

أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي
-دراسة حالة الجزائر -

**The impact of the work with International Standards Auditing (ISA)
development of accounting audit profession in Algeria**

د. بهلولي نور الهدى جامعة برج بوعرييج

تاريخ النشر: 2018/12/06

تاريخ القبول: 2018/07/03

تاريخ الإرسال: 2017/06/22

ملخص: إن هدف هذه الدراسة هو تحديد أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية (ISA) في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، حيث تم إجراء دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بصفقتهم ممارسين للمهنة بالجزائر، وتوصلت هذه الدراسة أن العمل بمعايير التدقيق الدولية (ISA) من شأنه أن يطور مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر من خلال تعزيز تجسيد المبادئ والمسؤوليات العامة للتدقيق، تقييم الخطر وجمع أدلة التدقيق كافية وملائمة، مساعدة المدقق على الاستفادة من عمل مدققين آخرين وتقديم تقرير كاف وملائم.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الدولية (ISA)، مهنة التدقيق المحاسبي، المبادئ والمسؤوليات العامة، تقييم الخطر، أدلة التدقيق، تقرير المدقق.

تصنيف JEL : M41، M42، F550.

Abstract: The aim of this study was to determine the impact of the work with International Standards Auditing (ISA) on the development of accounting audit profession in Algeria, this study was sounding the views of a sample of Governors of the Accounts and Accounting Experts. And it found that the work with International Standards on Auditing (ISA) would develop the profession of accounting audit in Algeria. Through strengthening the general principles and responsibilities, and it helping the auditor to risk assessment and gathering a sufficient appropriate audit evidence, and it helping him to use the work of others auditors and providing a sufficient appropriate audit reporting.

Keyword: International Standards Auditing (ISA), General principles and responsibilities, Risk assessment, Audit evidence, Audit reporting.

Jel classification code : M41, M42, F550

المقدمة:

سعت الهيئات الدولية وراء تقليل التفاوت في الأداء بين ممارسي مهنة التدقيق في معظم دول العالم للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان، وفي مقدمتها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ممثلاً بلجنة التدقيق الدولية واللجان الأخرى المنبثقة عنه، والذي عمل على تطوير ورفع كفاءة المستوى الفني والثقافي لممارسي مهنة التدقيق، وكذا الاهتمام بتوحيد ممارسات هذه المهنة في كافة أنحاء العالم من خلال إصدار معايير التدقيق الدولية (ISA)، وترجع الأهمية التي أوليت لهذه المعايير إلى الحاجة الملحة و المستمرة من قبل ممارسي المهنة لمعايير الأداء التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني، وكذا لكونها تمثل أنماطاً لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة، وهو الأمر الذي جعل مكاتب التدقيق العالمية تلتزم بالعمل بهذه المعايير، وخاصة لكونها تخضع للتعديل المستمر بهدف السعي وراء مواكبة التغيرات والتطورات الاقتصادية.

مشكلة الدراسة:

باعتبار تميز اقتصاد الجزائر بالانفتاح على العالم الخارجي، فقد أصبح من الضروري أن تتمكن ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر للاستجابة لمتطلبات الواقع الاقتصادي الراهن، خاصة بعد فتح فروع للشركات الأجنبية بالجزائر، حيث تحتاج هذه الشركات إلى إجراء تقارير المالية موحدة من طرف المدققين المحاسبين الجزائريين، لذا أصبح التفكير في انشاء معايير حول ما يلزم ممارسة هذه المهنة سواء بتبني معايير التدقيق الدولية أو بالاستناد عليها، وذلك بغرض الرفع من مستوى أداء مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، لذا فالإشكال الذي يطرح هو ما أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؟

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في إبراز ضرورة إصلاح ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، وتحديد أثر الذي يمكن أن يطرأ على تطوير هذه المهنة بالعمل بمعايير التدقيق الدولية، وذلك بغرض تكييف ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع الواقع الاقتصادي الذي يتميز بالانفتاح الدولي، خاصة وأن هذه المعايير هي معايير مناسبة ومقبولة على مستوى الدولي، ويعاد النظر فيها باستمرار بغرض مسايرة الظروف المستجدة ومعالجة القصور والثغرات التي قد تظهر خلال تطبيقها.

أهداف الدراسة:

- إن الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو تحديد أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وكذا الوصول إلى الأهداف التالية:
- تحديد أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية؛
 - قياس أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛
 - محاولة تصور أبعاد المستقبلية لتطور مهنة التدقيق في الجزائر بالعمل بمعايير التدقيق الدولية.

فرضيات الدراسة:

على ضوء إشكالية الدراسة يتم الانطلاق من الفرضية الرئيسية التالية:

"العمل بمعايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير ممارسة مهنة تدقيق المحاسبي بالجزائر"

- وبتفكيك معايير التدقيق الدولية إلى المجموعات الستة المكونة لها حسب التصنيف الدولي، فيمكن وضع 6 الفرضيات الفرعية كما يلي:
- العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) يعزز من تجسيد المبادئ والمسؤوليات العامة لممارس مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛
 - العمل بمعايير التدقيق الدولية (300-499) يساعد ممارس مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تحديد وتقييم الخطر وكذا الاستجابة اليه؛
 - العمل بمعايير التدقيق الدولية (500-599) يمكن ممارس مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة؛
 - العمل بمعايير التدقيق الدولية (600-699) يسهل لممارس مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر من الاستفادة من عمل مدققين آخرين؛
 - العمل بمعايير التدقيق الدولية (700-799) يمكن ممارس مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر من وضع تقرير كاف وملائم؛
 - العمل بمعايير التدقيق الدولية (800-899) يمكن ممارس مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر من عملية التدقيق في الحالات الخاصة.

ثانيا: الجانب النظري للدراسة

تعتبر معايير التدقيق الدولية (ISA) محاولة لوضع معايير يستند إليها مدقق الحسابات بغض النظر عن الموقع الجغرافي المتواجد به، وقد ازدادت الحاجة لهذه المعايير بعد التفتح الاقتصادي الذي يشهده العالم وتطور الشركات وتفرعها عبر الدول، فسعى مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) إلى وضع معايير تلق قبولاً دولياً.

1- أهمية معايير التدقيق الدولية:

يعد نشوء الشركات متعددة الجنسيات، تطور أسواق رأس المال الدولية وظهور مكاتب التدقيق الدولية من بين أهم الأسباب التي طلبت وجود إلى وضع قواعد موحدة تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي، مما "جعل العديد من الدول والهيئات المهنية تسعى لتلبية هذه الحاجة الملحة" (Hechmi Abdelwahed, 2014)، لكن وبدون شك كان من الصعب وضع معايير موحدة تلاءم جميع الدول وتناسب جميع الظروف نظراً للتباين الجغرافي والاختلافات في الثقافة وممارسة الأنشطة والأعمال.

فتم تطوير معايير التدقيق الدولية (ISA) عن طريق مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إلا أن هذه المعايير لم تطبق في جميع الدول، رغم الجهود التي قام بها المجلس لتطوير هذه المعايير، حيث توجد بعض الدول ما زالت تطبق معايير التدقيق الخاصة بها أو أنها تنظم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بمجموعة من القوانين والتشريعات، وقد يعود ذلك لعدم وعي الدول بأهمية هذه المعايير والدور الذي يمكن أن تلعبه في تطوير عجلة التنمية، ويمكن إبراز أهمية استخدامها أو اعتمادها في النقاط التالية: (محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، 2002، ص 169، 170)

- تُعتبر بمثابة مكمل للمعايير الوطنية؛

- تُشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛

- تُعتبر أساساً لتوحيد معايير التدقيق خاصة في ظل بعض التغيرات مثل العولمة، تحرير

التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات؛

- تُعد أكثر تجانساً بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛

- تُعتبر أكثر ملائمة لتدقيق حسابات الشركات متعددة الجنسيات.

2- إصدار معايير التدقيق الدولية:

تعتبر لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC) أحد لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحية إصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن الاتحاد (حسن القاضي ومأمون حمدان ، 2008، ص 111،112)، لكن في 2001 تم إجراء مراجعة شاملة للجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC)، وفي 2002 أعيد تكوينها تحت اسم مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) (ifac,2013)، حيث أصبح هو الهيئة المشرفة على وضع وإصدار معايير الدولية للتدقيق والخدمات المتعلقة به، ويمثل أعضاء هذا المجلس عدة دول لهم علاقة بمهنة التدقيق المحاسبي، وحتى 2014 نشر المجلس 36 معيار تدقيق دولي بعد إجراء التعديل، إضافة وحذف بعض المعايير، لأن إصدار هذه المعايير يتمتع باستحداث والاستجابة للمتطلبات البيئية، لكن ما يمكن ملاحظته أن هذه معايير لديها هيكل جديد، حيث يتم عرض المعلومات في أقسام منفصلة، كما يلي: (ifac,2014)

- **مقدمة:** يمكن أن تشمل أمور تمهيدية، أو معلومات تخص غرض ونطاق وموضوع المعيار، بالإضافة إلى مسؤوليات التي تقع على مدقق الحسابات أو غيره في سياق ذلك المعيار؛

- **الهدف:** يحتوي كل معيار على بيان واضح لهدف مدقق الحسابات في مجال الذي يتناوله ذلك المعيار؛

- **تعريف:** لفهم المعيار أكثر وجعله غير قابل للتأويل، يتم تحديد تعريفات لكل المصطلحات المعمول بها في ذلك المعيار .

- **المتطلبات:** تدعم متطلبات المعيار والمنصوص عليها بوضوح كل هدف من الأهداف التي يسعى إليها مدقق الحسابات وكل مسؤولية تقع على عاتقه، ويتم التعبير عن هذه المتطلبات بعبارات تحمل الالتزام، مثلاً: " يجب على المدقق "، "ينبغي على المدقق" و"على المدقق"؛

- **التطبيق وغيره من المواد توضيحية:** توضع في كل معيار فقرات توضيحية تكون أكثر تفصيلاً للمتطلبات، وأكثر تفسراً للهدف أو الشرط أو المتطلب الذي يتناوله المعيار؛

-**الملاحق:** توضع في آخر المعيار أشكال أو أمثلة توضح متطلبات المعيار أكثر.

3- قائمة معايير التدقيق الدولية (ISA):

يمثل الجدول الموالي مجموعة معايير وفقاً لإصدار 2014:

الجدول رقم (1): قائمة معايير التدقيق الدولية (ISA) حسب إصدار 2014

200-299 المبادئ والمسؤوليات		530	عينات التدقيق
200	الأهداف العامة للمدقق وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق	550	الأطراف ذات العلاقة
220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية	560	الأحداث اللاحقة
230	وثائق التدقيق	570	استمرارية المؤسسة
240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق القوائم المالية	580	الإقرارات الخطية
250-699 الاستفادة من عمل الآخرين			
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية	600	الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدققي العنصر
260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة		
265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	610	استخدام عمل المدققين الداخليين
		620	استخدام عمل المدقق الخبير
300-499 تقييم الخطر			
300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية	700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية
315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرى من خلال فهم المؤسسة وبيئتها	705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
320	الأهمية النسبية في تخطيط أداء عملية التدقيق	706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة	710	المعلومات المقارنة -الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية		
450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق	720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة
500-599 أدلة التدقيق			
500	أدلة التدقيق	800	الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة
501	أدلة التدقيق -اعتبارات محددة لينود مختارة		
505	المصادقات الخارجية	805	الاعتبارات الخاصة -عمليات تدقيق قائمة مالية منفردة أو عنصر منفرد من القوائم المالية
510	عمليات التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية		
520	الإجراءات التحليلية	810	عمليات إعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- IAASB, *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, International Federation of Accountants, New York, USA, 2014, volume 1, Publication for web site: http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1_0.pdf

أثر العمل بالمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي-دراسة حالة الجزائر

يلاحظ من الجدول السابق أن معايير التدقيق الدولية (ISA) مقسمة إلى مجموعات، تحاول كل واحدة منها جمع المعايير التي تهتم بمجال واحد من مهمة مدقق الحسابات، ويمكن عرضها بشكل مختصر كالآتي: (IAASB,2014)

- (200-299) **المبادئ والمسؤوليات**: تشمل هذه المجموعة على ثمانية معايير، تغطي الأهداف العامة التي تحكم مهنة التدقيق المحاسبي بشكل مستقل، وكذا شروط قبول بعملية التدقيق وتوثيقها، كما أن هذه المجموعة تقدم بعض المسؤوليات التي تقع على عاتق مدقق الحسابات كإكتشافه للأخطاء والغش، التزامه بتطبيق القوانين واللوائح التنظيمية، الرقابة على جودة التدقيق وكذا الاتصال مع المكلفين بالحوكمة وإبلاغهم عن نواحي القصور في الأنظمة الرقابة الداخلية؛

- (300-499) **تقييم الخطر**: تشمل هذه المجموعة ستة معايير تضع الأساسيات التي يجب على مدقق الحسابات إتباعها للتمكن من تحديد الأخطار الهامة التي تحيط بالمؤسسة محل التدقيق، وتبدأ هذه الأساسيات بالتخطيط لعملية التدقيق وفهم المنشأة وبيئتها مع ضرورة مراعاة مدقق الحسابات للأهمية النسبية وكذا الأنشطة التي تقدمها المؤسسات الخدمية للمؤسسة محل التدقيق، وفقا لهذه المجموعة على مدقق الحسابات تحديد وتقييم المخاطر، خاصة منها الجوهرية وكذا الاستجابة لتلك المخاطر؛

- (500-599) **أدلة التدقيق**: تتكون هذه المجموعة من إحدى عشر معيار تشمل إرشادات أساسية حول كمية ونوعية أدلة تدقيق الواجب الحصول عليها، والتي تضمن استمرارية المؤسسة محل التدقيق، إذ توفر هذه المعايير في بعض المصادر والطرق التي يمكن أن يحصل عن طريقها مدقق الحسابات على أدلة تدقيق كافية وملائمة كأرصدة الافتتاحية والمصادقات الخارجية، وكذا توفر هذه المعايير الإجراءات والأساليب المناسبة التي تساعد مدقق الحسابات على الحصول تلك الأدلة كالإجراءات التحليلية، أسلوب العينات والإقرارات الخطية، كما تقدم هذه المعايير الإرشادات المتعلقة بمسؤولية مدقق الحسابات بتدقيق كلا من التقديرات المحاسبية، عمليات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والأحداث التي تقع بعد تاريخ إصدار القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات؛

- (600-699) الاستفادة من عمل الآخرين: تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير تغطي الإرشادات الواجب على مدقق الحسابات اتباعها عند استخدامه لعمل الآخرين (مدقق آخر، مدقق داخلي، خبير في مجال آخر)؛

- (700-799) نتائج وتقرير التدقيق: تتكون هذه المجموعة من خمسة معايير تتضمن شكل ومحتوى تقرير مدقق الحسابات كيف ومتى يتم تعديل رأيه، وكذا تحدد هذه المجموعة من المعايير مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه كلا من المعلومات المقارنة، والمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة؛

- (800-899) الحالات الخاصة: تتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير توضح الإرشادات المتعلقة بمهمة تدقيق للأغراض الخاصة، وكذا مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بإعداد تقرير حول عنصر منفرد أو قائمة مالية منفردة أو القوائم المالية الملخصة المشتقة من القوائم المالية المدققة وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

ثالثا: الجانب الميداني للدراسة

يوجد عدة أساليب لجمع البيانات لكن هذه الدراسة تستعمل أسلوب المعاينة، أي دراسة جزء من المجتمع فقط بغرض محاولة تعميم النتائج لاحقا على كل المجتمع الإحصائي، وقد تم تصميم استبيان وتوجيهه إلى وحدات الدراسة والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وقد تم استعمال أسلوب الاستقصاء في جمع البيانات، حيث تم تصميم قائمة من الأسئلة بطريقة منظمة غير قابلة للتأويل، تعرض هذه القائمة على المستقضي للحصول على الإجابة عن طريق المقابلة أو البريد الإلكتروني.

1- مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع أفراد المجتمع الذين يمارسون مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، والمشرع الجزائري يسمح بوجود شكلين لممارسة المهنة، لذا فمجتمع الدراسة يتشكل من فئتين؛ محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وقد تم استعمال عينة الحصص في هذه الدراسة، حيث تم أخذ معيار الوظيفة (محافظ حسابات أو خبير محاسبي) ومعيار محل ممارسة النشاط (الشرق، الغرب، الوسط والجنوب) كخصائص لتقسيم حجم المجتمع، ففي البداية تم الحصول على قائمة محافظ الحسابات والخبراء المحاسبين لجويلية 2015 من

أثر العمل بالمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي-دراسة حالة الجزائر
الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة (CNC, 2015) ، ثم تم تصنيف هذه القائمة إلى أربع
مناطق: الشرق، الغرب، الوسط والجنوب.

بغرض تعميم النتائج تم اختيار العينة الدراسة بأسلوب علمي يضمن نوعا ما التمثيل الجيد
للمجتمع الإحصائي للدراسة، من خلال محاولة حساب حجم عينة الدراسة واختيار أسلوب
سحبها.

-**حساب حجم العينة:** نظرا أن حجم مجتمع الدراسة محدود فقد تم الاعتماد على أسلوب
إحصائي لحساب حجم عينة الدراسة بتطبيق قانون الخاص بعينات غير المستقلة،
كالتالي: (محمد مقيد القومي ، 2015، ص 76)

n : حجم عينة الدراسة المطلوب.

$$n = \frac{t_{\alpha}^2 N (\frac{1}{4})}{d_0^2 N - d_0^2 - t_{\alpha}^2 (\frac{1}{4})}$$

N: حجم المجتمع والمساوي لـ 2097.

t_α : قيمة نظرية من الجدول الطبيعي، حيث أن:

• (α = 0.05)

• n أكثر من 30

• (t_{0.05} = 1.955) وبالتقريب فهي مساوية لـ 1.96.

d₀: خطأ المعاينة، وقد تم اعتبار خطأ المعاينة 7% والذي يوافق حجم عينة الدراسة 180
وحدة.

-**توزيع عينة الدراسة إلى طبقات:** وفقا لطريقة الحصص فبعد حساب حجم عينة الدراسة
يتعين توزيعها بطريقة تناسبية مع مختلف طبقات المجتمع، وذلك بعد اجراء التقريبات
اللازمة للحصول على أعداد تامة، والجدول الموالي يظهر حجم كل طبقة من خلال
تطبيق العلاقة التالية: (محمد مقيد القومي ، 2015، ص 60)

$\frac{\text{حجم العينة المراد سحبها} \times \text{عدد وحدات الطبقة}}{\text{مجموع عدد وحدات المجتمع}} = \text{عدد وحدات المراد اختيارها من طبقة معينة}$

الجدول رقم (2): توزيع حجم عينة الدراسة على مختلف الطبقات

محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين		الخبراء المحاسبين		محافظي الحسابات		
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
%21.50	38	%1.33	2	%20.17	36	الشرق
%11.68	21	%1.24	2	%10.44	19	الغرب
%57.14	103	%8.73	16	%48.41	87	الوسط
%9.68	18	%0.29	1	%9.39	17	الجنوب
%100	180	%11.59	21	%88.41	159	مجموع كل فئة

المصدر: من إعداد الباحثة.

يبين الجدول السابق توزيع حجم عينة الدراسة (180 وحدة) على مختلف طبقات المجتمع، وذلك بنفس نسبة توزيع المجتمع على تلك الطبقات، لذا يلاحظ أن نسبة محافظي بعينة الدراسة يفوق كثيرا نسبة الخبراء المحاسبين، وأن نسبة منطقة الوسط تحتل النسبة الأكبر من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ثم تليها نسبة منطقة الشرق، ثم نسبة منطقة الغرب وأخيرا نسبة منطقة الجنوب.

2- بناء الاستبيان وهيكلته:

تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين؛ الجزء الأول ويتضمن المعلومات العامة حول الباحثة وهدف الاستبيان والجهة الموجه لها، أما الجزء الثاني يقسم بدوره إلى قسمين فرعيين؛ القسم الفرعي الأول يضم البيانات العامة أو الشخصية لوحدة الدراسة، والمتمثلة في الدرجة العلمية، الخبرة المهنية، الوظيفة، التخصص ومحل ممارسة النشاط، أما القسم الثاني الفرعي فيضم جميع العبارات التي تغطي فرضيات الدراسة، وهو الآخر يقسم إلى ستة محاور رئيسية، كل محور يشتمل على مجموعة من العبارات تحاول اثبات أو نفي إحدى الفرضيات، وكل محور تم بناءه بالاعتماد على التوجه الدولي لتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي من خلال تحديد درجة موافقة على مجموعة من العبارات.

3- تفرغ ومعالجة الاستبيان:

تم استعمال سلم ليكارت الخماسي في هذه الدراسة للخيارات المتاحة في الأجوبة والمتمثلة في (موافق بشدة:5، موافق:4، إلى حد ما:3، غير موافق:2، غير موافق بشدة:1)، وبالتالي تم الحصول على خمس فئات للأجوبة، والتي تم حساب مجال كل فئة كالآتي:

$$\text{المدى} = \text{قيمة أكبر قيمة} - \text{قيمة أصغر قيمة}؛ \text{المدى} = 5 - 1؛ \text{المدى} = 4$$

$$\text{طول الفئة} = \text{المدى} / \text{عدد الفئات}؛ \text{طول الفئة} = 4 / 5؛ \text{طول الفئة} = 0.8$$

-مجال فئة "غير موافق بشدة" هو (1-1.8).

- مجال فئة "غير موافق" هو (1.8-2.6).

-مجال فئة "إلا حد ما" هو (2.6-3.4).

- مجال فئة "موافق" هو (3.4-4.2).

-مجال فئة "غير موافق بشدة" هو (4.2-5).

بعد جمع الاستبيانات الموزعة من وحدات عينة الدراسة المدروسة تم ترقيمها ومن ثم تفرغها وإدخال البيانات في برنامج (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical SPSS(Package for the Social Sciences). وبعد التأكد من صدق وثبات الاستبيان تمت الاستعانة ببعض الأدوات والاختبارات الإحصائية لتبويب البيانات المتحصل عليها في جداول بهدف تسهيل عملية تحليل وتفسير هذه البيانات.

4- وصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:

تناول القسم الأول من الاستبيان البيانات العامة لوحدات الدراسة، والمتمثلة في الدرجة العلمية، الخبرة المهنية والتخصص، ويهدف وصف الخصائص الديمغرافية تم عرض النسب المئوية والتكرارات لكل خاصية في الجدول الموالي:

الجدول رقم(3): توزيع وحدات الدراسة حسب خصائص العينة

النسبة	التكرار	خاصية العينة	النسبة	التكرار	خاصية العينة
12,8%	23	أقل من 5 سنوات	68,9%	124	ليسانس
33,3%	60	من 6 إلى 10 سنوات	2,8%	5	ماستر
29,4%	53	من 11 سنة إلى 15 سنة	5,0%	9	ماجستير
11,1%	20	من 16 سنة إلى 20 سنة	8,3%	15	دكتوراه
13,3%	24	أكثر من 20 سنة	15,0%	27	شهادة أخرى
100%	180	المجموع	100%	180	المجموع
11,7%	21	خبير محاسبي	17,2%	31	تدقيق محاسبي
88,3%	159	محافظ حسابات	47,2%	85	محاسبة
100%	180	المجموع	33,9%	61	مالية
			1,7%	3	تخصص آخر
			100%	180	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات SPSS

يبين الجدول السابق وصف لخصائص وحدات الدراسة، كما يلي:

- تحمل وحدات الدراسة مختلف الدرجات العلمية، ليسانس، ماستر، ماجستير، دكتوراه وشهادات أخرى، لكن شهادة ليسانس تحتل أكبر نسبة 68.9%، ثم تليها باقي الشهادات دكتوراه، ولعل تصدر شهادة ليسانس المرتبة الأولى يرجع لأحكام ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر والتي تشترط الحصول على شهادة ليسانس فقط، ولا تولي أي اهتمام للشهادات الأخرى؛

- لوحدات الدراسة سنوات خبرة متفاوتة من أقل من 5 سنوات إلى أكثر من 20 سنة، وما يمكن ملاحظته هو تنوع سنوات الخبرة في عينة الدراسة ولعل ذلك التفاوت يمكن أن يقدم آراء مختلفة ووجهات نظر متفاوتة في الموضوع محل الدراسة؛

- وحدات الدراسة يمارسون مهنة محافظة الحسابات بنسبة 88.3%، في حين أن ممارسين مهنة خبير المحاسبي يشكلون نسبة 11.7% فقط، وهذا الفرق يرجع إلى التفاوت بين حجم محافظي الحسابات (1854 وحدة) وحجم الخبراء المحاسبين (243 وحدة) في المجتمع؛

أثر العمل بالمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي-دراسة حالة الجزائر

- لوحدها الدراسة تخصصات مختلفة؛ تدقيق محاسبي، محاسبة، مالية وغير ذلك، حيث أن تخصص "محاسبة" يتصدر مفردات العينة بنسبة 47.2%، ثم يليه تخصص "مالية" بنسبة 33.9%، أما تخصص "تدقيق محاسبي" بنسبة 17.2% رغم أنه التخصص الأقرب لممارسة المهنة، كما أنه يوجد ثلاث وحدات من بين مفردات العينة تحمل تخصصات أخرى.

5- ثبات وصدق الاستبيان وعلاقة الارتباط بين مكوناته:

يبين الجدول الموالي قيم معامل الثبات "ألفا كرونباخ" و"معامل الصدق الذاتي" للاستبيان والمحاور المكونة له، وذلك بغرض التفصيل والتأكد من ثبات وصدق مكونات هذا الاستبيان.

الجدول رقم(4): ثبات وصدق الاستبيان والمحاور المكونة له

البيان	عدد العبارات	معامل الثبات "ألفا كرونباخ"	معامل الصدق "معامل الصدق الذاتي"
المحور الأول	11	0.834	0.913
المحور الثاني	07	0.882	0.939
المحور الثالث	10	0.837	0.915
المحور الرابع	06	0.871	0.933
المحور الخامس	05	0.704	0.839
المحور السادس	05	0.838	0.915
الاستبيان ككل	44	0.922	0.960

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يؤكد الجدول السابق على ثبات وصدق المحور الاستبيان والذي يتكون من 44 عبارة إذ أن قيم معامل الثبات "ألفا كرونباخ" و"معامل الصدق الذاتي" لهذا المحور وللأجزاء المكونة له تفوق 0.7، لكن قبل قياس علاقة الارتباط يجب التأكد من أن بيانات عينة الدراسة تتبع توزيعاً طبيعياً باستخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov، لأن هذا الاختبار يستخدم لمعرفة طبيعة توزيع البيانات المتاحة، والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار، حيث أن الفرضية الصفرية H_0 تشير أن بيانات عينة الدراسة تتبع توزيعاً طبيعياً.

الجدول رقم (5): اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov

المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع	المحور الخامس	المحور السادس	الاستبيان ككل	مستوى الدلالة Sig	القرار الخاص بالفرضية
0.166	0.142	0.109	0.194	0.200	0.199	0.097		
مقبولة	مقبولة	مقبولة	مقبولة	مقبولة	مقبولة	مقبولة		H ₁

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة مستوى الدلالة sig لجميع المحاور المكونة للاستبيان أكبر من قيمة α ، وبالتالي تقبل الفرضيات الصفرية H₀ والتي تشير إلى اتباع بيانات عينة الدراسة التوزيع الطبيعي، والآن يمكن تحديد علاقات الارتباط بين محاور الاستبيان والاستبيان ككل من خلال استعمال معامل الارتباط "بيرسون" r، حيث يبين الجدول الموالي قيم معامل الارتباط "بيرسون" بين الاستبيان والمحاور المكونة له، وذلك عند مستوى الدلالة (sig=0.000)

الجدول رقم (6): قيم معامل الارتباط بيرسون للاستبيان

المحور الأول		المحور الثاني		المحور الثالث		المحور الرابع		المحور الخامس		المحور السادس	
رقم العبارة	المعامل	رقم العبارة	المعامل	رقم العبارة	المعامل	رقم العبارة	المعامل	رقم العبارة	المعامل	رقم العبارة	المعامل
1	0.387	1	0.786	1	0.589	1	0.809	1	0.687	1	0.828
2	0.568	2	0.865	2	0.625	2	0.881	2	0.710	2	0.784
3	0.542	3	0.780	3	0.689	3	0.870	3	0.770	3	0.858
4	0.594	4	0.810	4	0.595	4	0.711	4	0.700	4	0.774
5	0.719	5	0.833	5	0.737	5	0.801	5	0.497	5	0.647
6	0.481	6	0.672	6	0.658	6	0.612				
7	0.657	7	0.673	7	0.678						
8	0.578			8	0.639						
9	0.689			9	0.640						
10	0.778			10	0.565						
11	0.604										
	0.803		0.602		0.816		0.607		0.735		0.641

الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يلاحظ في الجدول السابق أن قيم معامل الارتباط "بيرسون" موجبة وذلك عند مستوى الدلالة ($\text{sig}=0.000$)، والذي يبين وجود علاقة ارتباط موجبة من جهة بين كل عبارات المحاور مع المحور الذي تنتمي إليه، ومن جهة أخرى بين المحاور الستة مع الاستبيان، لكن من الملاحظ أن قوة الارتباط متفاوتة، فعبارات المحور الأول والثالث تعتبر أقل ارتباط بعبارتها مقارنة مع باقي عبارات المحاور الأخرى، في حين أن المحورين الأول والثالث يعتبران أقوى ارتباطا بالاستبيان مقارنة بباقي المحاور.

6- اختبار الفرضيات الدراسية:

تتجسد فرضية الرئيسية للدراسة في العبارات المكونة للاستبيان 44 عبارة مقسمة إلى 6 محاور تعبر عن أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وقبل اختبار الفرضية الرئيسية سيتم اختبار الفرضيات الست المجردة في مجاور الاستبيان.

-اختبار الفرضية الفرعية الأولى: تتجسد الفرضية الفرعية الأولى في المحور الأول من الاستبيان والذي يشمل 11 عبارة تعبر عن أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) على تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، والجدول الموالي بين اختبار T pour échantillon unique لهذه الفرضية والعبارات المكونة لها، حيث أن:

H_0 : العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) لا يعزز من المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

H_1 : العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) يعزز من المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

الجدول رقم(7): اختبار الفرضية الفرعية الأولى

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة T	مستوى الدلالة	
				H ₀	H ₁
1	4.20	0.629	25.599	0.000	مقبولة
2	3.83	0.933	11.909	0.000	مقبولة
3	3.88	0.682	17.262	0.000	مقبولة
4	3.78	0.849	12.287	0.000	مقبولة
5	3.78	0.788	13.245	0.000	مقبولة
6	3.84	0.667	16.985	0.000	مقبولة
7	3.76	0.680	15.021	0.000	مقبولة
8	3.70	0.818	11.480	0.000	مقبولة
9	3.63	0.909	9.261	0.000	مقبولة
10	3.47	0.960	6.525	0.000	مقبولة
11	3.72	0.834	11.527	0.000	مقبولة
ف.ف 1	3.78	0.795	13.736	0.000	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يلاحظ من خلال الجدول السابق أن الإجابات تتجه نحو الموافقة لأن قيمة المتوسط الحسابي للفرضية الفرعية الأولى تساوي 3.78 مع انحراف معياري ضعيف 0.795، كما يلاحظ أن قيمة t المحسوبة 13.736 أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H₀ وتقبل الفرضية البديلة H₁. وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يعزز من المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

كما يلاحظ أن قيم متوسطات كل العبارات المكونة لهذه الفرضية يتراوح بين 3.47 و4.02 بانحرافات معيارية بسيطة تتراوح بين 0.629 و0.960، وقيم t المحسوبة تتراوح بين 6.525 و25.599 ولأكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم، وهي قيم دالة على وجود فروق ذات دلالة إحصائية وبالتالي ترفض الفرضيات الصفرية H₀ وتقبل الفرضيات البديلة H₁ لكل العبارات، أي أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يعزز من مبادئ ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، لأن العمل بهذه المعايير من شأنه أن يرفع من

أثر العمل بالمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي-دراسة حالة الجزائر

الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات، يدعم استقلاليتته، يساعد مدقق الحسابات على بذل العناية المهنية في كل مراحل عملية التدقيق وكذا يلزمه الخضوع لمتطلبات السلوك الأخلاقي الصادرة من مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين، كما أن العمل بمعايير التدقيق الدولية يعزز من تجسيد مسؤوليات ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛ والمتمثلة في: الاتفاق حول شروط التكليف بالمهمة، الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية، توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية تجميع في ملفات العمل، الكشف عن الأخطاء الجوهرية خاصة منها الناجمة عن الغش، الكشف عن عدم الامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها، اتصال مدقق الحسابات مع الكلفين بالحوكمة والإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للأطراف الأخرى.

- اختبار الفرضية الفرعية الثانية: تتجسد الفرضية الفرعية الثانية في المحور الثاني من الاستبيان والذي يشمل 7 عبارات تعبر عن أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية (300-499) بالجزائر في تحديد وتقييم المخاطر وكذا الاستجابة للأخطاء الجوهرية، والجدول الموالي بين اختبار T pour échantillon unique لهذه الفرضية والعبارات المكونة لها، حيث أن:

H_0 : العمل بمعايير التدقيق الدولية (300-499) لا يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من تحديد وتقييم المخاطر وكذا الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية

H_1 : العمل بمعايير التدقيق الدولية (300-499) يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من تحديد وتقييم المخاطر وكذا الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية.

الجدول رقم(8): اختبار الفرضية الفرعية الثانية

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة T	مستوى الدلالة	
				Sig	القرار الخاص بالفرضية
				H_1	H_0
1.	3.78	0.829	12.583	0.000	مقبولة
2.	3.78	0.721	14.468	0.000	مقبولة
3.	3.62	0.800	10.342	0.000	مقبولة
4.	3.66	0.734	12.091	0.000	مقبولة
5.	3.66	0.813	10.909	0.000	مقبولة
6.	3.94	0.830	15.258	0.000	مقبولة
7.	3.84	0.985	11.503	0.000	مقبولة
ف.ف.2.	3.75	0.816	12.451	0.000	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يلاحظ من خلال الجدول السابق أن قيم متوسطات الحسابية للفرضية الفرعية الثانية والعبارات المكونة لها يتراوح بين 3.62 و3.94 بانحرافات معيارية بسيطة تتراوح بين 0.721 و0.985، وهذا ما يشير إلى أن الإجابات تتجه نحو فئة "موافق"، كما يلاحظ أن قيم t المحسوبة تتراوح بين 10.909 و15.258 وهي أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig معدوم بالنسبة لكل العبارات، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 ، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن العمل بمعايير التدقيق الدولية (300-499) يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر الجوهرية، وذلك من خلال تمكين المدقق من فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها وفهم كل عنصر من عناصر رقابتها الداخلية وكذا التخطيط السليم لعملية التدقيق مع مراعاة الأهمية النسبية عند التخطيط لإجراءات التدقيق.

- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: تعبر العبارات 10 للمحور الثالث من الاستبيان عن أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية (500-599) بالجزائر في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، ويجسد هذا الجزء الفرضية الفرعية الثالثة والجدول الموالي يبين اختبار T pour $\text{échantillon unique}$ للعبارات المكونة لهذا المحور والفرضية الفرعية التي يعكسها، حيث أن:

H_0 : العمل بمعايير التدقيق الدولية (500-599) لا يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

H_1 : العمل بمعايير التدقيق الدولية (500-599) يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

الجدول رقم (9): اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة T	مستوى الدلالة	
				Sig	القرار الخاص بالفرضية
				H ₁	H ₀
1.	3.72	0.702	13.811	0.000	مقبولة
2.	3.59	0.632	12.494	0.000	مقبولة
3.	3.89	0.651	18.329	0.000	مقبولة
4.	3.82	0.681	16.095	0.000	مقبولة
5.	3.91	0.844	14.401	0.000	مقبولة
6.	3.84	0.749	15.033	0.000	مقبولة
7.	3.71	0.710	13.270	0.000	مقبولة
8.	3.52	0.892	7.748	0.000	مقبولة
9.	3.68	0.689	13.308	0.000	مقبولة
10.	3.59	0.699	11.414	0.000	مقبولة
ف.ف.3	3.73	0.725	13.590	0.000	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

إن قيم متوسطات الحسابية للفرضية الفرعية الثالثة والعبارات المكونة لها التي يظهرها الجدول السابق تتراوح بين 3.52 و3.91 بانحرافات معيارية ضعيفة تتراوح بين 0.632 و0.892، وهذا ما يشير إلى أن الإجابات تتجه نحو فئة "موافق"، وهذا ما تؤكد قيم t المحسوبة والتي تعد أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig المعلوم بالنسبة لكل العبارات، وبالتالي ترفض الفرضيات الصفرية H₀ وتقبل الفرضيات البديلة H₁، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تشير أن العمل بمعايير التدقيق الدولية (500-599) يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، من خلال ما توفرها له من مصادر وإجراءات تسمح له بالحصول على تلك الأدلة، خاصة منها الإجراءات الإضافية التي تكون في بعض الظروف كوجود شك في عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار، أو للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية، أو لتحديد تأثير الأطراف ذات العلاقة أو لتحديد أثر أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقريره، كما أن العمل بمعايير التدقيق الدولية (500-599) بالجزائر يمكن مدقق الحسابات من اختيار الطرق المناسبة للحصول على أدلة التدقيق خاصة منها المعاينة الإحصائية أو طريقة اختيار بنود معينة.

- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: تتجسد الفرضية الفرعية الرابعة في المحور الرابع من الاستبيان، والذي يشمل 6 عبارات تعبر عن أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية (600-699) بالجزائر في مساعدة مدقق الحسابات الاستفادة من عمل مدققين آخرين، والجدول الموالي يبين اختبار T pour échantillon unique للعبارات المكونة لهذا الجزء والفرضية الجزئية التي يعكسها، حيث أن:

العمل بمعايير التدقيق الدولية (600-699) لا يُمكن مدقق الحسابات بالجزائر من الاستفادة من عمل مدققين آخرين. H_0 :

العمل بمعايير التدقيق الدولية (600-699) يُمكن مدقق الحسابات بالجزائر من الاستفادة من عمل مدققين آخرين. H_1 :

الجدول رقم(10): اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة T	مستوى الدلالة Sig	القرار الخاص بالفرضية	
					H_1	H_0
1.	3.74	0.905	10.949	0.000	مقبولة	مرفوضة
2.	3.46	0.793	7.705	0.000	مقبولة	مرفوضة
3.	3.51	0.807	8.390	0.000	مقبولة	مرفوضة
4.	3.44	0.772	7.393	0.000	مقبولة	مرفوضة
5.	3.46	0.772	8.012	0.000	مقبولة	مرفوضة
6.	3.49	0.808	8.114	0.000	مقبولة	مرفوضة
ف.ف.4.	3.52	0.810	8.427	0.000	مقبولة	مرفوضة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول السابق يمكن ملاحظة أن قيم المتوسطات الحسابية للفرضية الفرعية الرابعة والعبارات المكونة لها تشير إلى أن الإجابات تتجه نحو فئة "موافق"، حيث أنها تتراوح بين 3.44 و 3.74 بانحرافات معيارية ضعيفة تتراوح بين 0.772 و 0.905، وهذا ما تؤكد قيم t المحسوبة والتي تعد أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig المعدوم بالنسبة لكل العبارات، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 ، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تشير أن العمل بمعايير التدقيق الدولية (600-699) يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من الاستفادة من عمل مدققين آخرين، كعمل مدقق حسابات آخر أو عمل مدقق داخلي أو عمل مدقق خبير آخر.

أثر العمل بالمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي-دراسة حالة الجزائر

- اختبار الفرضية الفرعية الخامسة: يجسد المحور الخامس من الاستبيان الفرضية الفرعية الخامسة، والذي يشمل 5 العبارات تعبر عن أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية (700-799) unique (799) بالجزائر على تقرير المدقق، والجدول الموالي يبين اختبار T pour échantillon لهذه الفرضية والعبارات المكونة لها، حيث أن:

H_0 : العمل بمعايير التدقيق الدولية (700-799) لا يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم.

H_1 : العمل بمعايير التدقيق الدولية (700-799) يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم.

الجدول رقم (11): اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

رقم العبارة	القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة Sig	القيمة المحسوبة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
	H ₁	H ₀				
1.	مقبولة	مرفوضة	0.000	17.814	0.766	4.02
2.	مقبولة	مرفوضة	0.000	9.067	0.814	3.55
3.	مقبولة	مرفوضة	0.000	14.636	0.789	3.86
4.	مقبولة	مرفوضة	0.000	9.749	0.757	3.55
5.	مقبولة	مرفوضة	0.000	10.883	0.671	3.54
ف.ف.5	مقبولة	مرفوضة	0.000	12.430	0.759	3.70

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول السابق أن قيم المتوسطات الحسابية للعبارات المحور الخامس وكذا للفرضية الفرعية الخامسة تتراوح بين 3.54 و 4.02 بانحرافات معيارية بسيطة أقل من 1، والتي تشير إلى أن الإجابات تتجه نحو فئة "موافق"، وهذا ما تؤكدته قيم t المحسوبة والتي تعد أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig المعدوم بالنسبة لكل العبارات وللفرضية محل الاختبار، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية H₀ وتقبل الفرضية البديلة H₁، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تشير أن العمل بمعايير التدقيق الدولية (700-799) يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم، إذ أن العمل بها يساعده على تكوين رأي ملائم حول القوائم المالية ويوفر له المحددات التي يعادل رأيه بناء عليها، كما أنه

يحدد له الحد الأدنى من العناصر الواجب توفرها في تقريره، وكذا يلزمه بإضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر تم الإفصاح عنه أو لم يفصح عنه.

- اختبار الفرضية الفرعية السادسة: تتجسد الفرضية الفرعية السادسة في المحور السادس من الاستبيان، والتي تشمل كذلك 5 عبارات تبين أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية (800-899) على ممارسة المهنة في الحالات الخاصة، والجدول الموالي بين اختبار T pour échantillon unique لهذه الفرضية والعبارات المكونة لها، حيث أن:

H_0 : العمل بمعايير التدقيق الدولية (800-899) لا يساعد مدقق الحسابات بالجزائر في عملية التدقيق عند المجالات المتخصصة.

H_1 : العمل بمعايير التدقيق الدولية (800-899) يساعد مدقق الحسابات بالجزائر في عملية التدقيق عند المجالات المتخصصة.

الجدول رقم (12): اختبار الفرضية الفرعية السادسة

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة T	مستوى الدلالة Sig	القرار الخاص بالفرضية	
					H_0	H_1
1.	3.54	0.742	9.840	0.000	مرفوضة	مقبولة
2.	3.58	0.784	9.892	0.000	مرفوضة	مقبولة
3.	3.52	0.808	8.669	0.000	مرفوضة	مقبولة
4.	3.52	0.743	9.425	0.000	مرفوضة	مقبولة
5.	3.57	0.748	10.161	0.029	مرفوضة	مقبولة
ف.ف.6	3.55	0.765	9.597	0.000	مرفوضة	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول السابق أن قيم المتوسطات الحسابية للفرضية الفرعية السادسة والعبارات المكونة لها تتراوح بين 3.52 و 3.58 بانحرافات معيارية ضعيفة أقل من 1، والتي تشير إلى أن الإجابات تتجه نحو فئة "موافق"، وهذا ما تؤكد قيم t المحسوبة والتي تعد أكبر من القيمة الجدولية، وكذا مستوى الدلالة sig أقل من α بالنسبة للفرضية الفرعية السادسة والعبارات المكونة لها، وبالتالي ترفض الفرضيات الصفرية H_0 وتقبل الفرضيات البديلة H_1 ، وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية تشير أن العمل بمعايير التدقيق الدولية (800-899) يساعد مدقق الحسابات بالجزائر في عملية التدقيق في الحالات الخاصة، كعملية تدقيق

أثر العمل بالمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي-دراسة حالة الجزائر

حسابات القوائم المالية لهدف تلبية احتياجات مستخدمين محددين، أو عملية تدقيق قائمة مالية منفردة أو عنصر من القوائم المالية، وكذا عملية تدقيق القوائم المالية الملخصة.

- اختبار الفرضية الرئيسية: يلخص الجدول الموالي اختبار للفرضيات المكونة للفرضية الرئيسية ويوضح اختبار T pour échantillon unique هذه الفرضية، حيث أن:

- H_0 : العمل بمعايير التدقيق الدولية غير كفيل بتطوير ممارسة مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر.
- H_1 : العمل بمعايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير ممارسة مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر.

الجدول رقم(13): اختبار الفرضية الرئيسية

رقم الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة T	مستوى الدلالة Sig	القرار الخاص بالفرضية	
					H_1	H_0
.1	3.78	0.795	13.736	0.000	مقبولة	مرفوضة
.2	3.75	0.816	12.451	0.000	مقبولة	مرفوضة
.3	3.73	0.725	13.590	0.000	مقبولة	مرفوضة
.4	3.52	0.810	8.427	0.000	مقبولة	مرفوضة
.5	3.70	0.759	12.430	0.000	مقبولة	مرفوضة
.6	3.55	0.765	9.597	0.000	مقبولة	مرفوضة
الفرضية الرئيسية	3.67	0.778	11.705	0.000	مقبولة	مرفوضة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يلخص الجدول السابق اختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة عن الفرضية الرئيسية، وإثبات صحة هذه الفرضيات يجعل من الفرضية الرئيسية صحيحة، وهذا ما تؤكد عليه كلا من: قيمة المتوسط الحسابي 3.67 بانحراف معياري ضعيف 0.778، قيمة t المحسوبة 11.705 الأكبر من القيمة الجدولية وكذا مستوى الدلالة المعلوم، أي أقل من قيمة α . كما يلاحظ أن إجابات وحدات العينة تتجه نحو الموافقة وتوجد فروق ذات دلالة إحصائية، وعليه ترفض الفرضية الصفرية H_0 وتقبل الفرضية البديلة H_1 أي أن العمل بمعايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير ممارسة مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر، من خلال تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، تمكين مدقق الحسابات من تقييم المخاطر والاستجابة لمخاطر الأخطار الجوهرية، السماح له بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة،

مساعدته من الاستفادة من عمل مدققين آخرين، تمكنه من تقديم تقرير كاف وملائم وحتى مساعدته في عملية التدقيق عند الحالات الخاصة.

رابعاً: الخاتمة ونتائج الدراسة

1- الخاتمة:

بغرض تحديد أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر تم توجيه استبيان إلى عينة الحصى تتكون من 180 وحدة، وبغرض التمكن من تعميم نتائج هذا الاستبيان تم الاعتماد على الأساليب الإحصائية للتحديد حجم عينة الدراسة وتوزيعها بطريقة تضمن إلا حد ما تمثيل مجتمع الدراسة، حيث يلاحظ أنها تشمل مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من مختلف مناطق الوطن، ذوي خبرات ودرجات علمية متفاوتة وتحمل تخصصات مختلفة لها علاقة بممارسة المهنة، وهذا لضمان الحصول على وجهات نظر لعدة فئات ومحاولة الحصول على نتائج أكثر موضوعية. بعد استرجاع الاستبيانات الموزعة تم تفرغها ببرنامج SPSS، وبهدف التمكن من الاعتماد على المعطيات الناتجة من معالجة الاستبيان تم إجراء اختبار لمدى صدق وثبات الاستبيان باستخدام معامل الثبات "ألفا كرونباخ" و"معامل الصدق الذاتي"، واللذان أشارا أن الاستبيان يتميز بالصدق والثبات، وبعد التأكد من أن بيانات وحدات عينة الدراسة تتبع توزيعاً طبيعياً تم إجراء اختبار لتحديد العلاقة بين مكونات الاستبيان باستخدام معامل الارتباط "بيرسون"، والذي أكد على وجود علاقة قوية بين الاستبيان ككل والمحاور المكونة له، وبين كل محور والعبارات التي يشملها، ومن خلال اختبار T pour échantillon unique لفرضيات الدراسة يمكن القول أن العمل بمعايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، ومن شأنه أن يرفع من مستوى ممارسة المهنة إلى المستوى الدولي.

2- نتائج الدراسة:

من خلال ما تم تناوله في الجانب النظري لهذه الدراسة والتحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان تم اثبات الفرضيات الموضوعية ومن ثم الوصول إلى النتائج التالية:
- تُوفّر معايير التدقيق الدولية حافزاً لتحسين وتطوير معايير المحاسبة الدولية؛

- أثر العمل بالمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي-دراسة حالة الجزائر
- تتسم معايير التدقيق الدولية بالمرونة والموضوعية مما يجعلها تخدم مختلف الدول المتقدمة والنامية؛
- تُوفّر معايير التدقيق الدولية إطار مرجعي دولي يستند إليه المدقق في ممارسة مهنته والحكم على أداءه
- العمل بمعايير التدقيق الدولية يرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي، حيث أن العمل بمعايير التدقيق الدولية من شأنه أن:
- ✓ يعزز من المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛
 - ✓ يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر الجوهرية؛
 - ✓ يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة؛
 - ✓ يُمكن مدقق الحسابات بالجزائر من الاستفادة من عمل مدققين آخرين؛
 - ✓ يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم؛
 - ✓ يساعد مدقق الحسابات بالجزائر في عملية التدقيق في الحالات الخاصة.

المراجع:

- ✓ حسن القاضي ومأمون حمدان، *المحاسبة الدولية ومعاييرها*، در الثقافة للنشر والتوزيع، 2008.
- ✓ عيد حامد معيوف الشمري، *معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية - دراسة تحليلية مقارنة*، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، 1994.
- ✓ محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، *المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)*، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- ✓ محمد مقيد القومي، *الإحصاء الوصفي والاستدلالي*، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، ط1، 2015.

- ✓ Hechmi Abdelwahed, **Les normes ISA** : Conception et Application dans l'audit des états financiers, 2ème conférence annuelle du CLEA : "**Les Normes ISA au cœur du débat**", IAE Lyon, France, 5 juin 2014
- ✓ IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, International Federation of Accountants, New York, USA, 2014, volume 1, Publication for web site: http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1_0.pdf
- ✓ <http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb>, 02/12/2013
- ✓ <http://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards> , 05/01/2014
- ✓ <http://www.cnc.dz/>. 20/08/2015

ملحق: عبارات الاستبيان

عبارات المحور الأول : العمل بمعايير التدقيق الدولية (200-299) من شأنه أن:	
1.	يرفع من الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات
2.	يدعم استقلالية مدقق الحسابات من خلال الانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين
3.	يساعد مدقق الحسابات على بذل العناية المهنية في كل مراحل عملية التدقيق
4.	يلزم مدقق الحسابات الخضوع لمتطلبات السلوك الأخلاقي الصادرة من مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين
5.	يساعد مدقق الحسابات في تحمل مسؤولية الاتفاق حول شروط التكليف بالمهمة
6.	يحمل مدقق الحسابات مسؤولية الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية
7.	يسهل لمدقق الحسابات مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل
8.	يساعد مدقق الحسابات في تحمل مسؤولية الكشف عن الأخطاء الجوهرية خاصة منها الناجمة عن الغش
9.	يساعد مدقق الحسابات في تحمل مسؤولية الكشف عن عدم الامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها
10.	يساهم في تسهيل مسؤولية اتصال مدقق الحسابات مع الكلفين بالحوكمة
11.	يحمل مدقق الحسابات مسؤولية الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للأطراف الأخرى
عبارات المحور الثاني: العمل بمعايير التدقيق الدولية (300-499) من شأنه أن:	
1.	يسمح لمدقق الحسابات من فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها
2.	يسمح لمدقق الحسابات من فهم كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق
3.	يمكن مدقق الحسابات تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية
4.	يمكن مدقق الحسابات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
5.	يمكن مدقق الحسابات الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية
6.	يلزم مدقق الحسابات من مراعاة الأهمية النسبية عند التخطيط لإجراءات التدقيق

أثر العمل بالمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي-دراسة حالة الجزائر

7.	يضمن لمدقق الحسابات التخطيط السليم لعملية التدقيق
عبارات المحور الثالث: العمل بمعايير التدقيق الدولية (500-599) من شأنه أن:	
1.	يمكن مدقق الحسابات من تقييم مدى كفاية أدلة التدقيق المتحصل عليها
2.	يمكن مدقق الحسابات من تقييم مدى ملائمة أدلة التدقيق المتحصل عليها
3.	يحدد مدقق الحسابات المصادر التي تضمن له الحصول على أدلة تدقيق
4.	يوفر لمدقق الحسابات مجموعة من الإجراءات التي تضمن له الحصول على أدلة تدقيق
5.	يوفر لمدقق الحسابات الإجراءات الإضافية في حالة وجود شك في عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار
6.	يوفر لمدقق الحسابات الإجراءات الإضافية للتأكد من معقولية التقديرات المحاسبية
7.	يوفر لمدقق الحسابات الإجراءات الإضافية لتحديد تأثير الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة على القوائم المالية
8.	يوفر لمدقق الحسابات الإجراءات الإضافية في حالة أحداث لاحقة لتاريخ إصدار تقريره
9.	يوفر لمدقق الحسابات مجموعة الاعتبارات الواجب مراعاتها عند اختيار بنود معينة للحصول على أدلة التدقيق
10.	يحدد مدقق الحسابات كيفية استخدام المعاينة الإحصائية للحصول على أدلة التدقيق
عبارات المحور الرابع : العمل بمعايير التدقيق الدولية (600-699) من شأنه أن:	
1.	يحدد مدقق الحسابات الاعتبارات اللازمة للتأكد من الاستفادة من عمل مدققي حسابات آخرين
2.	يحدد مدقق الحسابات كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق إحدى مؤسسات المجمع
3.	يحدد مدقق الحسابات كيفية الاتصال مع الأطراف الأخرى خلال عملية تدقيق عنصر من القوائم المالية
4.	يحدد مدقق الحسابات كيفية التأكد من إمكانية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي
5.	يحدد مدقق الحسابات كيفية التأكد من كفاية الاستفادة من عمل المدقق الداخلي
6.	يحدد مدقق الحسابات المتطلبات اللازمة للاستفادة من عمل خبير في مجال آخر
عبارات المحور الخامس العمل بمعايير التدقيق الدولية (700-799) من شأنه أن:	
1.	يساعد مدقق الحسابات على تكوين رأي ملائم حول القوائم المالية
2.	يوفر لمدقق الحسابات المحددات التي يعدل رأيه بناء عليها
3.	يحدد لمدقق الحسابات العناصر الدنيا الواجب توفرها في تقريره
4.	يلزم مدقق الحسابات على إضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر تم الإفصاح عنه
5.	يلزم مدقق الحسابات على إضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر لم

يفصح عنه	
عبارات المحور السادس : العمل بمعايير التدقيق الدولية (800-899) من شأنه أن:	
يحدد لمدقق الحسابات الاعتبارات الخاصة لدى عملية تدقيق حسابات القوائم المالية لهدف تلبية احتياجات المستخدمين	1.
يحدد لمدقق الحسابات الاعتبارات الخاصة لدى عملية تدقيق قائمة مالية منفردة	2.
يحدد لمدقق الحسابات الاعتبارات الخاصة لدى عملية تدقيق عنصر من القوائم المالية	3.
يوفر لمدقق الحسابات شروط قبول عملية تدقيق القوائم المالية الملخصة	4.
يوفر لمدقق الحسابات طبيعة الإجراءات التي يتخذها عند تدقيق القوائم المالية الملخصة	5.