسهيل تطبيقها؛ كما أن قبول ممارسي المهنة لهذه المعايير يلعب دوراً في تفعيلها؛ بالإضافة إلى أن وضوح أهداف ومتطلبات المعايير الجزائرية يساعد على تطبيقها بشكل سليم؛

❖ أن العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق تؤثر بدرجات متفاوتة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق؛ حيث يلعب قطاع نشاط المؤسسة دوراً مهماً في تحديد مهام المدقق وتطبيق المعايير؛ في المقابل تبين أن نظام الرقابة الداخلية، وحجم المؤسسة، ومدة ارتباط المدقق بالمؤسسة لا تؤثر بشكل كبير على التطبيق السليم للمعايير؛

❖ أظهرت النتائج أن عامل المنظمات الوطنية والمهنية يؤثر إيجابياً على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق؛ حيث تساهم مشاركة الهيئات المهنية في إعداد مسودات المعايير، وفرض العقوبات على المخالفين، وتقديم دورات التأهيل والتدريب، في تعزيز الالتزام بتطبيق المعايير؛ بالإضافة إلى ذلك تلعب الإرشادات الدورية الصادرة عن الهيئات المشرفة على المهنة دور إيجابي في تهيئة معلومات المدققين وتحفيزهم على الالتزام بتطبيق المعايير بشكل سليم؛

❖ أن عامل التشريعات والقوانين يؤثر إيجابياً على التطبيق السليم لمعايير الجزائرية للتدقيق، حيث تساهم كفاية القوانين والتشريعات في تسهيل تطبيق المعايير، بينما قد تشكل أحياناً عائقاً بسبب صعوبة فهمها أو عدم الاطلاع الكافي عليها؛ بالإضافة إلى ذلك تعزز مواءمة القوانين مع متطلبات المعايير من أجل التطبيق السليم لها؛ وبشكل عام تلعب التشريعات دوراً محورياً في تطبيق المعايير من خلال توفير إطار قانوني مناسب ومواءمتها مع متطلبات المهنة.

توصيات الدراسة: من خلال النتائج المتوصل إليها والتي تم ذكرها فيما سبق يمكن إيجاز بعض التوصيات في شكل مقترحات على حد اعتقادنا يمكن ذكرها كما يلي:

- ✓ توفير دليل منهجي يوضح تفاصيل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، مع تقديم امثلة تطبيقية وارشادات تسهل عمل مزاولي المهنة في الجزائر؛
- ✓ إعادة النظر في استقلالية مهنة التدقيق التي لا تزال تحت هيمنة وزارة المالية، بالتقليل من التدخل الحكومي؛
- ✓ على الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر القيام بالدور الرقابي على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال متابعة عمل مزاولي المهنة وإقامة ملتقيات دورية في هذا الشأن وتشكيل لجنة مكلفة بالعمل الرقابي؛
- ✓ من الضروري منح امتيازات أوسع للمنظمات الوطنية والمهنية كونها تلعب دورًا محوريًا في تعزيز تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال مشاركتها في إعداد المعايير، فرض العقوبات، تقديم دورات التأهيل، وإصدار الإرشادات الدورية،
- ✓ العمل على تطوير قواعد السلوك المهني لدى محافظي الحسابات من خلال تطوير ذهنيته وبواسطة التثقيف من المبادرات التوعوية مما يؤدي الى تأدية واجبه المهني على الوجه المطلوب، وهذا بزيادة إقامة الملتقيات والندوات تحت اشراف الهيئات القائمة على المهنة والتي تحت على ذلك؛
- ✓ على السلطات القائمة بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق خاصة وأنها في بدايتها بأن يكون اصدار معايير جديدة يلقي قبولا لدى جميع الأطراف ذوي العلاقة باشتراك ممارسي المهنة في مشروع اعداد معيار جديد؛
- ✓ ضرورة قيام محافظي الحسابات بتطوير مهاراتهم في استعمال الحاسوب ونظم المعلومات الحديثة التي تساعد في نقل ونشر المعلومات التي تسرع في اداء المهام؛
- ✓ تشجيع السلطات لمزاولة المهنة في الولايات الجديدة من خلال منح امتيازات كتوفير مسكن وظيفي وتسهيلات التنقل لهم عبر كافة الوسائل المتاحة؛
- ✓ العمل على زيادة التأهيل العلمي والعملية لمحافظي الحسابات من خلال توفير برامج تدريبية مساعدة وإلزام المحافظين الحصول على المؤهلات والتكوين الضروري الذي يمكن من مواكبة التطورات المتعلقة بالمهنة؛
- ✓ تعزيز الوعي: التركيز على زيادة وعي المدققين بأهمية التصريحات الكتابية والأحداث اللاحقة لضمان تطبيق أكثر فعالية للمعايير، ومحاولة اعداد مدونة في مجال سلوكيات مهنة التدقيق؛
- ✓ تحسين أداء فريق العمل من خلال تدريبهم على العمل الجماعي وفتيات توزيع المهام وتقسيمها، ووضع اليات مراقبة وتقييم دورية؛
- ✓ اشراك ممارسي مهنة التدقيق في صياغة المعايير المستحدثة من خلال استطلاعات الرأي مثلا؛
- ✓ تفعيل نظام العقوبات على مخالفات متطلبات مزاولة المهنة؛
- ✓ اصدار تشريعات توفر الحماية القانونية لمحافظي الحسابات؛ وتبسيط القوانين لتسهيل فهمها وتطبيقها.

افاق الدراسة:

ان البحث في موضوع المعايير الجزائرية للتدقيق يعد حديثا نوعا ما بالنظر لكون إصدارها كان في البداية سنة 2016 ولحد الان يوجد 16 معيار جزائري للتدقيق؛ مما يعني امكانية اصدار معايير جزائرية أخرى ؛ وعليه فان مجال البحث مفتوح في مستقبل اصدار معايير جديدة؛ ويمكن ذكر بعض العناوين التي نراها مناسبة ومتاحة للبحث مستقبلا كما يلي:

- العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية من وجهة نظر ممارسي المهنة؛
- دراسة مقارنة بين المعايير الدولية والجزائرية للتدقيق واثار تطبيقها من وجهة نظر محافظي الحسابات؛
- تقييم كفاية المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين ممارسة المهنة من وجهة نظر ممارسي المهنة؛
- أثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين جودة تقارير ممارسي المهنة؛
- أثر البيئة المحاسبية على اداء محافظي الحسابات؛
- دور الهيئات المشرفة على التدقيق على تطبيق معايير التدقيق المحلية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

قائمة المصادر

والمراجع

☑ الكتب:

- 1- إبراهيم بختي؛ الدليل المنهجي في اعداد وتنظيم البحوث العلمية (المذكرات والاطروحات) 2006-2007
- 2- عبد الفتاح محمد الصحن. حسن احمد عبيد. شريفة علي حسن؛ أسس المراجعة الخارجية المكتب الجامعي الحديث الاسكندرية مصر 2007
- 3- الفين ارينز وجيمس لوبك المراجعة: مدخل متكامل ترجمة محمد محمد عبدالقادر الديسطي دار المريخ للنشر الرياض المملكة العربية السعودية 2002
- 4- ¹ احمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي ... أدلة ونتائج التدقيق، دار الصفاء للنشر، عمان الأردن، ط1، 2009
- 5- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار الميسرة للطباعة والنشر، عمان الأردن، 2006
- 6- السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل. المكتب الجامعي الحديث الاسكندرية مصر. ط1 2007
- 7- علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر،
- 8- محمد فضل سعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات ،دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ،ط1 ،عمان الأردن، 2009
- 9- خالد امين عبد الله، تدقيق الحسابات الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، ط1، القاهرة مصر، 2014
- 10- خالد راغب الخطيب التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية 2009 دار البداية، عمان الأردن، 2009

☑ البحوث والدراسات

- 11- شيماء خالدي، مسعود كسكس و عبد النور شنين تقييم واقع تطبيق معايير المراجعة الدولية من قبل ممارسي مهنة المراجعة في البيئة المحاسبية الجزائرية مجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية مجلد 05 العدد 01

- 12- نوح لبوز ومبارك بوعلاق تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات
مجلة إضافات اقتصادية مجلد 03 عدد 02 / 2019
- 13- ايمان خلايفية ورضا جاوحدو "التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير
التدقيق الجزائرية " مجلة معارف مجلد 14 عدد 01/2019
- 14- جميلة مروان ومحي الدين محمود عمر، القيمة المضافة لمعايير التدقيق الجزائرية في الوسط المهني للتدقيق
الخارجي في الجزائر، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، مجلد 06، العدد 02
- 15- فاتح طواف وفاطمة الزهراء رقايقية، "أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة
التدقيق الخارجي دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الشرق الجزائري" مجلة العلوم
الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية مجلد 13 عدد 03 / 2020
- 16- حابي احمد " افاق تبني المعايير الجزائرية للتدقيق دراسة استطلاعية لآراء محافظي الحسابات والخبراء
المحاسبين في الجزائر العاصمة " مجلة معهد العلوم الاقتصادية مجلد 24 عدد 01 / 2021
- 17- احمد حابي وعبد الرحمان جاب الله، دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تقليص فجوة توقعات التدقيق -
دراسة استطلاعية لآراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة، مجلة الاستراتيجية والتنمية المجلد
11 العدد 04 / 2021.
- 18- ابراهيم براهيممي ويوسف شرع، مدى التزام محافظ الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (دراسة
ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولايات الجنوب الجزائري)، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية المجلد
08 العدد 01/2024.
- 19- عبد الخالق البدران ،منذر جبار داغر،حسام الهاشمي، العوامل المؤثرة في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في
العراق، مجلة العراقية للعلوم الإدارية، مجلد 07، عدد 26 / 2010 .
- 20- السلطان جودت محمود احمد ، العوامل المؤثرة على تطبيق معايير التدقيق الداخلي لبيئة نظم المعلومات
دراسة حالة شركات المساهمة العامة الكويتية، أطروحة دكتوراه، جامعة ام درمان الإسلامية السودان، 2010
- 21- محمد إبراهيم النوايص، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي
الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، مجلد 02، عدد 03/2006.

- 22- مفروم برودي ومراكشي عبد الحميد، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافضي الحسابات في الجزائر دراسة ميدانية لعينة من محافضي الحسابات لولايات الجنوب الجزائري، مجلة المقرري للدراسات الاقتصادية والمالية، مجلد 03، عدد 2019/02 .
- 23- نورة محمدي و مفيدة بن عثمان، محددات جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في منطقة ورقلة، مجلة آداء المؤسسات الجزائرية، مجلد 10، عدد 2022/ 02
- 24- كاظم حسين، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد مجلة دراسات محاسبية ومالية 2013
- 25- محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من جهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية أيام 18-19 مايو 2010
- 26- معاذ طاهر صالح المقطري، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية المجلد 27 العدد الرابع
- 27- هاشم حسن حسين، تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة العراقية، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، المجلد 2008 العدد 16.
- 28- مصطفى فاضل كريم الخفاجي، فلسفة القانون عند سقراط، مجلة مركز بابل للدراسات الإنسانية، جامعة بابل، مجلد 06، العدد 02
- ☑ الاطروحات والرسائل الجامعية
- ☑
- 29- محمد زوبير ، دور التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة والعائد بالمؤسسات الاقتصادية بين معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية، أطروحة دكتوراه، 2021 ، جامعة غرداية
- 30- عويفات محمد العربي، استجابة محافضي الحسابات لتطبيق المعاينة الإحصائية بين بمعايير الجزائرية للتدقيق والدولية، أطروحة دكتوراه، 2021 ،جامعة غرداية.
- 31- بصري ريمة ،المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافضي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، 2020 ، جامعة الجزائر 03.
- 32- بملولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، أطروحة دكتوراه، 2017، جامعة سطيف.

33- عبير محمود ابو غيدا، العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة،

رسالة ماجستير، 2014، جامعة دمشق سوريا.

34- محمد إبراهيم النوايسة، قياس أثر بعض العوامل في جودة اداء مراقب الحسابات دراسة ميدانية على

مكاتب التدقيق في سلطنة عمان (الخبرة-التأهيل العلمي -طول الفترة-عدد ساعات التدقيق - الأتعاب -

درجة المنافسة)، رسالة ماجستير، 2006، جامعة دمشق الجمهورية العربية السورية.

35- باسم اللاذقاني، العوامل المؤثرة في جودة خدمة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في

سوريه ومدى أهمية تطبيق معايير إجراءات المواصفة iso 19011 لعام 2018-دراسة ميدانية-، رسالة

ماجستير، 2018 ، الجامعة الافتراضية السورية .

36- سماح أسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين

جامعة غزة مذكرة ماجستير 2.

37- احمد محمد صلاح الجلال، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي

الحسابات في الجمهورية اليمنية، اطروحة دكتوراه جامعة الجزائر 2009 ص 92

☑ التشريعات القانونية:

- الاورام

38- الأمر 69-107 المؤرخ بتاريخ 1969/12/31 الجريدة الرسمية العدد 110 المؤرخة في 31 ديسمبر

1969 قانون المالية لسنة 1970

39- الامر 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 الجريدة الرسمية 107 المؤرخة في 30 ديسمبر 1971 تنظيم

مهنة المحاسب والخبير المحاسب

40- الأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 الجريدة الرسمية عدد 101 المؤرخة في 19 ديسمبر

1975 القانون التجاري الجزائري المادة 716

41- الامر 75-35 في 29 افريل 1975 الجريدة الرسمية عدد 37 المؤرخة في 09مايو 1975 يتضمن الزام

تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة ابتداء من 1976/01/01

42- الامر 95-20 المؤرخ بتاريخ 1995/07/17 الجريدة الرسمية عدد 39 المؤرخة في 23 يوليو 1995

يتعلق بمجلس المحاسبة

43- الامر 05-05 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 الجريدة الرسمية عدد 52 يتضمن قانون المالية التكميلي

44- الامر 02-10 المؤرخ في 26/غشت/2010 الجريدة الرسمية عدد 50 يعدل ويتمم الامر 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة

- القوانين

45- القانون 05-80 المؤرخ في 01/03/1980 الجريدة الرسمية رقم 10 المؤرخة في 04 مارس 1980 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة

46- القانون 21-84 قانون المالية لسنة 1985 المؤرخ في 24/12/1984 الجريدة الرسمية عدد 72 المؤرخة في 31 ديسمبر 1984 تعيين مندوبي الحسابات المادة 196

47- القانون 01-88 المؤرخ بتاريخ 12/01/1988 الجريدة الرسمية عدد 02 المؤرخة في 13 يناير 1988 يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية

48- القانون 32-90 المؤرخ بتاريخ 04/12/1990 الجريدة الرسمية عدد 53 المؤرخة في 05 ديسمبر 1990 يتعلق بمجلس المحاسبة وسيه

49- القانون 08-91 المؤرخ بتاريخ 27 ابريل 1991 الجريدة الرسمية عدد 20 المؤرخة في 01 مايو 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المواد 9/10/11 المسؤولية الجزائية

50- القانون 01-10 المؤرخ في 29/06/2010 الجريدة الرسمية عدد 42 المؤرخة في 11/07/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

51- القانون 08-10 المؤرخ في 27/10/2010 الجريدة الرسمية عدد 66 المؤرخة في 03 نوفمبر 2010 الذي يعدل ويتمم الامر 95-20 والمتعلق بمجلس المحاسبة

- المراسيم

52- المرسوم 70-173 المؤرخ بتاريخ 16/11/1970 الجريدة الرسمية عدد 97 المؤرخة في 20 نوفمبر 1970 واجبات ومهمة مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية او شبه العمومية

53- المرسوم 72-84 المؤرخ في 18 ابريل 1972 الجريدة الرسمية عدد 33 المؤرخة في 25/04/1972 التكوين المهني للخبراء المحاسبين

- 54- المرسوم التنفيذي 96-318 المؤرخ بتاريخ 09/25/ الجريدة الرسمية عدد 56 المؤرخة في 1996/09/29 يتضمن احداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه
- 55- المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 الجريدة الرسمية عدد 24 المؤرخة في 17 ابريل 1996 يتضمن قانون اخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
- 56- المرسوم التنفيذي 96-431 المؤرخ في 30/11/1996 الجريدة الرسمية عدد 74 المؤرخة في 1996/12/01 يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية
- 57- المرسوم التنفيذي 97-457 المؤرخ في 01/12/1997 الجريدة الرسمية عدد 80 المؤرخة في 1997/12/07 يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون 91-08 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .
- 58- المرسوم التنفيذي 97-458 المؤرخ في 01/12/1997 الجريدة الرسمية عدد 80 المؤرخة في 1997/12/07 يعدل ويتمم المرسوم 92-20 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .
- 59- المرسوم التنفيذي 01-420 المؤرخ في 20/12/2001 الجريدة الرسمية عدد 80 المؤرخة في يتضمن القانون الاساسي .
- 60- المرسوم التنفيذي 01-421 المؤرخ في 20/12/2001 الجريدة الرسمية عدد 80 المؤرخة في 26 ديسمبر 2001 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي 92-20 ويتعلق بتحديد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.
- 61- المرسوم التنفيذي 01-351 المؤرخ في 10/11/2001 الجريدة الرسمية عدد 67 المؤرخة في 11 نوفمبر 2001 يتضمن تطبيق المادة 101 من القانون 99-11 ويتعلق بكيفيات مراقبة استعمال اعانة الدولة او الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات.
- 62- المرسوم التنفيذي 06-354 المؤرخ في 09/10/2006 الجريدة الرسمية عدد 64 المؤرخة في 11 اكتوبر 2006 يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى ش ذ م م .
- 63- المرسوم التنفيذي 10-02 المؤرخ في 26 غشت 2010 المتعلق بمجلس المحاسبة الهادف الى تميم الامر 95-20 الجريدة الرسمية عدد 50 الصادرة في 01/09/2010.
- 64- المرسوم التنفيذي 10-08 المؤرخ في 27/10/2006 المتضمن المصادقة على المرسوم التنفيذي السابق الجريدة الرسمية عدد 66 سنة 20210/11/03 .

- 65- المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 الجريدة الرسمية عدد 07 المؤرخة بتاريخ 02/02/2011 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه.
- 66- المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27/01/2011 الجريدة الرسمية عدد 07 المؤرخة بتاريخ 02/02/2011 تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وتنظيمه.
- 67- المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27/01/2011 الجريدة الرسمية عدد 07 المؤرخة بتاريخ 02/02/2011 تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وتنظيمه.
- 68- المرسوم التنفيذي 11-27 المؤرخ في 27/01/2011 الجريدة الرسمية عدد 07 المؤرخة بتاريخ 02/02/2011 تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وتنظيمه.
- 69- المرسوم التنفيذي 11-28 المؤرخ في 27/01/2011 الجريدة الرسمية عدد 07 المؤرخة بتاريخ 02/02/2011 تحديد اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.
- 70- المرسوم التنفيذي 11-29 المؤرخ في 27/01/2011 الجريدة الرسمية عدد 07 المؤرخة بتاريخ 02/02/2011 يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.
- 71- المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 27/01/2011 الجريدة الرسمية عدد 07 المؤرخة بتاريخ 02/02/2011 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 72- المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 27/01/2011 الجريدة الرسمية عدد 07 المؤرخة بتاريخ 02/02/2011 الشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد
- 73- المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 27/01/2011 الجريدة الرسمية عدد 07 المؤرخة بتاريخ 02/02/2011 يتعلق بتعيين محافظ الحسابات.
- 74- المرسوم التنفيذي 11-73 المؤرخ في 16/02/2011 الجريدة الرسمية عدد 11 المؤرخة بتاريخ 20/02/2011 يحدد كيفيات ممارسات المهمة التضامنية لمحافظ الحسابات.
- 75- المرسوم التنفيذي 11-74 المؤرخ في 16/02/2011 الجريدة الرسمية عدد 11 المؤرخة بتاريخ 20/02/2011 يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي لمهنة الخبير.

- 76- المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26/05/2011 الجريدة الرسمية عدد 11 المؤرخة بتاريخ 20/02/2011 يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي لمهنة الخبير .
- 77- المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 21/07/2012 انشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير ومحافظ الحسابات الجريدة الرسمية عدد 43 الصادرة في 25/07/2012 .
- 78- المرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 13/01/2012 الجريدة الرسمية عدد 30 الصادرة في 16/01/2013 يحدد درجة الأخطاء التدريبية المرتكبة من طرف الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم .

- القرارات:

- 79- القرار المؤرخ في 07/11/1994 يتعلق بنظام الأجور المطبق على محافظي الحسابات.
- 80- القرار المؤرخ في 28/03/1998 يتعلق بنشر نقابة الخبراء ومحافظي الحسابات.
- 81- القرار المؤرخ في 25 يوليو 2008 المتعلق بسلم اتعاب محافظ الحسابات الجريدة الرسمية عدد 47 .
- 82- القرار المؤرخ في 14 يوليو 2011 يتضمن تعيين ممثلي وزير المالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء والعرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- 83- القرار الصادر في 29/09/2013 تحديد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات الواجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية عدد 48 .
- 84- قرار مؤرخ في 24/06/2013 يتضمن محتوى تقارير محافظ الحسابات.
- 85- قرار مؤرخ في 12/06/2014 يحدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات الجريدة الرسمية عدد 24 بتاريخ 30/04/2014 .
- 86- القرارات الوزارية المتعلقة بالمعهد المتخصص لمهن الخبير ومحافظ الحسابات العدد 45 الجريدة الرسمية 30/07/2017.

- المقررات:

- 87- المقرر 103/SPM/94 في 02/02/1994 اجتهادات محافظ الحسابات
- 88- المقرر المؤرخ في 24/03/1999 يتعلق شروط ممارسة المهنة الجريدة الرسمية العدد 41 صادرة في 02/05/1999
- 89- المقرر المؤرخ في 13/05/2006 يعدل ويتمم القرار السابق المؤرخ في 24/03/1999 شروط الخبرة المهنية الجريدة الرسمية عدد 32 الصادرة بتاريخ 21/05/2006

90- المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 وزارة المالية يتعلق بالصدار الأول للمعايير الجزائرية للتدقيق

موقع www.cnc.dz

91- المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/16 وزارة المالية يتعلق بالصدار الثاني للمعايير الجزائرية للتدقيق

موقع www.cnc.dz

92- المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 وزارة المالية يتعلق بالصدار الثالث للمعايير الجزائرية للتدقيق

موقع: www.cnc.dz

93- المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 وزارة المالية يتعلق بالصدار الرابع للمعايير الجزائرية للتدقيق

موقع: www.cnc.dz

94- المقرر رقم 75 المؤرخ في 2023/03/15 يحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول للمصنف الوطني

للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2023

المراجع باللغة الأجنبية :

95- Meriem Benyoucef Hadjadj Zineb, 2019, **THE APPLICION OF THE ALGERIAN AUDITING STANDARDS IN THE PERFORMANCE OF THE AUDIT FUNCTION OF COMPANIES** journal of Economics and Development Volume10 N02

96- Atef Aqeel Al-Bawab **The Factors which Affect on The choice of The External Auditor in Jordanian Banks from The perspective of The External Auditor in Jordan (An Empirical Study)** International Journal of Humanities and Social Science Vol. 2 No. 6 March 2012

97- Hudiwinarsih Gunasti . **Auditors Experience Competency Independency and their as the Influential Factors in Professionalism.** Journal of economics. Business and accountancy Ventura volume 13 no.03 2010

98- Nabil Ahmad M. SENAN **Factors Affecting the Independence of External Auditors: A Study of Local Audit Firms in Saudi Arabia** International Journal of Economic Perspectives, 2017, Volume 11, Issue 2,

الملاحق





وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم مالية ومحاسبية
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

إستماره الاستبيان

السيدات والسادة محافظي الحسابات
تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لأطروحة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق ومراقبة التسيير الموسومة بعنوان : العوامل المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في البيئة المحاسبية الجزائرية على محافظي الحسابات (دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولايات الجنوب الشرقي) , نرجو منكم أن تسهموا في هذا البحث العلمي من خلال إجاباتكم على أسئلة الاستبيان وهذا بقراءة العبارات ووضع إشارة (X) بما ترونه مناسبة وستحظى إجاباتكم بالسرية ولا تستخدم إلا لأغراض علمية , مشكورين مسبقا على حسن تعاونكم وجزاكم الله خيرا.

ط.د: عمر الهلة البريد الالكتروني: hla.omar@univ-ghardaia.dz
omar.hla82@gmail.com

الهاتف: 0655448341

معلومات توضيحية:

المعايير الجزائرية للتدقيق: هي تلك المعايير التي أصدرتها الجزائر ابتداء من سنة 2016 عبر أربع مراحل (إصدارات) والبالغ عددها حاليا 16 معيار محلي لممارسي مهنة التدقيق.

العوامل المؤثرة: هناك جملة من العوامل التي يمكن أن تؤثر على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق وتختلف من مدقق لآخر كل حسب رأيه (وجهة نظره) وظروفه، والمراد التعرف عليه في هذه الدراسة التأثير السلبي أو الإيجابي على حد سواء.

NAA: المعايير الجزائرية للتدقيق.

القسم الأول: المعلومات الشخصية:

العمر: 30 سنة فأقل
 أكثر من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة
 من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة
 50 سنة فأكثر

المؤهل العلمي: ليسانس
 ماستر
 دكتوراه
 شهادة أخرى (أذكرها)

الخبرة: 05 سنوات فأقل
 أكثر من 05 سنة إلى أقل من 10 سنوات
 من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة
 من 15 سنة فأكثر

- كم عدد الدورات والندوات المتعلقة بـ NAA التي شاركت فيها:

لا توجد ☐ من دورة الى 03 ☐ من 04 الى 06 دورات ☐ 07 دورات فأكثر ☐

- هل سبق وأن مارست مهنة محافظ الحسابات من قبل:

نعم ☐ لا ☐

- هل مارست مهنة المراجعة وفق naa في جميع الإصدارات:

نعم ☐ لا ☐

- تمارس مهنة محافظ الحسابات في القطاع:

الإنتاجي ☐

التجاري ☐

الخدمي ☐

ملاحظة: إذا قمت بممارسة المهنة في أكثر من قطاع فالإجابة تكون على الأسئلة الموائية حسب كل قطاع على حدي، وإذا قمت بممارسة المهنة في قطاع واحد فالإجابة تكون على أسئلة القطاع الذي مارست فيه المهنة فقط دون بقية القطاعات.

يتم الإجابة على الأسئلة أدناه باعتبار ممارستك لمهنة التدقيق في المؤسسات الإنتاجية

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

اسم المعيار	الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
أولاً: بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول					
اتفاق حول احكام مهمة التدقيق	01	تسعى إلى معرفة وتدوين الشروط المسبقة لمهمة التدقيق			
	02	تعرف كل ما يتعلق بمهمة التدقيق وكيفية التعامل مع تعديل أحكام المهمة الأساسية			
	03	تطبق معيار اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
التأكيدات الخارجية	04	تدرك الجهات المعنية بتقديم التأكيدات والأدلة المثبتة وكيفية التعامل معها			
	05	تطبق معيار التأكيدات الخارجية في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
الاحداث اللاحقة	06	تعرف كافة الأحداث اللاحقة وتعرف كيفية التعامل معها			
	07	تطبق معيار الأحداث اللاحقة في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
التصريحات الكتابية	08	تطالب بتصريحات كتابية من المبررين المعنيين وتعرف كيفية التعامل معها			
	09	تطبق معيار التصريحات الكتابية في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
ثانياً: بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول					
تخطيط تدقيق الكشف المالية	10	تخطط لعملية التدقيق			
	11	تطبق معيار تخطيط تدقيق الكشف المالية في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
العناصر المقنعة	12	تعرف كيفية الحصول على العناصر المقنعة وكيفية التعامل معها			
	13	تطبق معيار العناصر المقنعة في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
مهام التدقيق الأولية	14	تعرف الأرصدة الافتتاحية والطرق المحاسبية المطبقة وتطلع على تقرير المدقق السابق			
	15	تطبق معيار الأرصدة الافتتاحية في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
تأسيس رأي وتقرير التدقيق	16	تستطيع تأسيس رأي صريح حول الكشف المالية المدققة			
	17	تقوم بإعداد تقرير كتابي وفق نموذج متعارف عليه			
	18	تطبق معيار تأسيس رأي حول الكشف المالية في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
ثالثاً: بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول					
الإجراءات التحليلية	19	تعرف استعمال الإجراءات التحليلية			
	20	تطبق معيار الإجراءات التحليلية في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
استمرارية الاستغلال	21	تدرك تحقيق فرضية استمرار النشاط من طرف الإدارة			
	22	تطبق معيار استمرارية الاستغلال في مهمة التدقيق الموكلة لكم			

			تحسن استعمال أعمال المدققين الداخليين	23	استعمال
			تطبيق معيار استعمال أعمال المدققين الداخليين في مهمة التدقيق الموكلة لكم	24	اعمال المدقق الداخلي
			تعرف كيف تستعمل عمل خبير	25	استخدام
			تطبق معيار استخدام أعمال خبير في مهمة التدقيق الموكلة لكم	26	عمل الخبير
رابعاً: بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول					
			تعرف الحصول على الوثائق وتستطيع المحافظة عليها وتحسن استخدامها	27	وثائق
			تطبق معيار وثائق التدقيق في مهمة التدقيق الموكلة لكم	28	التدقيق
			تعرف العناصر المقتنعة المتعلقة بالمخزونات وقضايا المنازعات ومعلومات عن قطاع النشاط	29	العناصر
			تطبق معيار العناصر المقتنعة - اعتبارات خاصة في مهمة التدقيق الموكلة لكم	30	المقتنعة اعتبارات خاصة
			تعرف اختيار العينات التي تساعد على الحصول على أدلة إثبات	31	السبر في
			تطبق معيار السبر في التدقيق في مهمة التدقيق الموكلة لكم	32	التدقيق
			تعرف جمع العناصر المقتنعة للتحقق من التقديرات المحاسبية	33	تدقيق
			تطبق معيار تدقيق التقديرات المحاسبية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	34	التقديرات المحاسبية

المحور الثاني: العوامل الذاتية (تحت سيطرة المدقق) المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق:

اسم العامل	الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
الكفاءة	35	تطبيق naa يتطلب من المدقق معرفة كافية بالبيئة المحاسبية الجزائرية			
المهنية	36	تطبيق naa يستدعي معرفة علوم أخرى كالعلوم القانونية والإدارية			
والتأهيل العلمي	37	يعتبر كل مدقق مؤهل وقادر على تطبيق naa.			
الخبرة المهنية	38	تساعد الخبرات المكتسبة حول البيئة المحاسبية الجزائرية على تطبيق naa.			
	39	تساعد المعارف المكتسبة للمدقق حول المؤسسة وقطاع نشاطها على تطبيق naa			
	40	التكوين يكسب المدقق الخبرة الكافية التي تساعد على تطبيق naa.			
الاستقلالية والموضوعية	41	يتطلب تطبيق naa بشكل سليم عدم وجود علاقة شخصية بين المدقق والإدارة			
	42	يتطلب تطبيق naa عدم وجود علاقة مالية بين الإدارة والمدقق			
	43	يتطلب تطبيق naa عدم تقديم المدقق للخدمات الإدارية والاستشارية للمؤسسة.			
	44	يتطلب تطبيق naa بشكل سليم وضع معيار لحل الاختلافات المهنية لأعضاء فريق			

			التدقيق		
			يتطلب تطبيق naa بشكل سليم تنظيم العمل وتحديد المهام والمسؤوليات	45	
			يتطلب تطبيق naa من رئيس الفريق التأكد من التزام فريقه بمعرفة وفهم مسؤوليتهم المهنية	46	فريق العمل
			يتطلب تطبيق naa الاستعانة بمدققين ذوي كفاءة (تعدد المدققين في المكتب)	47	
			يؤثر تخفيض المدقق لآتباعه سلبا على تطبيق naa.	48	اتعاب
			تلجأ المؤسسات إلى المدقق الذي يتقاضى أتعاب اقل دون النظر إلى جودة الخدمة	49	المدقق

المحور الثالث: العوامل الخارجية (خارج عن سيطرة المدقق) المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

اسم العامل	الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
المعايير	50	المعايير الجزائرية للتدقيق (naa) واضحة وقابلة للتطبيق.			
الجزائرية	51	تتلاءم المعايير الجزائرية (naa) مع البيئة المحاسبية الجزائرية.			
للتدقيق	52	تلقى المعايير الجزائرية للتدقيق (naa) قبولا عند محافضي الحسابات.			
	53	تتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق (naa) مع المعايير الدولية للتدقيق.			
المؤسسة	54	يتطلب تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حجم صغير أو متوسط للشركة			
محل	55	يؤدي طول مدة ارتباط الشركة بالمدقق (أكثر من عهدة) إلى تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل غير سليم			
التدقيق	56	يساهم قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للشركة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.			
	57	يؤثر قطاع نشاط الشركة على التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق			
المنظمات	58	يتم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لتجنب العقوبات التي تفرضها المنظمات المهنية			
الوطنية	59	يتم الالتحاق بدورات التأهيل وتحسين المستوى استجابة لطلب الهيئات المشرفة على المهنة			
والمهنية	60	تساعد الإرشادات الدورية للهيئات المشرفة على المهنة في التطبيق السليم لـ naa			
التشريعات	61	تساهم مشاركة هيئات المدققين في إعداد مسودات إصدار naa على التطبيق السليم لها			
والقوانين	62	التشريعات والقوانين كافية للتطبيق السليم naa			
	63	التشريعات والقوانين تساعد على التطبيق السليم naa			
	64	التشريعات والقوانين لا تشكل عائق على التطبيق السليم naa			

إذا كانت هناك عوامل أخرى تؤثر على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق أذكرها:

.....

.....

يتم الإجابة على الأسئلة أدناه باعتبار ممارستك لمهنة التدقيق في المؤسسات التجارية

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

اسم المعيار	الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
أولاً: بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول					
اتفاق حول	01	تسعى إلى معرفة وتدوين الشروط المسبقة لمهمة التدقيق			
احكام مهمة التدقيق	02	تعرف كل ما يتعلق بمهمة التدقيق وكيفية التعامل مع تعديل أحكام المهمة الأساسية			
	03	تطبق معيار اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
التأكدات الخارجية	04	تدرك الجهات المعنية بتقديم التأكيدات والأدلة المثبتة وكيفية التعامل معها			
	05	تطبق معيار التأكيدات الخارجية في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
الاحداث اللاحقة	06	تعرف كافة الأحداث اللاحقة وتعرف كيفية التعامل معها			
	07	تطبق معيار الأحداث اللاحقة في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
التصريحات الكتابية	08	تطالب بتصريحات كتابية من المسيرين المعنيين وتعرف كيفية التعامل معها			
	09	تطبق معيار التصريحات الكتابية في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
ثانياً: بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول					
تخطيط تدقيق	10	تخطط لعملية التدقيق			
الكشوف المالية	11	تطبق معيار تخطيط تدقيق الكشوف المالية في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
	12	تعرف كيفية الحصول على العناصر المقنعة وكيفية التعامل معها			
العناصر المقنعة	13	تطبق معيار العناصر المقنعة في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
	14	تعرف الأرصدة الافتتاحية والطرق المحاسبية المطبقة وتطلع على تقرير المدقق السابق			
مهام التدقيق الأولية	15	تطبق معيار الأرصدة الافتتاحية في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
	16	تستطيع تأسيس رأي صريح حول الكشوف المالية المدققة			
تأسيس رأي وتقرير التدقيق	17	تقوم بإعداد تقرير كتابي وفق نموذج متعارف عليه			
	18	تطبق معيار تأسيس رأي حول الكشوف المالية في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
ثالثاً: بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول					
الإجراءات التحليلية	19	تعرف استعمال الإجراءات التحليلية			
	20	تطبق معيار الإجراءات التحليلية في مهمة التدقيق الموكلة لكم			
استمرارية الاستغلال	21	تدرك تحقيق فرضية استمرار النشاط من طرف الإدارة			
	22	تطبق معيار استمرارية الاستغلال في مهمة التدقيق الموكلة لكم			

			تحسن استعمال أعمال المدققين الداخليين	23	استعمال
			تطبيق معيار استعمال أعمال المدققين الداخليين في مهمة التدقيق الموكلة لكم	24	اعمال المدقق الداخلي
			تعرف كيف تستعمل عمل خبير	25	استخدام
			تطبق معيار استخدام أعمال خبير في مهمة التدقيق الموكلة لكم	26	عمل الخبير
رابعاً: بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول					
			تعرف الحصول على الوثائق وتستطيع المحافظة عليها وتحسن استخدامها	27	وثائق
			تطبق معيار وثائق التدقيق في مهمة التدقيق الموكلة لكم	28	التدقيق
			تعرف العناصر المقتنعة المتعلقة بالمخزونات وقضايا المنازعات ومعلومات عن قطاع النشاط	29	العناصر
			تطبق معيار العناصر المقتنعة - اعتبارات خاصة في مهمة التدقيق الموكلة لكم	30	المقتنعة اعتبارات خاصة
			تعرف اختيار العينات التي تساعد على الحصول على أدلة إثبات	31	السبر في
			تطبق معيار السبر في التدقيق في مهمة التدقيق الموكلة لكم	32	التدقيق
			تعرف جمع العناصر المقتنعة للتحقق من التقديرات المحاسبية	33	تدقيق
			تطبق معيار تدقيق التقديرات المحاسبية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	34	التقديرات المحاسبية

المحور الثاني: العوامل الذاتية (تحت سيطرة المدقق) المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق:

اسم العامل	الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
الكفاءة	35	تطبيق naa يتطلب من المدقق معرفة كافية بالبيئة المحاسبية الجزائرية			
المهنية	36	تطبيق naa يستدعي معرفة علوم أخرى كالعلوم القانونية والإدارية			
والتأهيل العلمي	37	يعتبر كل مدقق مؤهل وقادر على تطبيق naa.			
الخبرة المهنية	38	تساعد الخبرات المكتسبة حول البيئة المحاسبية الجزائرية على تطبيق naa.			
	39	تساعد المعارف المكتسبة للمدقق حول المؤسسة وقطاع نشاطها على تطبيق naa			
	40	التكوين يكسب المدقق الخبرة الكافية التي تساعد على تطبيق naa.			
الاستقلالية والموضوعية	41	يتطلب تطبيق naa بشكل سليم عدم وجود علاقة شخصية بين المدقق والإدارة			
	42	يتطلب تطبيق naa عدم وجود علاقة مالية بين الإدارة والمدقق			
	43	يتطلب تطبيق naa عدم تقديم المدقق للخدمات الإدارية والاستشارية للمؤسسة.			
	44	يتطلب تطبيق naa بشكل سليم وضع معيار لحل الاختلافات المهنية لأعضاء فريق التدقيق			
	45	يتطلب تطبيق naa بشكل سليم تنظيم العمل وتحديد المهام والمسؤوليات			

46	يتطلب تطبيق naa من رئيس الفريق التأكد من التزام فريقه بمعرفة وفهم مسؤوليتهم المهنية	فريق العمل
47	يتطلب تطبيق naa الاستعانة بمدققين ذوي كفاءة (تعدد المدققين في المكتب)	
48	يؤثر تخفيض المدقق لأتعابه سلبا على تطبيق naa.	اتعاب
49	تلجأ المؤسسات إلى المدقق الذي يتقاضى أتعاب اقل دون النظر إلى جودة الخدمة	المدقق

المحور الثالث: العوامل الخارجية (خارج عن سيطرة المدقق) المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

اسم العامل	الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
المعايير	50	المعايير الجزائرية للتدقيق (naa) واضحة وقابلة للتطبيق.			
الجزائرية	51	تتلاءم المعايير الجزائرية (naa) مع البيئة المحاسبية الجزائرية.			
للتدقيق	52	تلقى المعايير الجزائرية للتدقيق (naa) قبولا عند محافضي الحسابات.			
	53	تتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق (naa) مع المعايير الدولية للتدقيق.			
المؤسسة	54	يتطلب تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حجم صغير أو متوسط للشركة			
محل	55	يؤدي طول مدة ارتباط الشركة بالمدقق (أكثر من عهدة) إلى تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل غير سليم			
التدقيق	56	يساهم قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للشركة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.			
	57	يؤثر قطاع نشاط الشركة على التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق			
المنظمات	58	يتم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لتجنب العقوبات التي تفرضها المنظمات المهنية			
الوطنية	59	يتم الالتحاق بدورات التأهيل وتحسين المستوى استجابة لطلب الهيئات المشرفة على المهنة			
والمهنية	60	تساعد الإرشادات الدورية للهيئات المشرفة على المهنة في التطبيق السليم لـ naa			
التشريعات	61	تساهم مشاركة هيئات المدققين في إعداد مسودات إصدار naa على التطبيق السليم لها			
والقوانين	62	التشريعات والقوانين كافية للتطبيق السليم naa			
	63	التشريعات والقوانين تساعد على التطبيق السليم naa			
	64	التشريعات والقوانين لا تشكل عائق على التطبيق السليم naa			

إذا كانت هناك عوامل أخرى تؤثر على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق أذكرها:

.....

.....

.....

.....

يتم الإجابة على الأسئلة أدناه باعتبار ممارستك لمهنة التدقيق في المؤسسات الخدمية

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

اسم المعيار	الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
أولاً: بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول					
اتفاق حول	01	تسعى إلى معرفة وتدوين الشروط المسبقة لمهمة التدقيق			
احكام مهمة التدقيق	02	تعرف كل ما يتعلق بمهمة التدقيق وكيفية التعامل مع تعديل أحكام المهمة الأساسية			
	03	تطبق معيار اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في مهمة التدقيق المؤكدة لكم			
التأكدات الخارجية	04	تدرك الجهات المعنية بتقديم التأكيدات والأدلة المثبتة وكيفية التعامل معها			
	05	تطبق معيار التأكيدات الخارجية في مهمة التدقيق المؤكدة لكم			
الاحداث اللاحقة	06	تعرف كافة الأحداث اللاحقة وتعرف كيفية التعامل معها			
	07	تطبق معيار الأحداث اللاحقة في مهمة التدقيق المؤكدة لكم			
التصريحات الكتابية	08	تطالب بتصريحات كتابية من المبررين المعنيين وتعرف كيفية التعامل معها			
	09	تطبق معيار التصريحات الكتابية في مهمة التدقيق المؤكدة لكم			
ثانياً: بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول					
تخطيط تدقيق	10	تخطط لعملية التدقيق			
الكشوف المالية	11	تطبق معيار تخطيط تدقيق الكشوف المالية في مهمة التدقيق المؤكدة لكم			
	12	تعرف كيفية الحصول على العناصر المقنعة وكيفية التعامل معها			
العناصر المقنعة	13	تطبق معيار العناصر المقنعة في مهمة التدقيق المؤكدة لكم			
	14	تعرف الأرصدة الافتتاحية والطرق المحاسبية المطبقة وتطلع على تقرير المدقق السابق			
مهام التدقيق الأولية	15	تطبق معيار الأرصدة الافتتاحية في مهمة التدقيق المؤكدة لكم			
	16	تستطيع تأسيس رأي صريح حول الكشوف المالية المدققة			
وتقرير التدقيق	17	تقوم بإعداد تقرير كتابي وفق نموذج متعارف عليه			
	18	تطبق معيار تأسيس رأي حول الكشوف المالية في مهمة التدقيق المؤكدة لكم			
ثالثاً: بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول					
الإجراءات التحليلية	19	تعرف استعمال الإجراءات التحليلية			
	20	تطبق معيار الإجراءات التحليلية في مهمة التدقيق المؤكدة لكم			
استمرارية الاستغلال	21	تدرك تحقيق فرضية استمرار النشاط من طرف الإدارة			
	22	تطبق معيار استمرارية الاستغلال في مهمة التدقيق المؤكدة لكم			
استعمال	23	تحسن استعمال أعمال المدققين الداخليين			

			تطبق معيار استعمال أعمال المدققين الداخليين في مهمة التدقيق الموكلة لكم	24	اعمال المدقق الداخلي
			تعرف كيف تستعمل عمل خبير	25	استخدام
			تطبق معيار استخدام أعمال خبير في مهمة التدقيق الموكلة لكم	26	عمل الخبير
رابعا: بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق المتعلقة بالإصدار الأول					
			تعرف الحصول على الوثائق وتستطيع المحافظة عليها وتحسن استخدامها	27	وثائق
			تطبق معيار وثائق التدقيق في مهمة التدقيق الموكلة لكم	28	التدقيق
			تعرف العناصر المقنعة المتعلقة بالمخزونات وقضايا المنازعات ومعلومات عن قطاع النشاط	29	العناصر
			تطبق معيار العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة في مهمة التدقيق الموكلة لكم	30	المقنعة اعتبارات خاصة
			تعرف اختيار العينات التي تساعد على الحصول على أدلة إثبات	31	السبر في
			تطبق معيار السبر في التدقيق في مهمة التدقيق الموكلة لكم	32	التدقيق
			تعرف جمع العناصر المقنعة للتحقق من التقديرات المحاسبية	33	تدقيق
			تطبق معيار تدقيق التقديرات المحاسبية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	34	التقديرات المحاسبية

المحور الثاني: العوامل الذاتية (تحت سيطرة المدقق) المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق:

اسم العامل	الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
الكفاءة	35	تطبيق naa يتطلب من المدقق معرفة كافية بالبيئة المحاسبية الجزائرية			
المهنية	36	تطبيق naa يستدعي معرفة علوم أخرى كالعلوم القانونية والإدارية			
والتأهيل العلمي	37	يعتبر كل مدقق مؤهل وقادر على تطبيق naa.			
الخبرة المهنية	38	تساعد الخبرات المكتسبة حول البيئة المحاسبية الجزائرية على تطبيق naa.			
	39	تساعد المعارف المكتسبة للمدقق حول المؤسسة وقطاع نشاطها على تطبيق naa			
	40	التكوين يكسب المدقق الخبرة الكافية التي تساعد على تطبيق naa.			
الاستقلالية	41	يتطلب تطبيق naa بشكل سليم عدم وجود علاقة شخصية بين المدقق والإدارة			
والموضوعية	42	يتطلب تطبيق naa عدم وجود علاقة مالية بين الإدارة والمدقق			
	43	يتطلب تطبيق naa عدم تقديم المدقق للخدمات الإدارية والاستشارية للمؤسسة.			
فريق العمل	44	يتطلب تطبيق naa بشكل سليم وضع معيار لحل الاختلافات المهنية لأعضاء فريق التدقيق			
	45	يتطلب تطبيق naa بشكل سليم تنظيم العمل وتحديد المهام والمسؤوليات			
	46	يتطلب تطبيق naa من رئيس الفريق التأكد من التزام فريقه بمعرفة وفهم مسؤوليتهم المهنية			
	47	يتطلب تطبيق naa الاستعانة بمدققين ذوي كفاءة (تعدد المدققين في المكتب)			

			يؤثر تخفيض المدقق لأتعايه سلبا على تطبيق naa.	48	اتعاب
			تلجأ المؤسسات إلى المدقق الذي يتقاضى أتعاب اقل دون النظر إلى جودة الخدمة	49	المدقق

المحور الثالث: العوامل الخارجية (خارج عن سيطرة المدقق) المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق:

اسم العامل	الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
المعايير	50	المعايير الجزائرية للتدقيق (naa) واضحة وقابلة للتطبيق.			
الجزائرية	51	تتلاءم المعايير الجزائرية (naa) مع البيئة المحاسبية الجزائرية.			
للتدقيق	52	تلقى المعايير الجزائرية للتدقيق (naa) قبولا عند محافظي الحسابات.			
	53	تتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق (naa) مع المعايير الدولية للتدقيق.			
المؤسسة	54	يتطلب تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حجم صغير أو متوسط للشركة			
محل	55	يؤدي طول مدة ارتباط الشركة بالمدقق (أكثر من عهدة) إلى تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل غير سليم			
التدقيق	56	يساهم قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للشركة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.			
	57	يؤثر قطاع نشاط الشركة على التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق			
المنظمات	58	يتم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لتجنب العقوبات التي تفرضها المنظمات المهنية			
الوطنية	59	يتم الالتحاق بدورات التأهيل وتحسين المستوى استجابة لطلب الهيئات المشرفة على المهنة			
والمهنية	60	تساعد الإرشادات الدورية للهيئات المشرفة على المهنة في التطبيق السليم لـ naa			
	61	تساهم مشاركة هيئات المدققين في إعداد مسودات إصدار naa على التطبيق السليم لها			
التشريعات	62	التشريعات والقوانين كافية للتطبيق السليم naa			
والقوانين	63	التشريعات والقوانين تساعد على التطبيق السليم naa			
	64	التشريعات والقوانين لا تشكل عائق على التطبيق السليم naa			

إذا كانت هناك عوامل أخرى تؤثر على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق أذكرها:

.....

.....

.....

.....

الملحق رقم 02 : قائمة محكمي استبيان الدراسة

الرقم	اسم المحكم	رتبة وجامعة الانتماء
01	عبادة عبدالرؤوف	د جامعة غرداية
02	خويلد إبراهيم	د جامعة قاصدي مرباح ورقلة
03	بن الضب علي	أ د جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت
04	شرع يوسف	أ د جامعة غرداية
05	بلغيث مداني	د جامعة قاصدي مرباح ورقلة
06	الهلة محمد	د جامعة قاصدي مرباح ورقلة
07	كويسي محمد	د جامعة قاصدي مرباح ورقلة
08	خامرة الطاهر	د جامعة قاصدي مرباح ورقلة
09	حمادي مليكة	د جامعة جيلالي لباس سيدي بلعباس
10	بابنات عبد الرحمان	د جامعة قاصدي مرباح ورقلة
11	بضياف طارق	محافظ حسابات

الملحق رقم 03: أهم التشريعات والقوانين المتعلقة بالمهنة في الجزائر

سنحاول تقديم أهم التشريعات والقوانين التي تتعلق بمهنة التدقيق في الجزائر منذ استقلال البلاد الى غاية القيام بهذه الدراسة وذكرها تاريخيا وتاليا من حيث تاريخ إصدارها كما يلي:

الرقم	التشريع (امر. مرسوم. قانون...)	تاريخ صدوره	الموضوع	رقم الجريدة الرسمية
1-	الأمر 69-107	1969/12/31	قانون المالية لسنة 1970	عدد 110
2-	المرسوم 70-173	1970/11/16	واجبات مندوبي الحسابات في المؤسسات العمومية أو شبه عمومية	عدد 97
3-	الامر 71-82	1971/12/ 29	تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب	عدد 107
4-	المرسوم 72-84		التكوين المهني للخبراء المحاسبين	عدد 33
5-	الأمر 75-59	1975/09/26	القانون التجاري	عدد 101
6-	الامر 75-35	1995/04/29	إلزام تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة	عدد 37
7-	القانون 80-05	1980/03/01	ممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة	عدد 10
8-	القانون 84-21	1984/12/31	تعيين مندوبي الحسابات في قانون المالية 1985	عدد 72
9-	لقانون 88-01	1988/01/12	القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية	عدد 02
10	القانون 88-04	1988/01/12	المتضمن القانون التجاري ، معدل ومتمم للامر 59-75	عدد 02
11	القانون 90-32	1990/12/04	يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره	عدد 53
12	القانون 91-08	1991/04/27	يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد	عدد 20
13	القرار المؤرخ في 9 أكتوبر 1993	1993/10/09	تحديد اتعاب المندوبين للحسابات	عدد 30
14	القرار المؤرخ في 1994/11/07	1994/11/07	يتعلق بنظام الأجور المطبق على محافظي الحسابات سلم اتعاب	عدد 14
15	الامر 95-20	1995/07/17	يتعلق بمجلس المحاسبة	عدد 39
16	المرسوم التنفيذي 96-318	1996/09/25	احداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه	عدد 56
17	المرسوم التنفيذي 96-136	1996/04/15	يتضمن اخلاقيات مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد	عدد 24

عدد 74	كيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية	1996/11/30	المرسوم التنفيذي 96-431	18
عدد 80	تطبيق المادة 11 من القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد	1997/12/01	المرسوم 97-457	19
عدد 80	يعدل ويتمم المرسوم 92-20 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين	1997/12/01	المرسوم 97-458	20
عدد 30	كيفية نشر مقاييس تقدير الاجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد	1998/03/28	القرار المؤرخ في 1998/03/28	21
عدد 32	يتضمن الموافقة على الاجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد	1999/03/24	1 - المقرر المؤرخ في 03/24/1999	22
عدد 80	القانون الأساسي الخاص بالمدققين الماليين لمجلس المحاسبة	2001/12/20	المرسوم التنفيذي 01-420	23
عدد 80	يعدل ويتمم المرسوم 92-20 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين	2001/12/20	المرسوم التنفيذي 01-421	24
عدد 67	تطبيق احكام المادة 101 من القانون 99-11	2001/11/10	المرسوم التنفيذي 01-351	25
عدد 52	المتضمن قانون المالية لسنة 2005	2005/07/25	الامر 05-05	26
عدد 41	شروط الخبرة المهنية	2006/05/13	المقرر المؤرخ في 2006/05/13	27
عدد 64	يحدد كيفية تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة	2006/10/09	المرسوم التنفيذي 06-354	28
عدد 04	يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 1994/11/07 والمتعلق بسلم اتعاب محافظي الحسابات	2006/12/06	المقرر المؤرخ في 06 ديسمبر 2006	29
عدد 47	المتعلق بسلم اتعاب محافظ الحسابات	2008/07/25	القرار المؤرخ في 25 يوليو 2008	30
عدد 42	يتعلق بمهن الخبير المحاسب محاف الحسابات	2010/06/29	القانون 01-10	31

	المحاسب المعتمد			
عدد 50	يعدل ويتم الامر 20-95	26 /08/ 2010	الامر 02-10	32
عدد 66	الموافقة على الامر 02-10 يعدل ويتم الامر 20-95	2010/10/27	القانون 08-10	33
عدد 07	تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه	2011/01/27	المرسوم التنفيذي 11-24	34
عدد 07	تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وتنظيمه	2011/01/27	المرسوم التنفيذي 11-25	35
عدد 07	تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وتنظيمه	2011/01/27	المرسوم التنفيذي 11-26	36
عدد 07	تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وتنظيمه	2011/01/27	المرسوم التنفيذي 11-27	37
عدد 07	تحديد اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء	2011/01/27	المرسوم التنفيذي 11-28	38
عدد 07	يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم	2011/01/27	المرسوم التنفيذي 11-29	39
عدد 07	يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد	2011/01/27	المرسوم التنفيذي 11-30	40
عدد 07	الشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد	2011/01/27	المرسوم التنفيذي 11-31	41
عدد 07	يتعلق بتعيين محافظ الحسابات.	2011/01/27	المرسوم التنفيذي 11-32	42
عدد 11	يحدد كيفيات ممارسات المهمة التضامنية لمحافظ الحسابات.	2011/02/16	المرسوم التنفيذي 11-73	43
عدد 11	يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي لمهنة الخبير.	2011/02/16	المرسوم التنفيذي 11-74	44
عدد 11	يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي لمهنة الخبير.	2011/05/26	المرسوم التنفيذي 11-202	45
عدد 61	يتضمن تعيين ممثلي وزير المالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء والغرفة الوطنية	2011/07/14	قرار مؤرخ في 14 يوليو 2011	46

	لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.			
عدد 45	يحدد كيفية سير التكوين وكذا برنامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات	2017/03/07	القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2017/03/07	47
عدد 45	يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المختص لمهنة المحاسب	2017/03/07	القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2017/03/07	48
www.cnc.dz	تضمن الإصدار الأول من المعايير الجزائرية للتدقيق.	2016/02/04	لمقرر رقم 002	49
www.cnc.dz	تضمن الإصدار الثاني من المعايير الجزائرية للتدقيق.	2016/10/16	لمقرر رقم 150	50
www.cnc.dz	تضمن الإصدار الثالث من المعايير الجزائرية للتدقيق.	2017/03/15	لمقرر رقم 23	51
www.cnc.dz	تضمن الإصدار الرابع من المعايير الجزائرية للتدقيق.	2017/10/16	لمقرر رقم 77	52

الملحق رقم 04: نتائج برنامج الحزمة الإحصائية spss

1- نتائج اختبار ثبات الاستبيان

RELIABILITY

```
/VARIABLES=X1X2X3X4X5X6X7x8 x9 x10 x11 x12 x13 x14 x15
x16X17X18X19X20X21X22X23X24X25X26X27X28X29X30X31X32X33X34
X35X36X37X38X39X40X41X42X43X44X45X46X47X48X49X50X51X52X53X54X55X56X57X58X59X60X61X6
2X63X64
```

```
/SCALE ALL VARIABLES ALL =TWOTAIL NOSIG
```

```
/MODEL=ALPHA.
```

RELIABILITY STATISTICS

CRONBACHS ALPHA

N of Items

.898

64

2- توزيع عينة الدراسة حسب متغير:

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنة فأقل 30	1	1,1	1,1	1,1
من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة	23	25,3	25,3	26,4
Valide من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة	32	35,2	35,2	61,5
سنة فأكثر 50	35	38,5	38,5	100,0
Total	91	100,0	100,0	

الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنوات فأقل 05	19	20,9	20,9	20,9
أكثر من 05 سنة إلى أقل من 10 سنوات	13	14,3	14,3	35,2
Valide من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	24	26,4	26,4	61,5
من 15 سنة فأكثر	35	38,5	38,5	100,0
Total	91	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	28	30,8	30,8	30,8
ماستر	27	29,7	29,7	60,4
Valide دكتوراه	26	28,6	28,6	89,0
شهادات أخرى	10	11,0	11,0	100,0
Total	91	100,0	100,0	

عدد الدورات والتدورات المتوقعة بالمعايير الجزائرية للتدقيق المشارك فيها

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
لا توجد	18	19,8	19,8	19,8
من دورة الى 03	41	45,1	45,1	64,8
Valide من 04 الى 06 دورات	13	14,3	14,3	79,1
دورات فأكثر 07	19	20,9	20,9	100,0
Total	91	100,0	100,0	

هل سبق وأن مارست مهنة محاسب الحسابات من قبل

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	79	86,8	86,8	86,8
Valide لا	12	13,2	13,2	100,0
Total	91	100,0	100,0	

هل مارست مهنة المراجعة وفق المعايير الجزائرية وفق جميع الإصدارات

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	48	52,7	52,7	52,7
Valide لا	43	47,3	47,3	100,0
Total	91	100,0	100,0	

تمارس مهنة محاسب الحسابات في القطاع

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
الإنتاجي	29	31,9	31,9	31,9
التجاري	31	34,1	34,1	65,9
Valide الخدماتي	31	34,1	34,1	100,0
Total	91	100,0	100,0	

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الأول

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تسعى إلى معرفة وتدوين الشروط المسبقة لمهمة التدقيق	91	2,9780	,14742
تعرف كل ما يتعلق بمهمة التدقيق وكيفية التعامل مع تعديل أحكام المهمة الأساسية	91	2,8242	,41078
تطبق معيار اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في مهمة التدقيق الموكلة لكم	91	2,8681	,37145
تدرك الجهات المعنية بتقديم التأكيدات والأدلة المثبتة وكيفية التعامل معها	91	2,8681	,37145
تطبق معيار التأكيدات الخارجية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	91	2,8242	,43699
تعرف كافة الأحداث اللاحقة وتعرف كيفية التعامل معها	91	2,7143	,47809
تطبق معيار الأحداث اللاحقة في مهمة التدقيق الموكلة لكم	91	2,6813	,55536
تطالب بتصريحات كتابية من المسيرين المعنيين وتعرف كيفية التعامل معها	91	2,6923	,62703
تطبق معيار التصريحات الكتابية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	91	2,8901	,31449
y1	91	2,8156	,21031
N valide (listwise)	91		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تخطط لعملية التدقيق	91	2,9670	,17954
تطبق معيار تخطيط تدقيق الكشوف المالية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	91	2,8242	,48519
تعرف كيفية الحصول على العناصر المقنعة وكيفية التعامل معها	91	2,9121	,28474
تطبق معيار العناصر المقنعة في مهمة التدقيق الموكلة لكم	91	2,9670	,23336
تعرف الأرصدة الافتتاحية والطرق المحاسبية المطبقة وتطلع على تقرير المدقق السابق	91	2,9560	,20613
تطبق معيار الأرصدة الافتتاحية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	91	2,8791	,32779
تستطيع تأسيس رأي صريح حول الكشوف المالية المدققة	91	2,9780	,14742
تقوم بإعداد تقرير كتابي وفق نموذج متعارف عليه	91	2,9890	,10483
تطبق معيار تأسيس رأي حول الكشوف المالية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	91	2,8352	,45372
y2	91	2,9231	,13728
N valide (listwise)	91		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تعرف استعمال الإجراءات التحليلية	91	2,8571	,35187
تطبق معيار الإجراءات التحليلية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	91	2,6703	,61563
تدرك تحقيق فرضية استمرار النشاط من طرف الإدارة	91	2,7582	,47937
تطبق معيار استمرارية الاستغلال في مهمة التدقيق الموكلة لكم	91	2,8352	,42853
تحسن استعمال أعمال المدققين الداخليين	91	2,7912	,43503
تطبق معيار استعمال أعمال المدققين الداخليين في مهمة التدقيق الموكلة لكم	91	2,8352	,45372
تعرف كيف تستعمل عمل خبير	91	2,6703	,59731
تطبق معيار استخدام أعمال خبير في مهمة التدقيق الموكلة لكم	91	2,6703	,59731
y3	91	2,7610	,29910
N valide (listwise)	91		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تعرف الحصول على الوثائق وتستطيع المحافظة عليها وتحسن استخدامها	91	2,6044	,63033
تطبق معيار وثائق التدقيق في مهمة التدقيق الموكلة لكم	91	2,9011	,30018
تعرف العناصر المقنعة المتعلقة بالمحزونات وقضايا المنازعات ومعلومات عن قطاع النشاط	91	2,8571	,35187
تطبق معيار العناصر المقنعة -اعتبارات خاصة في مهمة التدقيق الموكلة لكم	91	2,7363	,51284
تعرف اختيار العينات التي تساعد على الحصول على أدلة إثبات	91	2,7473	,43699
تطبق معيار السبر في التدقيق في مهمة التدقيق الموكلة لكم	91	2,6593	,63630
تعرف جمع العناصر المقنعة للتحقق من التقديرات المحاسبية	91	2,6813	,55536
تطبق معيار تدقيق التقديرات المحاسبية في مهمة التدقيق الموكلة لكم	91	2,8791	,38973
y4	91	2,7582	,31281
N valide (listwise)	91		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
y1	91	2,8156	,21031
y2	91	2,9231	,13728
y3	91	2,7610	,29910
y4	91	2,7582	,31281
Y	91	2,8145	,19252
N valide (listwise)	91		

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الثاني

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يتطلب من المدقق معرفة كافية بالبيئة المحاسبية الجزائرية naa تطبيق	91	2,8022	,42739
يستدعي معرفة علوم أخرى كالعلوم القانونية والإدارية naa تطبيق	91	2,9890	,50540
naa يعتبر كل مدقق مؤهل وقادر على تطبيق	91	2,5934	,74503
z1	91	2,7949	,34701
N valide (listwise)	91		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
naa تساعد الخبرات المكتسبة حول البيئة المحاسبية الجزائرية على تطبيق	91	2,4396	,68652
naa تساعد المعارف المكتسبة للمدقق حول المؤسسة وقطاع نشاطها على تطبيق	91	2,7802	,61105
naa التكوين يكسب المدقق الخبرة الكافية التي تساعد على تطبيق	91	2,7253	,59751
z2	91	2,6484	,45910
N valide (listwise)	91		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
بشكل سليم عدم وجود علاقة شخصية بين المدقق والإدارة naa يتطلب تطبيق	91	2,5934	,66630
عدم وجود علاقة مالية بين الإدارة والمدقق naa يتطلب تطبيق	91	2,4505	,79252
.عدم تقديم المدقق للخدمات الإدارية والاستشارية للمؤسسة naa يتطلب تطبيق	91	5 2.55	,68652
z3	91	2,5348	,59188
N valide (listwise)	91		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
بشكل سليم وضع معيار لحل الاختلافات المهنية لأعضاء فريق naa يتطلب تطبيق التدقيق	91	2,5385	,67178
بشكل سليم تنظيم العمل وتحديد المهام والمسؤوليات naa يتطلب تطبيق	91	2,6264	,58970
من رئيس الفريق التأكد من التزام فريقه بمعرفة وفهم مسؤوليتهم naa يتطلب تطبيق المهنية	91	2,8681	,34022
(الاستعانة بمدققين ذوي كفاءة (تعدد المدققين في المكتب naa يتطلب تطبيق	91	2,8242	,50757
z4	91	2,7143	,33865
N valide (listwise)	91		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
naa. يؤثر تخفيض المدقق لأتباعه سلباً على تطبيق	91	2,7363	,53407
تلجأ المؤسسات إلى المدقق الذي يتقاضى أتعاب أقل دون النظر إلى جودة الخدمة	91	2,4286	,79082
z5	91	2,5824	,59285
N valide (listwise)	91		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
z1	91	2,7949	,34701
z2	91	2,6484	,45910
z3	91	2,5348	,59188
z4	91	2,7143	,33865
z5	91	2,5824	,59285
Z	91	2,6549	,31444
N valide (listwise)	91		

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الثالث

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
واضحة وقابلة للتطبيق (naa) المعايير الجزائرية للتدقيق	91	2,4286	,77664
مع البيئة المحاسبية الجزائرية (naa) تتلاءم المعايير الجزائرية	91	2,5055	,75091
قبولا عند محافظي الحسابات (naa) تلقى المعايير الجزائرية للتدقيق	91	2,4615	,70408
مع المعايير الدولية للتدقيق (naa) تتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق	91	2,6374	,64147
f1	91	2,5082	,40901
N valide (listwise)	91		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يتطلب تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق حجم صغير أو متوسط للمؤسسة	91	2,3297	,83073
يؤدي طول مدة ارتباط الشركة بالمدقق (أكثر من عهدة) إلى تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل غير سليم	91	2,1978	,81948
يساهم قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية للشركة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق	91	2,3626	,79605
يؤثر قطاع نشاط الشركة على التطبيق السليم المعايير الجزائرية للتدقيق	91	2,5714	,70147
f2	91	2,3654	,54046
N valide (listwise)	91		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يتم تطبيق المعايير الجزائية للتدقيق لتجنب العقوبات التي تفرضها المنظمات المهنية	91	2,6154	,62839
يتم الالتحاق بدورات التأهيل وتحسين المستوى استجابة لطلب الهيئات المشرفة على المهنة	91	2,4615	,70408
naa تساعد الإرشادات الدورية للهيئات المشرفة على المهنة في التطبيق السليم لـ	91	2,5934	,69886
على التطبيق السليم لها naa تساهم مشاركة هيئات المدققين في إعداد مسودات إصدار	91	2,7253	,66776
f3	91	2,5989	,42635
N valide (listwise)	91		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
naa التشريعات والقوانين كافية للتطبيق السليم	91	2,6593	,60037
naa التشريعات والقوانين تساعد على التطبيق السليم	91	2,3407	,79190
naa التشريعات والقوانين لا تشكل عائق على التطبيق السليم	91	2,6374	,65856
f4	91	2,5458	,53867
N valide (listwise)	91		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
f1	91	2,5082	,40901
f2	91	2,3654	,54046
f3	91	2,5989	,42635
f4	91	2,5458	,53867
f	91	2,5046	,36805
N valide (listwise)	91		

الفهرس



الصفحة	الفهرس
	الإهداء
	الشكر
I	ملخص
III	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
XI	قائمة الملاحق
XII	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة العامة
الفصل الأول – الإطار النظري للدراسة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: نشأة وتطور مهنة التدقيق في الجزائر
03	المطلب الأول: عموميات حول التدقيق
03	الفرع الأول: تعريف التدقيق
04	الفرع الثاني: مزايا التدقيق
04	الفرع الثالث: أهداف التدقيق
05	المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر
05	الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة
06	الفرع الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
07	الفرع الثالث: المصف الوطني للخبراء المحاسبين
07	الفرع الرابع: المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
07	الفرع الخامس : اللجان المشرفة على المعايير الجزائرية للتدقيق
09	المطلب الثالث: شروط ممارسة المهنة في الجزائر
09	الفرع الأول: شروط عامة
10	الفرع الثاني: شروط الكفاءة المهنية
10	الفرع الثالث : شروط الاستقلالية الممارسة المهنة
10	الفرع الرابع : شروط العناية المهنية

11	المطلب الرابع: محافظ الحسابات في الجزائر
11	الفرع الأول: تعريفه
11	الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات
12	الفرع الثالث: مهام وضوابط عمل محافظ الحسابات
13	الفرع الرابع: التعيين
13	الفرع الخامس: المسؤوليات القانونية
15	الفرع السادس: انتهاء مهمة المدقق
17	المبحث الثاني: المعايير الجزائرية للتدقيق
17	المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق
17	الفرع الأول: تعريف المعايير اجرائيا
17	الفرع الثاني: معايير التدقيق الدولية
18	المطلب الثاني: عرض معايير التدقيق الجزائرية
18	الفرع الأول: الإصدار الأول
20	الفرع الثاني: الإصدار الثاني
22	الفرع الثالث: الإصدار الثالث
24	الفرع الرابع: الإصدار الرابع
27	المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في البيئة الجزائرية
27	المطلب الأول: العوامل الداخلية (تحت سيطرة المدقق)
32	المطلب الثاني: العوامل الخارجية (غير ذاتية)
35	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: عرض ومناقشة الدراسات السابقة للعوامل المؤثرة على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق	
37	تمهيد
38	المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة
38	المطلب الأول: الدراسات المتعلقة بالمعايير الجزائرية للتدقيق
44	المطلب الثاني: الدراسات المتعلقة بالعوامل المؤثرة
51	المبحث الثاني: مناقشة الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية:
51	المطلب الأول: التعليق على الدراسات السابقة
52	المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

56	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: إجراءات الدراسة الميدانية	
58	تمهيد
59	المبحث الأول: طريقة وإجراءات الدراسة الميدانية
59	المطلب الأول: الاطار المنهجي للدراسة
59	الفرع الأول: منهج وأدوات الدراسة الميدانية
61	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
61	الفرع الثالث: تحديد متغيرات نموذج الدراسة
62	المطلب الثاني: الطريقة المستخدمة في القياس
64	المبحث الثاني: تصميم الدراسة الميدانية
64	المطلب الأول: بناء أداة الدراسة
66	المطلب الثاني: صدق محتوى الاستبيان
74	المطلب الثالث: اعتدالية توزيع بيانات أداة الاستبيان
74	المطلب الرابع: الدراسة الوصفية لعينة الدراسة
75	الفرع الأول: الخصائص الشخصية لعينة الدراسة
77	الفرع الثاني: الخصائص المهنية لعينة الدراسة
81	خلاصة الفصل
الفصل الرابع: النتائج ومناقشتها	
83	تمهيد
84	المبحث الثالث: دراسة وتحليل واقع تطبيق NAA
84	المطلب الأول: دراسة وصفية لواقع تطبيق NAA
84	الفرع الأول: الإصدار الأول
86	الفرع الثاني: الإصدار الثاني
89	الفرع الثالث: الإصدار الثالث
91	الفرع الرابع: الإصدار الرابع
93	الفرع الخامس: بالنسبة للمعايير الجزائرية للتدقيق
94	المطلب الثاني: تحليل واقع تطبيق NAA
94	الفرع الأول: بالنسبة للتكوين

97	الفرع الثاني: بالنسبة للممارسة المهنية
97	الفرع الثالث: بالنسبة لإصدارات NAA
98	الفرع الرابع: بالنسبة لقطاع النشاط
100	المبحث الثاني: دراسة وتحليل تأثير العوامل الداخلية على تطبيق NAA
100	المطلب الأول: دراسة وصفية لتأثير العوامل الداخلية على تطبيق NAA في الجزائر
100	الفرع الأول: عامل الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي
101	الفرع الثاني: عامل الخبرة المهنية
102	الفرع الثالث: عامل الاستقلالية والموضوعية
104	الفرع الرابع: عامل فريق العمل
105	الفرع الخامس: عامل الأتعاب
106	الفرع السادس: بالنسبة لتأثير لعوامل الداخلية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق
108	المطلب الثاني: تحليل تأثير العوامل الداخلية على تطبيق NAA في الجزائر
108	الفرع الأول: بالنسبة للتكوين
113	الفرع الثاني: بالنسبة للممارسة المهنية
114	الفرع الثالث: بالنسبة لإصدارات NAA
115	الفرع الرابع: بالنسبة لقطاع النشاط
117	المبحث الثالث: دراسة وتحليل تأثير العوامل الخارجية على تطبيق NAA
117	المطلب الأول: دراسة وصفية لتأثير العوامل الخارجية على تطبيق NAA في الجزائر
117	الفرع الأول: عامل خصائص معايير التدقيق
118	الفرع الثاني: عامل المؤسسة محل التدقيق
120	الفرع الثالث: عامل المنظمات والهيئات المهنية
121	الفرع الرابع: عامل القوانين والتشريعات
123	الفرع الخامس: بالنسبة لتأثير العوامل الخارجية على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق
124	المطلب الثاني: تحليل تأثير العوامل الخارجية على تطبيق NAA
124	الفرع الأول: بالنسبة للتكوين
127	الفرع الثاني: بالنسبة للممارسة المهنية
128	الفرع الثالث: بالنسبة للإصدارات NAA
130	الفرع الرابع: بالنسبة لقطاع النشاط

132	المبحث الرابع: قياس تأثير العوامل الداخلية والخارجية على تطبيق NAA
132	المطلب الأول: صلاحية نموذج الانحدار
133	المطلب الثاني: النموذج القياسي لتأثير العوامل الداخلية والخارجية على تطبيق NAA
146	خلاصة الفصل
137	الخاتمة
144	المراجع
153	الملاحق
179	الفهرس