

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

تحديات ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في ظل إصدار
معايير تدقيق جزائرية
- دراسة عينة من آراء محافظي حسابات -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
شعبة العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

سعيد عبد الحليم

إعداد الطالبان:

➤ نصري مروة

➤ دبة هاجر

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	قطاف عقبة	أستاذ محاضر	رئيسا	جامعة بسكرة
2	سعيد عبد الحليم	أستاذ محاضر	مشرفا	جامعة بسكرة
3	شحتاني عبد العالي	أستاذ مساعد	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/ 2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

تحديات ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في ظل إصدار
معايير تدقيق جزائرية
- دراسة عينة من آراء محافظي حسابات -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية
شعبة العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

سعيد عبد الحليم

إعداد الطالبان:

➤ نصري مروة

➤ دبة هاجر

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	قطاف عقبة	أستاذ محاضر	رئيسا	جامعة بسكرة
2	سعيد عبد الحليم	أستاذ محاضر	مشرفا	جامعة بسكرة
3	شحتاني عبد العالي	أستاذ مساعد	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/ 2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى:

(شَهِدَ اللَّهُ أَنَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ وَالْمَلَائِكَةُ وَأُولُوا الْعِلْمِ
قَائِمًا بِالْقِسْطِ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ الْعَزِيزُ الْحَكِيمُ) ١٨

(آل عمران: آية 18)

كشكر وعران

إن الحمد والشكر لله تعالى على توفيقه لإتمام هذا العمل، و نساله أن يجعله صدقة جارية وأن يجعل فيه ما هو صلاح للأمة.

نتقدم بجزيل الشكر والامتنان والتقدير إلى الأستاذ المشرف "سعيد عبد الحليم" الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث، فكان لنا نعم الأستاذ الناصح والصبور، والذي لم ييخل علينا بوقته وجهده ولم يتوان لحظة في تشجيعنا وإرشادنا، فقد ساهم بكثير في إنجاز هذا العمل المتواضع.

كما نتوجه بجزيل الشكر وخالص العرفان إلى كل أساتذتي الكرام كل باسمه خلال مساري الدراسي.

كما نتقدم بخالص الشكر وأتم التقدير للأخت "بوعيشة جيهاد" التي ساعدتنا على إخراج مذكرتنا، وعلى نصائحها القيمة في مجال التدقيق وذلك لخبرتها المهنية في المجال.

ونخص بالشكر كل من ساعدنا ووقف معنا من قريب أو بعيد ولو بكلمة تشجيعية.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى التي زرعت في روحي الكفاح وعلمتني معنى التفاني والنجاح والتي سهرت من أجلي الليالي الطوال رمز الحب والحنان

امي الغالية "نصيرة" حفظك الله وأطال عمرك

إلى من صنع بشقائه سعادتنا واحتمل من أجلنا كل عناء إلى من منحني الإرادة والعمل

إلى الذي سهل لي الدرب وأنار لي الطريق وشق بي بحر العلم والتعلم والحياة

أبي الغالي "حسين" حفظك الله وأطال عمرك

إلى سر سعادي وسندي في الحياة إخوتي: إلياس، سارة، أسماء، عائشة

إلى كل الأحباب والأصدقاء

و إلى كل من طلب العلم مهتديا بقول الرسول -صلى الله عليه و سلم-:

" من أراد الآخرة فعليه بالعلم ومن أراد الدنيا فعليه بالعلم

ومن أرادهما معا فعليه بالعلم

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيراً

إلى من أحمل اسمه بكل فخر واعتزاز أبي الغالي العقي

إلى من كان لها الفضل في أن أرى نور الدنيا أُمي الغالية فريدة تميم

إلى إخوتي الأعزاء حفصهم الله: كمال، باديس، سعيد

إلى أختي العزيزة نسبية وسعاد

إلى كل رفقاء الدراسة دفعة السنة ثانية ماستر فحص محاسبي 2016.

إلى كل من نسيهم قلبي ولكنهم بقلبي محفوظون ومحفورون.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر وعرهان
	إهداء
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
أ-د	مقدمة
23-3	الفصل الأول: الإطار النظري
3	تمهيد
4	المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي
4	المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي
4	المطلب الثاني: أهمية التدقيق الخارجي
6	المطلب الثالث: منهجية وخطوات وتنفيذ التدقيق الخارجي
11	المبحث الثاني: المعايير الجزائرية للتدقيق
11	المطلب الأول: المعايير الجزائرية
12	المطلب الثاني: المعايير العمل الميداني الجزائرية
13	المطلب الثالث: المعايير إعداد التقارير الجزائرية
16	المبحث الثالث: متطلبات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر
16	المطلب الأول: الهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر
17	المطلب الثاني: اللجان المشرفة على معايير التدقيق
17	المطلب الثالث: تحديات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر (معوقات)
23	خلاصة الفصل
25	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي
25	تمهيد
26	المبحث الأول: مراحل إعداد استمارة الدراسة الاستبائية
26	المطلب الأول: تحضير استمارة الاستبيان
27	المطلب الثاني: هيكل استمارة الاستبيان
29	المطلب الثالث: نشر وإدارة استمارة الاستبيان
30	المطلب الرابع: الحدود الزمانية والمكانية للدراسة
31	المبحث الثاني: الدراسة الإحصائية الوصفية لعناصر الاستبيان
31	المطلب الأول: مجتمع وأدوات الدراسة
32	المطلب الثاني: اختبار طبيعة توزيع البيانات بمعامل كولموكروف سميرنوف

34	المطلب الثالث: اختبار الصدق والثبات
40	المطلب الرابع: الدراسة الإحصائية للمتغيرات الشخصية للدراسة
46	المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات الدراسية
46	المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
46	المطلب الثاني: اختبار صحة فرضيات الدراسة
55	خلاصة الفصل
58-57	خاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
11	المعايير الجزائرية للتدقيق	(1-1)
32	اختبار الطبيعة بمعامل كولموكروف سميرنوف	(1-2)
34	المتوسط المرجح للفئات	(2-2)
34	اختبار درجة الثبات	(3-2)
35	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الاول والدرجة الكلية المجال الاول	(4-2)
36	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية المجال الثاني	(5-2)
36	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية المجال الثالث	(6-2)
37	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور الثاني	(7-2)
38	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مع تحديد اتجاه العينة	(8-2)
40	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	(9-2)
41	توزيع العينة حسب العمر	(10-2)
42	العينة حسب الخبرة المهنية	(11-2)
43	توزيع العينة حسب اختبار صحة فرضيات الدراسة	(12-2)
44	العينة حسب عدد الدورات التكوينية	(13-2)
47	العلاقة بين التحديات التعليمية و التكوينية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية	(14-2)
50	العلاقة بين التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية	(15-2)
52	العلاقة بين التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية	(16-2)

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
41	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	(1-2)
42	توزيع العينة حسب العمر	(2-2)
43	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	(3-2)
44	توزيع العينة حسب المنصب الإداري	(4-2)
45	يوضح توزيع العينة حسب عدد الدورات التكوينية	(5-2)
48	شكل الانتشار بين التحديات التعليمية و التكوينية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائري	(6-2)
51	شكل الانتشار بين التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية	(7-2)
53	شكل الانتشار بين التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية	(8-2)

مقدمة

تمهيد:

إن تعقد مهمات المؤسسات وزيادة معوقات نجاحها أصبح المشكل الأبرز للعقود الأخيرة من القرن العشرين، فبعدما كان هدف المؤسسة هو تحقيق تقدمها وازدهارها، أصبح همها إيجاد حلول تسمح لها بالحفاظ على بقائها، حيث ومع ظهور المورد ظهور المورد الجديد والمتعلق بمجال المعلومات وتكنولوجيا المعلومات وما سايه من تغيير في المفاهيم والأولويات كان على المؤسسة التحكم فيه، حيث أدركت هذه الأخيرة أنه يمثل الورقة الرابحة لها وعليها استغلاله على أحسن وجه وهذا لتحقيق أهدافها. يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحالي بمعايير التدقيق من حيث إصدارها، تفسيرها وتطويرها بالإضافة إلى أن هناك تطور مستمر في مهنة التدقيق والبيئة التي تطبق فيها، وبالتالي فإن المعايير التي تصلح للتطبيق في ظروف معينة قد لا تصلح للتطبيق في ظروف أخرى.

فهناك آراء متباينة حول اختلاف المعايير عن بعضها البعض، ويمكن القول أن الفوارق في معايير التدقيق المهنية من دولة لأخرى يعتبر اختلافا في درجات أو مستوى الأداء المهني، ولذلك فإن السعي نحو تحقيق التناغم أو التجانس بين المعايير الدولية وبين المعايير الوطنية لا يواجه صعوبات كثيرة على عكس الحال إذا قورن الأمر بمعايير المحاسبة الدولية، حيث يرجع التباين إلى تعدد السياسات والأساليب المحاسبية.

فالمظاهر الفنية لمعايير التدقيق المهنية مثل التعريفات والأهداف والإطار العام والإجراءات تعتبر أكثر تجانسا نسبيا على المستوى الدولي، ومع ذلك فإننا نؤكد وجود جزء من المتغيرات والتباينات التي ما زالت تستلزم تكريس الجهود من أجل تكامل وتجانس عملية التدقيق دوليا، بالإضافة إلى وجود تباينات في بعض المظاهر الإجرائية بين دولة وأخرى مثال ذلك استخدام التقرير المختصر في بعض الدول واستخدام التقرير المطول في دولة أخرى وكذلك اختلاف بعض المظاهر بالتأهيل الملائم للمدقق.

مما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يتوجب بحثها في هذه المذكرة والمتمثلة في الآتي:

أولا: الإشكالية:

في ظل التغيير التشريعات التي تحكم مهنة التدقيق وكذا المعايير التدقيق، كان لزاما علينا معرفة التعرف على كل ما هو جديد في مجال إصدار معايير التدقيق الجزائرية، وما تعود به من تحديات على ممارسة مهنة التدقيق الخارجي.

وعلى ضوء هذا يمكن طرح الإشكالية الرئيسة التالية:

ما هي تحديات ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في ظل إصدار معايير تدقيق الجزائرية؟

ولكي يتسنى لنا التطرق إلى مختلف جوانب الموضوع قمنا بتجزئة الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية

التساؤلات الفرعية:

- 1- ما هو التدقيق؟ وما هي أهميته وأهدافه؟
- 2- ما هو التدقيق الخارجي؟ وفيما تتمثل إجراءاته؟
- 3- فيما تتمثل معايير التدقيق الجزائرية؟ وما علاقتها بمعايير التدقيق الدولية؟
- 4- ما هي التحديات التي تواجه ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية؟

ثانيا: فرضيات الدراسة:

إن الفرضيات التي اعتمدها لمعالجة الموضوع كالتالي:

- 1- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحديات التعليمية والتكوينية لمحافظ الحسابات وتأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.
- 2- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات وتأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.
- 3- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية وتأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

ثالثا: أهمية البحث:

تتجسد أهمية البحث في التعرف على إجراءات التدقيق الخارجي والتحديات التي تواجه ممارسي مهنة التدقيق مع إصدار معايير للتدقيق جزائرية في ظل وجود معايير التدقيق الدولية.

رابعا: مبررات اختيار الموضوع:

تكمن مبررات اختيار الموضوع في جملة من الدوافع على رأسها تسليط الضوء على كيفية تخطيط مهمة محافظة الحسابات وفق المعايير الجزائرية للتدقيق لكون هذا الموضوع لم يأخذ حقه في الدراسة وعليه يجب ربط المعايير الجزائرية للتدقيق بمهمة محافظ الحسابات كما كانت لنا دوافع أخرى نذكر منها - :

- علاقة الموضوع بالتخصص المدروس.
- اقتراح من الأستاذ المشرف.
- محاولة إثراء مكتبة الكلية.
- الميول الشخصي لموضوع الدراسة والرغبة في الاطلاع على كل جديد فيما يخص معايير التدقيق.

خامسا: أهداف البحث:

- إعطاء نظرة شاملة عن التدقيق عامة والتدقيق الخارجي خاصة.
- التعرف على معايير التدقيق الجزائرية.
- إلقاء الضوء على تطور التدقيق في الجزائر.
- معرفة الجهات المعنية بإجراء التدقيق الخارجي وكيفية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

سادسا: منهجية الدراسة:

نعمد في دراستنا هذه على المنهج " الوصفي التحليلي " في عرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بمجال البحث مع الاعتماد على " المنهج التحليلي " في تفسير تلك المعلومات وتحليلها واستخلاص النتائج منها هذا في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على " الاستبيان " كوسيلة لجمع المعلومات، أين تم توزيع استمارة الاستبيان على المتخصصين في الميدان،

وهذا للوقوف على الواقع الحالي، وتم استخدام بعض أدوات الإحصاء الكلاسيكي في التحليل بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي.

سابعاً: حدود الدراسة

- 1- المجال المكاني: تمت الدراسة على عينة من محافظي الحسابات في ولاية بسكرة.
- 2- المجال الزمني: الإطار الزمني التي تمت فيه الدراسة تمثل في 10 أيام تم فيها توزيع الاستبيان واسترجاعها.

ثامناً: هيكل البحث

● الجانب النظري:

- ماهية التدقيق الخارجي
- المعايير الجزائرية للتدقيق
- متطلبات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

● الجانب التطبيقي:

- دراسة ميدانية حول تحديات ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في ظل إصدار معايير تدقيق الجزائرية.

تاسعاً: صعوبات البحث

تعرضنا لمختلف الصعوبات في بحثنا المتواضع ومن بينها:

- صعوبة التمكن من إجراء دراسة الحالة بسبب ضيق الوقت وكذا انشغال محافظي الحسابات بفترة إعداد الميزانية وذلك سبب لنا صعوبة في تلقي الإجابات.
- عدم توفر المكاتب الجامعية على مراجع خاصة في مجال معايير التدقيق الجزائرية

عاشراً: دراسات سابقة

تم الاطلاع على دراسات سابقة تتمثل فيما يلي:

- 1- فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، في إدارة الأعمال، المسيلة، 2003. وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:
 - يعتبر نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة في ظل المرحلة الاقتصادية الحالية مرهوناً بالمعلومات المحاسبية.
 - اعتماد المؤسسة لنظام رقابة داخلية منظم ومحكم يضمن لها تحقيق الأهداف المسطرة ويؤدي إلى التقليل من احتمالات الخطأ، الغش، والسرقة.
- 2- أشرف بن صغير، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA، مذكرة تدخّل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016/2017. وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- معايير التدقيق الدولية جاءت لضبط عمل المدققين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثالية؛
- جاءت معايير التدقيق الدولية من أجل الحصول على القبول في جميع أنحاء العالم؛
- تأخر تطور التدقيق في الجزائر جعل مهنة التدقيق فيها تعاني قصورا وتبدوا بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة مهنيا؛
- تناول معيار التدقيق الجزائري " 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق " كل بنود معيار التدقيق الدولي 210 شروط التكليف بالتدقيق " وأضاف بعض النقاط المتعلقة بالاتفاق على إطار مهمة التدقيق التعاقدية؛

حادي عشر: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تأتي هذه الدراسة في كونها سلطت الضوء على متغيرين رئيسيين لم يتم تناولهما بشكل الذي تم تناوله في هذه الدراسة كما تم إثبات العلاقة بينهما من خلال دراسة عينة من آراء مجموعة من محافظي الحسابات بولاية بسكرة، حيث ركزت دراستنا على أهم التحديات التي تواجه محافظ الحسابات أثناء ممارسة مهنته في ظل إصدار معايير تدقيق جزائرية.

الفصل الأول

الإطار النظري

تمهيد:

تعد مهنة التدقيق مهنة عريقة تمتد جذورها إلى القرن الرابع عشر وذلك حسب المصادر العلمية ذات الصلة، وكان البعض يرجع جذور تلك المهنة إلى الفراعنة، ومنذ ذلك التاريخ أثبتت هذه الأخيرة أنها ذات رسالة قوية وذات مردود إيجابي على رفاهية الشعوب لأنها تلعب دورا مهما في الحياة الاقتصادية ومن المواضيع التي تعيرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة وتعتبر دراستها من المواضيع المتقدمة أكاديميا.

كما يلعب التدقيق الخارجي دورا بارزا في الإدارة الاقتصادية للمؤسسات والموارد المملوكة للمجتمع، وذلك من خلال زيادة ودعم الثقة في القوائم المالية، وبالتالي فهي تعتبر عاملا هاما في زيادة الاستثمارات وتوسيع سوق الأوراق المالية، ويساهم التدقيق الخارجي في حماية المستثمرين والمتعاملين في الأوراق المالية من مخاطر سوء عرض القوائم المالية، ومخاطر الغش والتلاعب في تلك القوائم.

ولذا في هذا الفصل، سنحاول الوقوف على مفهوم التدقيق الخارجي، وأهدافه وأهميته، فضلا عن معايير التدقيق الخارجي، وكذا المعايير الجزائرية للتدقيق.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي فرع من فروع التدقيق، وأداة مستقلة وحيادية تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة، لهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف التدقيق الخارجي بالإضافة إلى أهميته وأهدافه، وفي الأخير معايير التدقيق الخارجي.

المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي

تتعدد تعاريف التدقيق الخارجي وتختلف حيث نذكر منها:

يعرف التدقيق الخارجي بأنه "الفحص الانتقادي للقوائم المالية كالميزانية وحسابات النتائج والجداول الملحقه بها، وكل ما هو محاسبي ومالي في تقرير مجلس إدارة المؤسسة موضوع المراقبة". (بوتين، 2008، صفحة 29)

التدقيق الخارجي هو "عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية". (مصطفى، 2014، صفحة 40)

ويعرف أيضا بأنه: "هو التدقيق الذي تقوم به هيئة خارجية غير تابعة لإدارة أو ملكية المؤسسة، والهدف منه تقرير حيادي حول عدالة القوائم المالية وعرض الوضع المالي عن طريق الميزانية وقائمة الدخل لفترة مالية معينة". (نظمي، 2011، صفحة 25)

وتعريف شامل للتدقيق الخارجي والذي يطلق عليه أحيانا التدقيق المستقل "هو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأيا فنيا محايدا عن صحة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المركز المالي للمؤسسة".

المطلب الثاني: أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى كل من أهمية التدقيق الخارجي وكذا الأهداف المرجوة منه.

الفرع الأول: أهمية التدقيق الخارجي

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، ولهذا الوسيلة أهمية كبيرة هذا بالنظر إلى الخدمة التي تقدمها لمختلف الجهات التي تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها. تتمثل هذه الجهات في: (خالد، 2009، الصفحات 12-13)

1- أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة الشركة والمساهمين:

1-1- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الشركة: عند قيام إدارة الشركة بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات التي يشترط فيها الصحة والدقة، وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة للشركة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصدق عليها من طرف شخص محايد وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية.

2-1- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمساهمين: بالنسبة للمساهمين التدقيق الخارجي يمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاح وبكفاءة عالية، فالمدقق الخارجي يقوم بإعداد التقرير يتضمن رأيا سليما حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للشركة ونتائج الدورة المالية.

2- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الضرائب و للموردين :

2-1- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الضرائب: تعتمد إدارة الضرائب على التدقيق الخارجي في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة الشركة، فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن الشركة بفحص عملياتها ونتائجها، مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ونتائجها.

2-2- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للموردين: يسمح التدقيق الخارجي للموردين بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للشركة، مما يحدد درجة التعامل معها، فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للشركة وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في آجال استحقاقها، يصبح أكثر ثقة وليونة في التعامل معها.

3- أهمية التدقيق الخارجي لنقابة العمال و تسيير الموارد المتاحة:

3-1- أهمية التدقيق الخارجي لنقابة العمال: يعطي التدقيق الخارجي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للشركة، مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال، ففي حالة تمتع الشركة بمركز مالي جيد، وينعكس ذلك بالمقابل قيمة الأجور للعمال.

3-2- أهمية التدقيق الخارجي في تسيير الموارد المتاحة: يتوصل المدقق الخارجي أثناء القيام بعملية الفحص والتدقيق إلى نقاط الضعف في التسيير فيقوم بتحديددها، والعمل على التقليل منها وتحسين التسيير وهذا من خلال تقديم توصيات واقتراحات من شأنها الرفع من درجة كفاءة واستخدام الموارد المتاحة بفعالية.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي

يسعى التدقيق الخارجي إلى عدة أهداف ونذكر منها: (أبو سرعة، 2010/2009، الصفحات 53-54)

1- أهداف رئيسية: حيث تتمثل الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي في الآتي:

- إن الهدف الأساسي من عملية التدقيق الخارجي هو إبداء رأي في محايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال، والمركز المالي، وفقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والمقبولة قبولاً عاماً؛
 - إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام؛
 - إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين، والبنوك، والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة؛
- 2- أهداف خاصة: تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي، وفي سبيل تحقيق المدقق لتلك الأهداف، فإن هناك أهداف فرعية عليه تحقيقها، وهي الستة أهداف المتعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية وهي:

- التحقق من الوجود: أي أن الأصول والخصوم أو التزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين.

- **التحقق من الاكتمال:** يعني أن كافة الأصول، والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.
- **التحقق من الملكية:** يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاما حقيقيا على المؤسسة في تاريخ معين.
- **التحقق من التقييم:** أن الأصول، والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.
- **التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة:** أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقا للمتطلبات القانونية، والمهنية ذات الصلة.
- **التحقق من شرعية، وصحة العمليات المالية:** أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانونا وفقا لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض، والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

المطلب الثالث: منهجية وخطوات تنفيذ التدقيق الخارجي

تمثل معايير التدقيق الخارجي إرشادات عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية، ويمكن اعتبار معايير التدقيق كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها، وعليه ينبغي على المدقق مراعاة المعايير أثناء قيامه بمهمته حتى لا يكون مقصرا وما يتبع ذلك من عواقب. ونستعرض فيما يلي أهم معايير التدقيق الخارجي، وقد قسمت هذه الأخيرة حسب إصدارها إلى ثلاث مجموعات وهي كالتالي:

الفرع الأول: المعايير العامة

1- معيار التأهيل العلمي والعملي:

يتم تنفيذ مهام عملية المراجعة بواسطة أشخاص تم تأهيلهم تأهيلا كافيا من الناحية العلمية والعملية، فضلا عن ضرورة توافر مجموعة من الصفات السلوكية الهامة مثل النزاهة، الإخلاص والمحافظة على سرية المعلومات وغيرها من الصفات، ويمكن تناول هذه المعايير في النقاط التالية:

1-1- التأهيل العلمي والعملي:

يجب أن يتم أداء التدقيق بواسطة أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدققين. (أرينز، دون سنة، صفحة 25)

وهذا المعيار يعترف بأن الشخص مهما كان مؤهلا وكفؤا في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية والأعمال لا يتمكن من القيام بالتدقيق دون التأهيل والتدريب في هذا الحقل وإن هذا التدريب يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي. (التميمي، 2004، الصفحات 30-31)

1-2- التآهيل السلوكي:

يمكن التآهيل السلوكي والأخلاقي للمراجعة من الارتقاء بالمهنة والمحافظة عليها، فمحافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه صفات شخصية وأخلاقية تؤهله لأداء واجبه المهني، وأهم هذه الصفات الأمانة والنزاهة والمحافظة على أسرار العملاء، والهدف والصبر والدقة في العمل وكذلك الحذر في التصرفات، وكذا المقدرة على التركيز وتقدير المسؤولية. (لقليطي، 2009/2008، صفحة 29)

1-2-1- الاستقلالية (الحياد والموضوعية):

بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة بالمراجعة فعلى المدقق أن يحافظ على استقلاليته الذهنية الظاهرية والفعالية، ورأي مراجع الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح عديم القيمة إذا لم يكن مستقلا فعليا وظاهريا. فالاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة المراجعة، وفي حالة الشك باستقلالية المراجع فإن ثقة الجمهور ستخفض نتيجة لذلك.

1-2-2- بذل العناية المهنية اللازمة:

على المدقق بذل العناية المهنية المطلوبة أثناء المراجعة وعند تحضير التقرير، والعناية المهنية تتطلب دراسة إنتقادية لجميع مستويات العمل المنجز من قبل المساعدين الذين قاموا بعمل التدقيق، كما أن العناية المهنية تعني أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلا ويملك المتطلبات المهنية، أي أن لديه من المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن الأخرى كالطبيب الاستشاري، المهندس وما شابه ذلك. (التميمي، 2004، صفحة 31)

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

إن توفر الكفاءة الاستقلال لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كافي للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني. تشمل هذه المعايير تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدلة مهمته إضافة إلى الوظائف الموكلة إليه، رغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظامها، إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع اغلب المؤسسات. يمكن حصرها فيما يلي:

المعيار الأول: التخطيط والإشراف الملائمين

يعني ذلك أن المدقق يقوم بتنفيذ أعمال التدقيق وفقا لخطة ملائمة وأن يحسن الإشراف على مساعديه الذين يختارهم بنفسه بناء على خبراتهم ومهاراتهم ومؤهلاتهم المطلوبة، ويتابع مدى تقدمهم في الأعمال الموكلة إليهم؛ فالتخطيط الجيد لعملية التدقيق يحتاج إلى دراسة مسبقة لبيئة العمل خصوصا نظام الرقابة الداخلي له، للوصول إلى رسم خطة مبدئية غير مفصلة ملائمة تتوافق مع بيئة العمل، بحيث تكون خطة مرنة تتماشى مع مراحل إجراءات التدقيق ويمكن إضافة تخطيط تفاصيل العمل في حينه، في ضوء الإطار العام للمهمة، فنجاح عمل المدقق من نجاح الخطة التي يرسمها والأداء الجيد الذي يقوم به. (الفيومي و لبيب، 1998، الصفحات 40-41)

من جهة أخرى فإن المدقق مسؤول على تقسيم العمل على المساعدين الإشراف عليهم، وكيفية توجيه إمكاناتهم لبلوغ الأهداف المرجوة من الفحص ومن مهنة التدقيق ككل، وتقييم أدائهم من خلال ما تم تحقيقه من أهداف مع الأخذ بعين الاعتبار

درجة تعقد وصعوبة المهمة والمؤهلات التي يتمتع بها المساعدون، رغم أن مسؤولية تقسيم وتعريف المسؤولين بمهامهم والأهداف المتبغاة منها تقع على المدقق بحد ذاته، فيجب عليه أن يضع أسس لحل الخلافات في وجهات النظر بينه وبينهم إن وجدت، وأن يرسم طريقة للإجابة عن أية استفسار أو تساؤل قد يظهر أثناء عملية الفحص. (ليبب و شحاتة، 2013، الصفحات 45-46)

المعيار الثاني: تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويقصد به أنه يجب على المدقق أن يدرس ويقيم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة محل التدقيق كأساس حق يتمكن من الاعتماد عليه لتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات التدقيق الملائمة لها؛ فمن وجهة نظر المدقق أن الرقابة الداخلية تشتمل على الرقابة الإدارية المتخصصة في اتخاذ مختلف القرارات بما فيها الترخيص بالعمليات المالية، فتطبيق هذا المعيار يمكن المدقق من استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي -الذي يتمثل في نظر المدقق في التسجيل الجيد للعمليات الإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لحماية أصولها -من خلال الفحوص الاختبارية التي يقوم بها والعناية المهنية التي يدلها المدقق لهذا الجانب.

المعيار الثالث: كفاية الأدلة

ويقصد بهذا المعيار أن يقوم المدقق بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي يمكن أن يستند إليها في إبداء أريه في القوائم المالية، وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساساً معقولاً ل أريه في القوائم المالية موضوع الفحص، فعمل المدقق يستوجب منه جمع وتقييم العديد من أنواع الأدلة واختيار الأنسب والأصلح لدعم رأيه النهائي (صديقي و طواهر، 2010، صفحة 45)، فالأمر يرجع له في اختيار الأدلة المناسبة والكافية لتوثيق رأيه.

وأدلة الإثبات حسب المعيار التدقيق رقم 3 1 تتمثل في أية معلومات متاحة أمام المدقق، وترتبط بالمؤسسة الخاضعة للتدقيق يمكن أن يتحصل عليها من خلال عمليات الاستفسار والملاحظة وغيرها من العمليات. (حجازي، 2010، صفحة 49)

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير

إن تقرير التدقيق يعتبر الخلاصة النهائية لعملية التدقيق، فهو يحتوي على المعلومات المبلغة من المراجع لمعظم مستخدمي القوائم المالية، ولذلك فإنه يجب أن يحتوي على كافة المعلومات اللازمة بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضاً أن يكون واضحاً ومختصراً. وتحققاً لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق، والمحددة في الشكل السابق، وفيما يلي شرح لتلك المعايير:

1- اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

وفقاً لهذا المعيار يجب على المدقق أن يشير في تقريره بنتائج عملية المراجعة إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ولا تتطلب إشارة المراجع هذه القيام بإعداد قائمة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية إلا في الحالات التي يكون فيها ذكر هذه المبادئ والسياسات أمراً لازماً لتوضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم المالية، مثل طرق تقييم الاستثمارات والمخزونات وما شابه ذلك.

وبطبيعة الحال إذا لم تتوفر لمراجع الحسابات المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه هذا، فيجب عليه أن يشير إلى ذلك صراحة ويبيدي تحفظات معينة في تقريره.

والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً تعرف بأنها "تلك المفاهيم والسياسات والمعايير والأساليب الفنية والإجراءات العملية التي تلقى قبولاً عاماً من الغالبية العظمى من المحاسبين والمدققين" (بن يخلف، 2002، صفحة 68). كما عرفها آخر بأنها "إطار عام يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية، وإعداد القوائم المالية، وهي تعميمات ومرشدات توجيهية عامه، تتصف بالشمول والملائمة، كما أنها قابلة للاستخدام" (بني معطا، 2007، صفحة 51). فعلى المدقق أن يحرص في جميع الأحوال على استخدام هذه المبادئ كمرشد أساسي للحكم على جودة القوائم المالية التي يبدي فيها رأيه، ولا يلجأ إلى معايير الشخصية في هذا المجال. وهذه المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً تعتبر بمثابة معايير موحدة، يستخدمها جميع المراجعين لضمان مستوى عام من الكفاءة في الممارسة المهنية.

2- الثبات:

إن الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى ضروري للتأكيد على أن التغيرات في القوائم المالية من فترة لأخرى قد نشأت نتيجة أنشطة المشروع المختلفة، ولم تنشأ من تغير المبادئ المحاسبية.

ويهدف معيار الثبات إلى: (توماس و هنكي، 2006، صفحة 55)

أ- التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية.

ب- لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات، فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير المراجعة.

وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بما يلي: (صيام، 2000، صفحة 3)

- التغيرات المحاسبية.

- وجود خطأ في القوائم المالية السابقة.

- التغير في تبويب القوائم المالية.

- وجود عمليات أو أحداث تختلف اختلافاً جوهرياً عن تلك التي تمت الحاسبة عنها في القوائم المالية التي سبق إصدارها.

3- كفاية الإفصاح الإعلامي:

يقصد بكفاية الإفصاح الإعلامي بأن التفسير المتوفر في البيانات المالية يكون بشكل كافي، وأنة القادر على عكس قراءة واضحة وصحيحة ودقيقة لمحتويات البيانات المالية من كافة الأطراف التي لها مصلحة من هذه البيانات، وتلك التي ستتعامل مع هذه البيانات خلال السنوات القادمة". (البشير، 2002، صفحة 13)

فالقوائم المالية تقدم معلومات إلى مستخدميها تساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية. ولذا يتعين أن تكون هذه المعلومات كاملة، ومناسبة للقرار، وواضحة يسهل فهمها. فإذا تبين للمراجع أن هذه القوائم لا تفصح عن المعلومات الضرورية، فيجب عليه أن يذكر ذلك في تقريره، وأن يقيد رأيه. ومفهوم كفاية الإفصاح لا يشتمل فقط على نوع المعلومات التي تقدم، وإنما يشتمل أيضاً

على كيفية تقديمها. ويمكن تقييم مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية من خلال ثلاثة مقاييس، كما حددها الفقرة رقم 14 من معيار المراجعة الدولي رقم 23 وهي: (فالي، 2002/2003، صفحة 182)

- أ- الإفصاح عن الظروف الأساسية التي تثير الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط في المستقبل القريب.
 ب- أن يكون الإفصاح صريحاً في التنبيه إلى احتمال عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، وبالتالي عدم قدرتها على تحقيق قيم أصولها، والوفاء بالتزاماتها من خلال أعمالها العادية.
 ج- الإشارة إلى أن القوائم المالية لا تتضمن أية تسويات قد تكون ضرورية في حالة ما إذا كانت المؤسسة غير قادرة على الاستمرار في النشاط، والتي تتعلق بقيم وتبويب كل من الأصول والالتزامات.

4- إبداء الرأي في القوائم المالية:

نص هذا المعيار والذي يعد الرابع من معايير إعداد التقرير على ما يلي:

"يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي. وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية، يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك. وعندما يقتزن أسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع وإلى درجة مسؤوليته" (أرينز، دون سنة، صفحة 41). فالمراجع يصدر في العادة تقريراً خالياً من التحفظات بشأن عدالة القوائم المالية، وفي بعض الأحيان قد يصدر تقريراً سالباً يذكر فيه أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة كلاً من المركز المالي ونتائج الأعمال، وفي أحيان أخرى قد يتحفظ المراجع في تقريره، فإذا كانت هذه التحفظات من الجسامة نتيجة لوضع قيود على نطاق عملية المراجعة أو نتيجة لأحداث غير مؤكدة، فإن المراجع قد يمتنع عن إبداء رأيه.

المبحث الثاني: المعايير الجزائرية للتدقيق

يتم التطرق في هذا المبحث إلى عرض المعايير الجزائرية للتدقيق المتمثلة في معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات (التوصيات الست) ومعايير تقاريره بالإضافة إلى معايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول: المعايير الجزائرية

يتجلى توجه الجزائر إلى تطبيق المعايير العامة في مجال التدقيق من خلال إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق، والتي بلغ عددها 16 معيار -لحد الآن- على شكل دفعات بداية من فيفري سنة 2016، ثم في شهر أكتوبر 2016، يليها دفعة في مارس 2017، ثم مؤخرًا الدفعة الرابعة في شهر سبتمبر 2018. هذه المعايير مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق بنفس المضمون ونفس الترميز؛ للإشارة فإنه تمت معايير أخرى في طور الإصدار. الجدول رقم (1-1): يعرض موجز للمعايير الصادرة إلى حد الآن: (العمور و بن يحي، 2019، الصفحات 9-10)

الجدول رقم (1-1): المعايير الجزائرية للتدقيق

المعيار	اسم المعيار	موضوع المعيار
210	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	يتطرق إلى واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة.
505	التأكيدات الخارجية	يتطرق إلى استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجي بهدف الحصول على أدلة الإثبات
560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات وأحداث لاحقة	يتطرق إلى التزامات المدقق تجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.
580	التصريحات الكتابية	يتطرق للمعيار إلى إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.
300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	يتطرق للمعيار إلى التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.
500	العناصر المقنعة	يتطرق إلى واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.
510	مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية"	يتطرق للمعيار إلى واجبات المدقق فيما يخص فحص الأرصدة الافتتاحية لحسابات الشركة في إطار مهمة التدقيق الأولي.
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية	يتطرق للمعيار إلى التزام المدقق بإبداء رأيه حول الكشوف المالية، وكذا شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.
520	الإجراءات التحليلية	يتطرق إلى إجراءات تحليلية يقوم بها المدقق أثناء استعراض تناسق محمل

570	استمرارية الاستغلال	الحسابات. يتطرق إلى التزامات المدقق والإدارة في الحرص على استمرارية استغلال النشاط.
610	استعمال أعمال مدققين داخليين	يتطرق المعيار إلى شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدققين الداخليين.
620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	يتطرق هذا المعيار لواجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير.
230	وثائق التدقيق	عالج المعيار مسؤولية المدقق لإعداد وثائق التدقيق، طبيعتها وفائدة الحصول عليها في الوقت المناسب، التعامل مع الظروف الاستثنائية، ضرورة حماية وحفظ ملفات العمل.
501	العناصر المقدمة - اعتبارات خاصة	وضح المعيار الطريقة المثلى للحصول عليها بمختلف أنواعها، وكيفية عرض معلومات ذات علاقة بالقطاع.
530	السير في التدقيق	تطرق المعيار إلى أساليب استعمال السير الإحصائي وغير الإحصائي في التدقيق.
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.	تطرق إلى بنود الكشوف المالية المقدرة والتي لا يمكن قياسها، الاختلافات الناتجة عن ذلك، مثل: الناتجة عن التقديرات المحاسبية الفردية، المؤشرات المحتملة لتحيز الإدارة مع تأكيد كتابي يوضح عقلانية التقديرات المحاسبية.

المصدر: (لعمور و بن يحي، 2019، الصفحات 9-10)

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني الجزائرية

في غياب معايير جزائرية للتدقيق، ونقص كبير في مراجع المتعلقة بالمراجعة القانونية في الجزائر، تم الإصدار سنة 1994 معايير المهنية أو الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات، التي وردت في الملحق قرار وزير الاقتصاد رقم 103-SPM-94 المؤرخ في 02-02-1994، المتعلقة بالعباية المهنية لمحافظ الحسابات، والتي عرفت بالتوصيات الست، حيث تتمثل تلك التوصيات في العناصر الآتية:

الفرع الأول: قبول العهدة والدخول في العمل:

قبول العهدة والدخول فيها هي التوصية الأولى من القرار المذكور سابقا، والتي على أنه عندما يتلقى محافظ الحسابات عهدة جديدة، لا يعطي موافقته إلا بعد وضع حيز التنفيذ العمليات التي تجنبه من وقوعه في حالات التنافر والموانع، وأنه قادر على تنفيذ المهمة بالنظر إلى إمكانيات مكتبه التقنية والبشرية. (بوتين، 2008، صفحة 42)

الفرع الثاني: ملفات العمل:

هي التوصية الثانية وردت من نفس إقرار المذكور سابقا والتي تطرقت إلى ملفات العمل، حيث أن صفة الديمومة لمهمة محافظ الحسابات تفرض عليا مسك ملفين أساسيين مهمين وضروريين للقيام بالعناية اللازمة وهما الملف الدائم والملف السنوي. (بوتين، 2008، صفحة 44)

الفرع الثالث: التقارير حول الحسابات الاجتماعية:

هي التوصية الثالثة التي تطرقت إلى التقارير الواجب إنجازها من طرف محافظ الحسابات وهي التقرير العام المصادقة على صحة وانتظام الحسابات السنوية والتقرير الخامس حول الاتفاقيات المنظمة بالإضافة إلى مداخلة عند حضوره اجتماع مجلس الإدارة

الفرع الرابع: التصريح بالأعمال الجناحية أن وجدت إلى وكيل الجمهورية:

التوصية الرابعة والمتعلقة بالتصريح بالأعمال الجناحية إلى وكيل الجمهورية، حيث بينت أهمية التصريح، والأعمال واجب التصريح بها، والواجبات التي يضعها فيد التنفيذ بالخصوص الأعمال غير شرعية كالمخالفات المتعلقة بالشركات التجارية، والمدة وشكل التصريح.

الفرع الخامس: مسار محافظ الحسابات:

التوصية الخامسة والتي نصت على أنه قبل الشروع في فحص الحسابات، على محافظ الحسابات إدراك جيدا الحقائق الاقتصادية، المالية، القانونية والحسابية لشركة محل المراقبة وبينت الهدف من ذلك وكيفية وضع خطة المهمة ومحتواها.

الفرع السادس: فحص الحسابات:

التوصية السادسة والتي بينت بأن أهداف من هذه المهمة هو جمع أدلة إثبات كافية ليتمكن من التعبير عن رأي مبرر حول القوائم المالية، نطاق وطبيعة الاختبارات الواجب إجرائها على الحسابات تابعة للمرحلتين السابقتين أي الحصول على معرفة عامة حول الشركة والنتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية. (بوتين، 2008، صفحة 76)

المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير الجزائية

حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26-05-2011 معايير التقارير التي تعين على محافظ الحسابات التقييد بها في إطار ممارسة مهامه، وورد محوها في ملحق القرار المؤرخ في 24-06-2013 حيث عين على محافظ الحسابات إعداد تقرير للتعبير عن الرأي يترجم به مهمته الرئيسية، كما ينجز ثلاث عشر (13) تقرير خاصا على الأكثر، يترجم بها مهامه الثانوية نلخص هدف كل معيار ومتطلباته فيما يلي:

الفرع الأول: معيار التعبير عن الرأي حول القوائم

يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير العام للتعبير عن رأيه حول الحسابات الفردية، حيث يبين في جزئه الأول أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية، ويجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية. وعند الاقتضاء يتم رفض المصادقة المبررة، وينبغي إبراز التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير ذلك إن أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية.

أما بالنسبة للجزء الثاني من هذا التقرير والمعنون "المراجعات والمعلومات الخاصة" يتضمن الخلاصة الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، وكذا المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية، وأخيرا المعلومات الواجب الإشارة إليها عن طريق القانون. (رشيد وكتوش، 2017، صفحة 85)

الفرع الثاني: معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة

طبقا لأحكام المادة 678 الفقرة 6 من القانون التجاري يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على تطور النتيجة شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض فيه:

- النتيجة قبل الضريبة؛
- الضريبة على الأرباح؛
- عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس المال؛
- النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة؛
- مساهمات العمال في النتيجة.

الفرع الثالث: معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

يلجئ محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال، يمكن أن تكون:

- مؤشرات ذات طبيعة مالية؛
- مؤشرات ذات الطبيعة العملية (مثل مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم)؛
- مؤشرات أخرى (مثل الإجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة والتي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن مواجعتها).

وعند تحديد الوقائع أو الأحداث من طرف محافظ الحسابات والتي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال فإنه يقوم بدراسة خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بغية متابعة الاستغلال، وكذا جمع العناصر الأساسية المقنعة، الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال، كما يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل، يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات وبناء على حكمه الخاص شكاً بليغا حول استمرارية الاستغلال. (بن يحي، 2019، الصفحات 6-7)

الفرع الرابع: معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

وفقا لهذا المعيار فإنه يتعين على محافظ الحسابات احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يجوزها أعضاء مجلس الإدارة (على الأقل 20) وذلك وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، ويشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في شكل تقرير في أقرب جمعية عامة وجهاز تداول مؤهل طبقا لأحكام المادة 660 من القانون التجاري.

الفرع الخامس: معيار تقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال

وفقا لهذا المعيار على محافظ الحسابات أن يدرس أسباب تخفيض رأس المال وشروطه، ويتأكد خصوصا مما يلي:

- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني؛
- احترام مبدأ المساواة بين المساهمين أو المشاركين؛
- احترام الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بتخفيض رأس المال لاسيما المواد 712 و713 من القانون التجاري.

الفرع السادس: معيار التقرير بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم

يتحقق محافظ الحسابات من وجود احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع وتكفي للسماح بتوزيعها، ويحرر تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسيقات على أرباح الأسهم.

كما يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير مرفق بالقوائم المالية المعنية، بمناسبة قرار مرتقب تدفع التسيقات على الأرباح؛

الفرع السابع: معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

يتعلق هذا المعيار بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ويتعلق التقرير الخاص وفقا لهذا المعيار بوضعية المساهمات أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة خلال السنة المالية. (بن يحي، 2019، صفحة 10)

المبحث الثالث: متطلبات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر

قام المشرع الجزائري بإنشاء هيئات تعمل على تنظيم مهنة التدقيق لضمان السير الحسن لها، ومن خلال هذا المبحث سنقوم بذكرها بالتفصيل.

المطلب الأول: الهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي في الجزائر

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في إطار الإصلاح المحاسبي إحداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة وتحت رعاية وزارة المالية، وتعنى هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل التحكم فيها بشكل مناسب مع التغيرات التي تبنتها الجزائر وتمثل هذه المجالس حسب نص المادة (14) من القانون 10-01، ونذكرها فيما يلي:

الفرع الأول: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب حسب الشروط التي حددها القانون، وقد تم تحديد تشكيلة هذا المجلس وصلاحياته بموجب المرسوم 11-25 الصادر في 2011/10/24 حيث يتكون من (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين المسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، يعين (03) منهم في المجلس الوطني للمحاسبة كممثلين في المصنف، ويكلف المجلس بالمهام التالية:(بودرباله، دون سنة، الصفحات 219-221)

- إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للمصنف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني لخبراء المحاسبة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها و توزيعها؛
- تمثيل المصنف لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية، وعرضها على الجمعية العامة مرفقة بشكل تنفيذ الميزانية ومشروع ميزانية السنة الموالية؛

الفرع الثاني: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، و المؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون، و قد تم تحديد تشكيلة هذا المجلس و صلاحياته بموجب المرسوم 11-26 الصادر بتاريخ 2011/01/27، حيث يتكون من 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يعين 03 منهم في المجلس الوطني للمحاسبة كممثلين للغرفة، ويكلف هذا المجلس بـ:

- إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- تمثيل الغرفة الوطنية لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.
- تمثيل الغرفة الوطنية لدى المنظمات الدولية المماثلة.

- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية، و عرضها على الجمعية العامة مرفقة بشكل تنفيذ الميزانية ومشروع ميزانية السنة المالية.

المطلب الثاني: اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية

تتمثل هاته اللجان في ما يلي: (بن صغير، 2016-2017، الصفحات 45-46)

الفرع الأول: لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل

- إن لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل مكلفة ب:
- وضع مناهج عمل في ميدان الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل؛
- اعداد المشاريع المتفق عليها فيما يتعلق بأحكام المحاسبة الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع لوجوب القيام بالمحاسبة؛
- القيام بكل الدراسات والتحليلات في إطار التنمية واستعمال وسائل المحاسبة ومناهجها؛
- اقتراح الإجراءات الموحدة للمحاسبة؛
- دراسة وإبداء آراء وتوصيات خاصة بكل مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة؛
- ضمان تنسيق البحوث النظرية والمنهجية وإجمالها في مختلف ميادين المحاسبة؛
- اعداد المشاريع المتفق عليها بالتنسيق مع مختلف المؤسسات المعنية، المتعلقة بالمعايير التي وضعتها الهيئات الدولية حول توحيد المحاسبة وتطبيقها.

الفرع الثاني: لجنة مراقبة الجودة

- إن لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل مكلفة ب:
- وضع مناهج عمل في ميدان الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل؛
- اعداد المشاريع المتفق عليها فيما يتعلق بأحكام المحاسبة الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع لوجوب القيام بالمحاسبة؛
- القيام بكل الدراسات والتحليلات في إطار التنمية واستعمال وسائل المحاسبة ومناهجها؛
- اقتراح الإجراءات الموحدة للمحاسبة؛
- دراسة وإبداء آراء وتوصيات خاصة بكل مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة؛
- ضمان تنسيق البحوث النظرية والمنهجية وإجمالها في مختلف ميادين المحاسبة؛
- اعداد المشاريع المتفق عليها بالتنسيق مع مختلف المؤسسات المعنية، المتعلقة بالمعايير التي وضعتها الهيئات الدولية حول توحيد المحاسبة وتطبيقها.

الفرع الثالث: اللجنة الخاصة

اللجنة الخاصة هي اللجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية أنشأت ضمن المجلس الوطني للمحاسبة وهي مؤلفة من خبراء في شؤون المحاسبة والتدقيق.

المطلب الثالث: تحديات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر (المعوقات)

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى العديد من العراقيل والمعوقات التي تواجه المدقق الخارجي في الجزائر أثناء تأدية مهامه في ظل وجود معايير التدقيق الجزائرية والتغيرات التي تطرأ عليها.

الفرع الأول: غياب التأهيل في استخدام المعايير الجزائرية

1- العيوب الشخصية لمحافظ الحسابات

إن جودة مضمون تقارير محافظ الحسابات مرتبطة ارتباطا وثيقا بشخص محررها وهو محافظ الحسابات، لذلك فإن أي عيب في شخص المحافظ إما من حيث القدرة المهنية المرتبطة بالإمكانات التكوينية لمحافظ الحسابات سواء في الجانب التقني المهني أو المعرفة للكافية لكل القوانين المرتبطة بأداء مهمته، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى سيسيولوجيا الأعمال التي نشأ فيها محافظ الحسابات بداية من مرحلة التأميمات الكبرى مروراً بمرحلة الطفرة النفطية الثانية إلى الاقتصاد الريعي تجعل من تقارير محافظ الحسابات مرتبطة بهذا الواقع مهما كان تجريده وموضوعيته، التي تجعل منها وثيقة لا قيمة لها كوثيقة ذات دلالة اختيارية أو حتى كوثيقة إثبات قانونية.

وهذا ما يجب أن يتوفر في تقرير محافظ الحسابات الذي يعتبر دليل قانوني يرقى إلى درجة الوثائق الرسمية ما لم يطعن فيه قضائياً. (نور و آخرون، 2007، صفحة 31)

2- التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات:

إن محافظ الحسابات جزء لا يتجزأ من المجتمع ولا يمكن أن يعمل بمعزل عن الواقع الاجتماعي، السياسي والاقتصادي، ونظراً للمراحل التي عرفها الاقتصاد الجزائري ممثلة في الكيانات الاقتصادية الخاصة والعمومية من جهة الكيانات ذات الغرض الخاص من جهة أخرى وارتباطها الوثيق بالسياسة العامة للدولة، ونظراً لأن المعايير الجزائرية للتدقيق لم تأخذ في الحسبان هذه التطورات وخصوصية الاقتصاد الجزائري، كل هذه الظروف من تحولات اقتصادية لم ترتبط بالواقع القانوني بشكل كاف ولدت لدى محافظ الحسابات من خلال تطبيقه للمعايير الجزائرية للتدقيق فكرة تطبيق شكلية هدفها احترام شكل التقارير من الناحية القانونية دون التعمق في المضمون بما يخدم مصلحة أصحاب النشاط من جهة والاقتصاد الوطني من جهة أخرى. (لبوز، 2019، صفحة 22)

3- التكوين القانوني لمحافظ الحسابات

على المدقق أن يكون على درجة كبيرة من التحصيل العلمي في مجالي المحاسبة والتدقيق والذي يتحقق من خلال الدراسة الأكاديمية في المعاهد والكليات والمراكز المختصة بذلك، إذ يجب أن يتوج ذلك التكوين بشهادة جامعية عليا معترف بها دولياً. والقاعدة العامة ترى أن الحصول على هذه الشهادة قد لا يكفي بل يجب مواصلة التكوين وتجديد المعارف باستمرار، فالمدقق الناجح هو الذي يدرك أن مستوى التعليم الذي حصل عليه ربما لا يكون كافياً لمقابلة متطلبات الدولية. (لعماري و مناعي، 2010، صفحة 07)

ونظراً لأن قانون مهنة محافظ الحسابات والمراسيم التنفيذية المرتبطة به لم تشترط أدنى تكوين قانوني لمحافظ الحسابات بل تشترط أن يحمل شهادة في المحاسبة والمراجعة تؤهله لممارسة مهنة محافظ حسابات، رغم أن مهنة محافظ الحسابات في دولة كفرنسا ترأسها غرفة وطنية تابعة لوزارة العدل وليس لوزارة المالية مثلما هو الشأن في الدولة الجزائرية نظراً لارتباط مهنة محافظ الحسابات بتطبيق القوانين أكثر منها التدقيق في الحسابات، ولعل إهمال محافظ الحسابات للجانب القانوني يجعل تقاريره تفتقد للقدرة الإثباتية القانونية التي تحظى بها محاضر رجال القانون الأخرى، بالرغم من أن القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد قد منح الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات صفة الخبير القضائي، هذه الصفة التي يجب على حاملها معرفة قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية من جهة وقانون الإجراءات الجبائية من جهة أخرى ناهيك عن بعض القوانين الأخرى ذات الصلة وهنا نكون أمام إجبارية خضوع محافظ الحسابات إلى تكوين قانوني خاص قبل بداية ممارسته

لمهامه حتى نضمن صحة أعماله من الناحية القانونية وحجية التقارير التي يصدرها ضمن أداء مهامه. (لبوز، 2019، صفحة 23)

الفرع الثاني: عدم تطابق المعايير مع البيئة الجزائرية

1- تعدد القوانين الجزائرية:

نظرا لتعدد القوانين الجزائرية التي يستند إليها محافظ الحسابات في إطار مهمته وخاصة أن أغلب الشركات التي هي موضوع مراجعة محافظ حسابات تضطر إلى التعاقد في أعمالها استنادا إلى عدة قوانين وتنظيمات نذكر منها في إطار القانون التجاري إذ تعلق الأمر بكل ما هو في موضوع نشاط الشركة أو أي عقد من عقود الشركة ذاتها. ويستند إلى تنظيم الصفقات العمومية إذ تعلق بعقد صفقة في التنظيم المعمول به في هذا الشأن وقانون الإجراءات المدنية والإدارية وأمور التبليغ وإرسال التقارير للجمعية العامة والتذكير بقانون العقوبات في حالة المخالفات القانونية ذات الشبهة الجنائية وقانون مكافحة الفساد إذا تعلق الأمر بأحد المخالفات المنصوصة في إضافة القوانين ذات الصلة كالقانون الجبائي في مجال التصريحات الجبائية ومخالفتها إضافة إلى القانون الجمركي إذا كان نشاط الكيان مرتبط بالتصدير أو الاستيراد ناهيك عن قوانين وتنظيمات أخرى تدخل ضمن مهام تقارير محافظ الحسابات سواء من بعيد أو من قريب بصفة مباشرة أو غير مباشرة، كل هذه التعقيدات تجعل من مهمة محافظ الحسابات صعبة ما لم يستعين بغيره من أهل الاختصاص لكن معرفة القانون يجب أن تكون أصيلة في محافظ الحسابات كالقاضي تماما ولا يجب أن يوكلها إلى غيره مهما كان الأمر أو الظرف.

2- محدودية مهام محافظ الحسابات انطلاقا من القوانين التي تحكم المهمة:

أحيانا كثيرة يجد محافظ الحسابات نفسه مكبل اليدين أمام حالات لا يستطيع التدخل فيها رغم أنها من صميم عمله، كالكيانات المؤسسة خارج إقليم الدولة الجزائرية والتابعة ماليا لكيانات موجودة بالجزائر ولا يوجد قانون يلزمه بذلك بل لا يوجد قانون يسمح له وهنا نكون أمام معضلة دولية النشاط وإقليمية القوانين وخاصة في الكيانات التي تتعامل بالتصدير والاستيراد لأن تقرير محافظ الحسابات في دولة المنشأ ويمكنه الأخذ في عين الاعتبار الفروع الموجودة بالخارج إلا إذا كانت هذه الفروع تدخل ضمن دائرة التجميع للكيان الأم بإرادة مسيرها أو ملاكها أو في دول لها اتفاقات قانونية تسمح بذلك، وفي هذه الحالة نجد أن تقارير محافظ الحسابات تبقى قاصرة وليست لها مصداقية.

3- الوزن القانوني لمحافظ الحسابات:

رغم أن القوانين الجزائرية في مجملها أعطت قيمة قانونية معينة لمحافظ الحسابات حتى يمكنه أن ينجز مهامه وفق ما تقتضيه بيئة الأعمال الجزائرية من ناحية والبيئة القانونية من ناحية أخرى، إلا أن هذه القيمة بقيت ناقصة بعدم اعتبار محافظ الحسابات أحد أعضاء الشرطة القضائية رغم أن مهمته شرعية قانونية تدخل ضمن المهام الرسمية طبقا لما نص له القانون لكن قانون الإجراءات الجزائرية لا يعطيه هذه الصفة حتى في حالة وجود تلبس قانوني بجنحة يعاقب عليها قانونا ويبقى دوره في تبليغ النيابة العامة بموضع الشك دون اتخاذ أي إجراء وهذا ما يجعل وزنه القانوني في نظر أصحاب الأعمال لا يرقى إلى درجة رجل القانون الذي يحافظ على الضبط الإداري في مجال المحاسبة والمالية برغم مطالبة غرفة محافضي الحسابات بإضافة مهام رقابة المؤسسات العمومية ذات الطابع غير الربحي. (لبوز، 2019، صفحة 24)

الفرع الثالث: التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية كتحدي أمام محافظ الحسابات

سنتطرق في هذا الفرع إلى مفهوم البرامج المحاسبية، وكذا المخاطر والصعوبات التي تواجه محافظ الحسابات خلال القيام بعملية التدقيق.

1- البرمجيات المحاسبية:

1-1- مفهوم البرامج المحاسبية:

هي برامج تطبيقية تقوم بتسجيل عمليات المحاسبة على الحاسوب، وتجزئ برامج المحاسبة أعمالها في وحدات برمجية، مثل حسابات للدفع، حسابات مسددة، مرتبات، موازنة. وهي تعمل بنظام محاسبة معلوماتي. وقد يقوم مختصو المعلوماتية بالشركة أو المصنع بتصميم نظام محاسبة معلوماتي يناسبهم بأنفسهم، وقد يشتري النظام جاهزا من شركة معلوماتية متخصصة، أو يمكن أن يشتري من شركة معلوماتية مختصة مع القيام ببعض التعديلات على نظام البرمجية للإيفاء بمتطلبات خاصة للشركة أو المصنع. وتختلف برمجيات المحاسبة عن بعضها من حيث درجة تكاملها وثمنها.

(http://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_software, 21/05/2021)

1-2- مميزات البرامج المحاسبية:

- السرعة في التسجيل والترحيل.
- الدقة في النتائج وخلوها من الأخطاء.
- سرعة التعرف على الأرصدة.
- سرعة إعداد التقارير.
- القدرة على إعطاء البيانات بصورة تحليلية. (السيد و أبو موسى، دون سنة، صفحة 17)

2- مجالات استخدام تكنولوجيا المعلومات في مهنة تدقيق الحسابات:

تمثل أهم المجالات استخدام تكنولوجيا المعلومات في مهنة تدقيق الحسابات بالآتي: (زقوت، 2016، صفحة 75)

- ✓ تأكيد الثقة في التبادل الإلكتروني للبيانات والمعلومات: نجد أنه في ظل التطورات التكنولوجية الحالية والمرتبقة، فإن النظم المستحدثة للخبرة ودعم القرارات من خلال الحاسبات الإلكترونية سوف تسمح للمدقق بدمج حكمه الشخصي مع مخرجات الحاسب الإلكتروني (من خلال تفاعل بشري/آلي لإنتاج المعلومات)، وهذه المعلومات تكون ذات مغزى ويمكن أن تحقق متطلبات القرارات المختلفة لمستخدمي المعلومات.
- ✓ عند تدقيق الأنظمة الإلكترونية الشاملة للمعلومات ينبغي تأكيد الثقة في البيانات المتبادلة فيها إلكترونيا باستخدام منهج النظم في تخطيط أعمال التدقيق.
- ✓ هناك عدة مستويات للمدققين الذين يشتركون في عملية التدقيق، حيث أن هؤلاء المدققين يختلفون بدرجة المعرفة والخبرة في مجال الأنظمة الإلكترونية للمعلومات وتبادلها في كيفية مراجعتها عند استخدام الأجهزة والبرامج الإلكترونية، حيث ينبغي على مدقق الحسابات في حينها الربط بين أهداف التدقيق وعمليات الرقابة عليها، فضلا عن قيامه بالتنسيق بين أجهزة التكنولوجيا المتقدمة والبرامج الخاصة لتشغيلها والخبرات والمهارات التي تحتاجها عملية التدقيق.

3- المخاطر الناجمة عن تطبيق تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق الخارجي

بدأت مهنة المحاسبة كغيرها من المهن باستخدام التكنولوجيا عند بدء ظهورها، فوظفتها في النظام الحاسبي بشكل جعل تنفيذ الدورة المحاسبية آلية ذات طابع امتاز بالسرعة والدقة، ولكن رغم إيجابيات هذه التكنولوجيا إلا أن هناك سلبيات خطيرة رافقتها، كإمكانية اختراقها أو التلاعب بمدخلاتها، وبالتالي الحصول على مخرجات مضللة، ومن هذا المنطلق أصبح من الضرورة مواكبة أنظمة الرقابة الداخلية لهذه التكنولوجيا وما أحدثته على النظام الحاسبي من تغيرات، بحيث أصبح نظاما محوسبا يفتقد لبعض الثقة والمصادقية.

كما يتزايد الاهتمام في مهنة التدقيق بمخاطر تكنولوجيا المعلومات لما لها من تأثير في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركات المختلفة، ولذلك تتجه العديد من الشركات إلى العمل على تقييم المخاطر المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات من خلال تحديد عوامل المخاطرة لكل منطقة، والتركيز في وضع الضوابط حيث إن هذه المخاطر قد تؤثر على الاستمرار بالشركات نتيجة لعدم مصداقية البيانات والمعلومات. (سويلم، 2009، صفحة 89)

ومن بين هذه المخاطر نذكر:

3-1- مخاطر التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات:

مخاطر التدقيق هي المخاطر التي تنشأ عند قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب في تقريره الذي يصدره حول المعلومات الواردة في القوائم المالية عندما تحتوي تلك البيانات المالية على أخطاء جوهرية، ونظرا للآثار البالغة التي أحدثتها نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية في عملية التدقيق فقد حاز موضوع خطر التدقيق اهتمام العديد من الجهات المهنية وخاصة أن جودة عملية التدقيق ترتبط بدرجة اكتشاف المراجع للأخطاء والغش (التحريفات) بأنواعها فكلما زادت جودة عملية التدقيق قل خطر التدقيق وابتعدت عن الغش في اكتشاف الأخطاء مما يعطي الثقة اللازمة للمدقق في إبداء رأيه الفني المحايد في مدى صحة وصدق القوائم المالية المعدة إلكترونيا. (أغمين، 2012، صفحة 51)

3-2- مخاطر التدقيق في بيئة التشغيل الإلكتروني:

وتنقسم مخاطر التدقيق إلى ثلاثة أقسام:

3-2-1- الخطر الحتمي:

ولا شك أن نسبة الخطر الحتمي تتأثر بالخصائص الفريدة لطبيعة أعمال المنشأة فضلا عن طبيعة نظام التشغيل الإلكتروني المطبق والصعوبات التي يفرضها هذا النظام فيما يتعلق بكيفية مراجعة هذا النظام علاوة على تعقيد أداء عملية التدقيق، فالتعديلات في مسار التدقيق المتعلقة بنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات تتمثل أساسا في الدليل المستندي للعملية ونظرا لأن المستندات المستخدمة في إدخال البيانات للحاسب قد يحتفظ بها لفترة قصيرة من الوقت أو قد لا توجد مستندات للمدخلات على الإطلاق في بعض نظم المحاسبة الإلكترونية نظرا لإدخال البيانات بشكل مباشر إلى النظام لذلك لا بد للمدقق زيارة المنشأة بشكل متكرر أثناء السنة وذلك لفحص المعاملات في الوقت التي ما تزال فيه النسخة المستندية موجودة لدى المنشأة نظرا لمسؤولية المدقق عن إكتشاف الأخطاء والغش والمخالفات لذلك لا بد للمدقق من تقييم مستوى الخطر الحتمي عند التخطيط لعملية التدقيق مما يزيد من فاعلية قرارات المدقق في إكتشاف تلك الأخطاء والمخالفات التي يؤدي إلى التحريف الجوهرية في القوائم المالية. (السعدي، 2010، الصفحات 73-75)

3-2-2- خطر الرقابة:

على المدقق تقدير مخاطر الرقابة لضمان البيانات المالية والرئيسية، حيث قد يكون لمخاطر الرقابة في بيئة أنظمة المعلومات تأثيرا شاملا عند وجود احتمال قوي لمعلومات رئيسية خاطئة، حيث يمكن أن تنتج المخاطر من عجز بنشاطات شاملة لأنظمة المعلومات التي تستعمل الحاسوب كتطوير البرامج والصيانة وأنظمة المساندة وتدابير الامن الحقيقي لأنظمة المعلومات. وبما أن هيكل الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الآلية للمعلومات يختلف عن هيكل الرقابة الداخلية التي تتم بشكل يدوي فإن تقدير خطر الرقابة يتم وفقا لمناهج مختلفة حيث أن هيكل الرقابة الداخلية الآلية ينطوي على بعض الضوابط الرقابية الأخرى للوقاية ضد نوعين من الأخطار هما: (بدوي، 2011، صفحة 32)

- خطر الوصول إلى ملفات البيانات السرية نظرا لإمكانية عدد كبير من الأشخاص الوصول إلى الوحدة المركزية لمعالجة البيانات.

- خطر ضياع مسار التدقيق بقصد إخفاء حالات الغش والتلاعب بواسطة المنفذين وذلك من خلال عمليات التحديث الفورية للملفات الرئيسية حيث يتم تحديث الملفات الرئيسية بصفة مستمرة.

3-2-3- خطر عدم الاكتشاف:

حيث يستطيع المدقق التحكم في خطر الاكتشاف في مرحلتي تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق عن طريق القيام بتحليل وتقييم الخطر الحتمي وكذلك فحص وتقدير خطر الرقابة، ويمكن للمدقق تقليل نسبة خطر الاكتشاف عن طريق القيام بإختبار الالتزام بنظم الرقابة الداخلية، ويقوم المدقق بهذا الإختبار عن طريق عمل زيارات متكررة لمواقع وفروع المنشأة محل التدقيق أسبوعيا أو شهريا وذلك لملاحظة تشغيل أنظمة الرقابة وتزداد أهمية القيام بهذا الإختبار كلما ازدادت نظم المعالجة الآلية تقدما وتعقيدا.(فرجاني، 2013، صفحة 36)

ومهما اختلفت درجة استخدام تكنولوجيا المعلومات فانه يمكن سرد بعض مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات بالمخاطر

الآتية:(حلمي، 2011، صفحة 83)

1- مخاطر بشرية ناتجة عن:

- خطأ تشغيل الحاسوب.
- خطأ البرمجة وتحليل الأنظمة والبرامج.
- إستخدام غير مصرح به للأجهزة والبرامج والأنظمة.
- مخاطر الإحتيال والتلاعب وسوء الإستخدام.
- مخاطر أمن المعلومات.

2- مخاطر مادية ناتجة عن عدم توافر الظروف البيئية الملائمة مثل:

- تعطل أو تذبذب الطاقة الكهربائية.
- تعطل الأجهزة الإلكترونية بسبب وجود رطوبة عالية أو حرارة منخفضة أو أسباب أخرى.
- إنتهاك الخصوصية للمستخدمين من خلال القرصنة واختراقات الحاسوب.
- الصيانة الخاطئة للأجهزة والبرامج.
- مخاطر عدم وجود أدلة اثبات متطورة مع الوسائط الإلكترونية وشبكات الاتصال.

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري للدراسة حيث تم التعرف على التدقيق الخارجي من خلال عدة مفاهيم حوله، وأهميته وأهدافه، وكذا منهجية وتنفيذ خطوات التدقيق الخارجي، كما تم التعرف على معايير التدقيق الجزائرية بشكل أوسع، والهيئات المشرفة على التدقيق الخارجي واللجان المشرفة على معايير التدقيق الخارجي في الجزائر.

كما تم عرض علاقة مهمة محافظة الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية في ظل تحديات البرامج المحاسبية وتطوراتها، ومن أهم

النتائج المتوصل إليها هي:

- مهمة محافظة الحسابات في الجزائر تسير نحو الأحسن خاصة بعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية؛
- إن مصداقية تقرير محافظ الحسابات تتحقق بمجرد أداء مهامه بما يتوافق مع القوانين والتشريعات المنظمة للمهمة؛
- معايير التدقيق الجزائرية تعتبر مرجع يلجأ إليه محافظ الحسابات في أداء عمله؛
- يواجه محافظ الحسابات بعض الصعوبات وتحديات من خلال التطورات الحاصلة في برامج المحاسبية المتجددة، وكذا قلة تدريب عليها يلعب دورا هاما في ذلك.

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي

تمهيد:

بعد التطرق إلى الجزء النظري والذي يتمحور حول الإطار العام للتدقيق الخارجي وكذا معايير التدقيق الجزائرية، والتي سنحاول من خلال هذا الفصل اختبار فرضيات الدراسة من خلال تحليل آراء عينة من المدققين الخارجيين والمهنيين في ولاية بسكرة، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي ومختلف أدوات الدراسة لمعرفة التحديات التي تواجه المحافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية، وسيتم في هذا الفصل تحليل أهم النتائج والعمل على مناقشتها.

المبحث الأول: مراحل إعداد استمارة الدراسة الاستبائية

تتطلب الدراسة الميدانية الاعتماد على جملة من الأدوات لضمان أفضل معالجة للموضوع، وعلى هذا الأساس فقد اعتمدنا على الاستبيان وذلك باعتباره أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما له من مزايا في مجال قياس وتطابق وجهات النظر مع أفراد العينة الموجه إليها الاستبيان، وهذا من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية.

المطلب الأول: تحضير استمارة الاستبيان

يظن الكثير أن الاستبيان عملية بسيطة، تقتصر على توزيع قائمة أسئلة نموذجية حول موضوع الدراسة، ولكن كان عكس ذلك حيث وقفنا على مجموعة من الصعوبات في صياغة الأسئلة لتكون في متناول جميع عينة الدراسة، الاستمارة تعتبر من أهم أدوات البحث فقد صممنا استمارة استبانة لجمع البيانات والمعلومات الخاصة بالدراسة، حيث تم إعداد هذا الاستبيان وتعيينه بعد الاطلاع على الأدبيات وبعض الدراسات السابقة ذات العلاقة التي تناولت المتغيرات التي شملها البحث، وحتى تكون الاستمارة في شكلها العلمي من حيث البساطة والشكل و المضمون، فقد مر تصميمنا لهذه الاستمارة على ثلاثة مراحل: مرحلة التصميم، مرحلة إعادة التصميم ومرحلة التصميم النهائي.

1- مرحلة التصميم: خلال هذه المرحلة قمنا بإعداد استمارة، و ذلك اعتمادا على محتوى وإشكالية بحثنا، وانطلاقا من عدة

مراجع (كتب، مقالات، أطروحات، دكتوراه... الخ)، و لقد اخذ بعين الاعتبار عند إعداد الأسئلة المبادئ التالية:

1-1- صياغة أسئلة الاستبيان بطريقة بسيطة وواضحة، بحيث حاولنا فيها الابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين.

2-1- صياغة عبارات الأسئلة باللغة العربية الفصحى.

3-1- ربط الأسئلة بالفرضيات وبالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها.

4-1- احتواء الاستمارة على أسئلة مغلقة (موافق، محايد، معارض)، و هذا بغية تسهيل معالجة الإجابات وتحليلها.

وبعد الانتهاء من صياغة معظم الأسئلة كان لابد علينا من تقديمها إلى الأساتذة المتخصصين في هذا الجانب من أجل الاطلاع عليها وإعطاء توصيات وملاحظات للتأكد من سلامة صياغة الأسئلة وقدرتها على تغطية جميع جوانب البحث، وكذا لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تقع فيها والتي قد تحول دون الحصول على كل المعلومات الضرورية.

2- مرحلة إعادة التصميم: في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان إعداد الأسئلة بصفة بسيطة وواضحة، حتى تكون قابلة للفهم

من قبل القارئ، أي أفراد العينة المستجوبين، الذين من المفروض ان يكونوا على دراية بالموضوع من خلال التخصص والخبرة المهنيين، بعد خضوع الاستبيان لعملية تحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بسكرة وذلك لتأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة، ومن خلال الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات والتوصيات التي

دونها قمنا بتعديل وتصحيح الأسئلة للحصول على استبيان يسمح لنا بالإجابة عن فرضيات البحث والخروج واستخلاص مجموعة من النتائج.

3- مرحلة التصميم النهائي للاستبيان: وهي المرحلة الأخيرة الخاصة باستمرار البحث، حيث أخذنا بعين الاعتبار جميع الملاحظات والتعديلات المتوصل إليها من خلال المرحلة السابقة، وبعدها قمنا بالتصميم النهائي للاستبيان، ليتم بعد ذلك الاتصال بهم من خلال التسليم المباشر لمختلف أفراد العينة في ولاية بسكرة.

وقد تضمن استبيان الدراسة جزئين، يتضمن الجزء الأول أسئلة عامة عن المؤهل العلمي، العمر، الخبرة المهنية، المنصب الإداري وأخيرا عن عدد الدورات التكوينية والمكتقيات الخاصة بالية العمل في ظل (الجباية الالكترونية /التصريحات الجبائية)، أما القسم الثاني فقد تضمن محورين، وذلك من خلال مجموعة من الأسئلة التي تناولت تحديات ممارسة مهنة محافظ الحسابات من جهة، وإمكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية .

وقد تم تصميم أسئلة المحور الأول تحديات ممارسة مهنة محافظ الحسابات وتبسيطها من خلال ثلاثة مجالات، يتكون المجال الواحد من أربع فقرات، وكذلك أسئلة المحور الثاني تحت اسم إمكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، حيث يتكون عشر فقرات، وذلك بهدف حسن هيكله محتوى الاستبيان وسهولة تنظيم معطياته لعينة الدراسة.

المطلب الثاني: هيكل استمارة الاستبيان

بعد تصميم استبيان الدراسة من خلال الأدبيات السابقة المتشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في مجال التدقيق الخارجي، وبما يغطي فرضيات وأهداف الدراسة، جاء كما هو مبين في الملحق رقم (01) حيث يتكون هذا الاستبيان من جزئين رئيسيين وهما:

1- السمات الشخصية:

ويتعلق بالسمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، من خلال إجابتهم على الأسئلة الخاصة ب (المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية)، وذلك بهدف الاطمئنان عن مدى توفر المعرفة اللازمة لدى المجيبين للإلمام بمحتويات الاستبيان وقدرتهم على الإجابة على أسئلة الاستبيان، إضافة إلى تحديد بعض التحديات التي تواجه محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية، من خلال آراء عينة الدراسة.

2- محاور الاستبيان:

ويتكون من 22 فقرة موزعة على محورين رئيسيين هما:

❖ المحور الأول: تحديات ممارسة مهنة محافظ الحسابات:

- المجال الأول: التحديات التعليمية والتكوينية لمحافظ الحسابات، مقسمة على أربع فقرات كما يلي :

- الفقرة الأولى: نوعية التعليم التي يتلقاها محافظ الحسابات في مساره التعليمي تعتبر من بين التحديات امام تكوين محافظ الحسابات.
- الفقرة الثانية: نقص التدريب العلمي لمحافظ الحسابات من بين التحديات التي تصعب عليه ممارسة المهنة.
- الفقرة الثالثة: غياب التخصص المهني في مجال ممارسة مهنة محافظ الحسابات يؤثر على طبيعة معارفه العلمية والمهنية.
- الفقرة الرابعة: يواجه محافظ الحسابات تحديات حول فهم القوانين التي تنظم مهنته خصوصا القوانين ذات الطابع الجبائي.
- المجال الثاني: التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات
- الفقرة الأولى: نوعية التوجيه الدراسي للتحصيل العلمي لمحافظ الحسابات تلعب تحديا في زيادة قدراته التعليمية والتكوينية.
- الفقرة الثانية: القدرات الفكرية لمحافظ الحسابات تعتبر تحديا في أداء مهامه وذلك لما تتطلبه مهنة التدقيق من ذكاء وخبرة في نفس الوقت.
- الفقرة الثالثة: إطلاع محافظ الحسابات على كل ما هو جديد في المجال العلمي والعملية للتدقيق احد التحديات التي تجعل معارفه محدثة.
- الفقرة الرابعة: من بين التحديات الاستغلال الجيد للمكتسبات القبلية من طرف محافظ الحسابات يجعله ذا خبرة في المجال.
- المجال الثالث: التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية.
- الفقرة الأولى: من بين التحديات عدم وجود ضوابط لحفظ وأمن الملفات الذي يعرض عملية التدقيق لخطر ضياع المعلومات.
- الفقرة الثانية: أدت التطورات التكنولوجية الحالية والمرتبقة إلى تحديث نظم للتدقيق مما وضع المدقق الخارجي امام تحدي دمج حكمه الشخصي مع مخرجات الحاسوب الالكتروني.
- الفقرة الثالثة: عدم وجود تشريعات وقوانين تدعم حجية ادلة الاثبات الالكترونية من بين التحديات للمصادقة على الادلة الالكترونية.
- الفقرة الرابعة: غياب الخبرة الكافية لدى مدققي الحسابات في استخدام تكنولوجيا المعلومات المتطورة يعتر تحدي امام ممارسة المهنة في الواقع.

❖ المحور الثاني: إمكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، والذي بدوره قسم الى عشر فقرات كالتالي:

- الفقرة الأولى: تعتبر معايير التدقيق الجزائرية افضل دليل يمكن ان يتبعه مدقق الحسابات الخارجي في أداء مهامه القانونية.
- الفقرة الثانية: تتكيف معايير التدقيق الجزائرية مع الواقع الدولي وما يفرضه على ممارسي مهنة التدقيق.
- الفقرة الثالثة: تعتبر معايير التدقيق الجزائرية قابلة للتطبيق في الوقت الراهن ضمن القوانين المتاحة.
- الفقرة الرابعة: الزام القانون الجزائري محافظي الحسابات بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يزيد من جودة عملية التدقيق.

- الفقرة الخامسة: الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يرفع من كفاءة أداء محافظي الحسابات.
- الفقرة السادسة: تستجيب معايير التدقيق الجزائرية للتدخل في جميع الحالات المتعلقة بعمل محافظ الحسابات سواء كانت المؤسسات داخل الإقليم أو خارجه.
- الفقرة السابعة: لدى محافظ الحسابات كل الصلاحيات أثناء قيامه بعملية التدقيق والممنوحة له من طرف القوانين التي تنظمها المعايير الجزائرية.
- الفقرة الثامنة: المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة، وتتماشى مع الواقع المهني في الجزائر.
- الفقرة التاسعة: لا يوجد تعارض بين المعايير الجزائرية للتدقيق ومختلف القوانين والتشريعات ذات الصلة مع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.
- الفقرة العاشرة: تنص المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل شامل على الاجراءات الواجب الالتزام بها من طرف المدقق الخارجي.

المطلب الثالث: نشر وإدارة استمارة الاستبيان

اعتمدنا في الوصول لأفراد عينة الدراسة على عدة قنوات، وأهمها الاستعانة بالزملاء الممارسين لمهنة، الأمر الذي مكنا في غالبية الأحيان من الاتصال المباشر بأفراد العينة والحصول على الإجابة، والبعض الآخر عن طريق مراسلتهم في البريد الإلكتروني وذلك لتسهيل عملية الإجابة عن الاستبيان عن بعد.

وعلى هذا الأساس فقد اعتمدنا في الوصول إلى عينة الدراسة على ما يلي:

- مقابلة أفراد العينة من المدققين أثناء ممارستهم لمهامهم.
 - إيصال الاستبيان إلى أفراد العينة والبقاء على اتصال بهم إلى غاية استرجاع استبيان الدراسة.
 - الاستعانة بالزملاء من أصحاب المهنة.
- بعد الانتهاء من وضع إطار عام لاستبيان الدراسة، تم تحميله على ورق عادي (Format A4) أعد باللغة العربية تضمن ثلاثون (27) سؤالاً.

وقبل الشروع في توزيع الاستبيان، تم تحكيمه من قبل مجموعة من الأساتذة ذوي كفاءة مهنية و علمية مختلفة من تخصص محاسبة وتدقيق، و هذا من أجل التأكد من سلامة بناء أسئلة الاستبيان و صياغة أسئلته بشكل مبسط ومفهوم، وخاصة من حيث ما يلي:

- دقة ووضوح الأسئلة.
- مدى استخدام المصطلحات وتوظيفها.
- مدى التنسيق في وضع الأسئلة وربطها بالفرضيات.

- طريقة طرح الأسئلة لضمان معالجتها من الناحية الإحصائية.
- إدراج بعض الأسئلة بطريقة غير مباشرة، للتأكد من مدى جدية أفراد العينة في الإجابة على أسئلة الاستمارة.

المطلب الرابع: الحدود الزمانية والمكانية للدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

1- الحدود المكانية: محتوى هذه الدراسة يتعلق بتحديات ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في ظل إصدار معايير تدقيق جزائرية، من خلال توزيع الاستبيان على مجموعة من محافظي الحسابات في ولاية بسكرة.

2- الحدود الزمانية:

يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن أو الفترة التي أجريت فيها الدراسة الاستبائية والتي بدأت في بداية ماي 2021 إلى غاية نهاية ماي 2021.

3- الحدود البشرية:

اعتمدت هذه الدراسة على آراء مجموعة من محافظي الحسابات والمدققين الخارجيين في ولاية بسكرة.

4- الحدود الموضوعية:

اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المتعلقة بالتحديات التي تواجه المدققين الخارجيين في ظل اعتماد معايير التدقيق

الجزائرية.

المبحث الثاني: الدراسة الإحصائية الوصفية لعناصر الاستبيان

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى دراسة عناصر الاستبيان من خلال معرفة مجتمع الدراسة، وكذا العينة المختارة، وكذا معرفة الدلالات الإحصائية لعناصر الاستبيان.

المطلب الأول: مجتمع وأدوات الدراسة

الفرع الأول: مجتمع الدراسة:

لقد تم اختيار مجتمع الدراسة والمتمثل في محافظي الحسابات لولاية بسكرة وكذا مهنيين، وذلك لممارستهم لمهنة التدقيق واطلاعهم الكبير على القوانين التي تحكمها وكذا الصعوبات التي يمكن أن تواجههم في ظلها.

وقد تم اختيار العينة بشكل عشوائي مع التركيز على الموظفين ورؤساء الأقسام الذين لهم صلة مباشرة بالجدية الالكترونية.

الفرع الثاني: اختيار عينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي حسابات من ولاية بسكرة وكذا مهنيين.

تم اعداد الاستبيان الخاص بالدراسة، وقد تم توزيعه على العينة المدروسة بغرض جمع المعلومات اللازمة لهذه الدراسة، حيث تم اختيار الإحصائية اللازمة بهدف الحصول على نتائج إحصائية صحيحة.

الفرع الثالث: الأدوات المستعملة في الدراسة التطبيقية:

تم استعمال الاستبيان من نوع ليكارت ثلاثي الأداة في هذه الدراسة الميدانية، وتكون آراء الموظفين منقسمة الى موافق، محايد، معارض، كما هو مبين في الملحق (01).

- إعداد استبيان اولي من اجل استخدامه في جمع البيانات والمعلومات.
- عرض الاستبيان للتحكيم لحصر الأخطاء والخروج بمعلومات دقيقة.
- توزيع الاستبيان على افراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.
- انتظار مدة عشرة أيام للرد على جميع الاستبيانات الموزعة.

تضمن الجزء الأول من الاستبيان مجموعة من البيانات الشخصية التي يملأها كل مستجوب حسب ما يتطابق معه، ثم يأتي المحور الاول من الاستبيان الذي تم بناؤه على الفرضية الأولى للدراسة، والذي يتكون من ثلاثة مجالات جسدت في (12) عبارة كلها تدخل في مجال تحديات ممارسة مهنة محافظ الحسابات، ثم المحور الثاني الذي تم بناؤه على الفرضية الثانية للدراسة، والذي ينقسم بدوره ايضا الى (10) عبارات تدخل في مجال إمكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

من بين الأدوات الإحصائية التي استعملت للوصول لهدف الدراسة، تم استخدام الاختيارات التالية عن طريق برنامج

SPSS 20

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل الإجابة عن تساؤلات الدراسة ومعرفة اتجاه العينة.
- معامل ألفا كرونباخ للتأكد من درجة الثبات للمقاييس المستخدمة.
- اختبار كولموكوف سميرونوف للتأكد من طبيعة التوزيع.

- معامل الارتباط بيرسون للبيانات طبيعية.

المطلب الثاني: اختبار طبيعة توزيع البيانات بمعامل كولموكروف سميرنوف

سنقوم من خلال هذا المطلب باختبار طبيعة توزيع البيانات بمعامل كولموكروف سميرنوف في جداول التالية:

الجدول رقم (2-1): اختبار الطبيعة بمعامل كولموكروف سميرنوف

القيمة الإحتمالية (Sig)	معامل كولموكروف سميرنوف (Z)	الفقرات
0.000	3.137	1 نوعية التعليم التي يتلقاها محافظ الحسابات في مساره التعليمي تعتبر من بين التحديات امام تكوين محافظ الحسابات
0.000	3.296	2 نقص التدريب العلمي لمحافظ الحسابات من بين التحديات التي تصعب عليه ممارسة المهنة.
0.000	3.004	3 غياب التخصص المهني في مجال ممارسة مهنة محافظ الحسابات يؤثر على طبيعة معارفه العلمية والمهنية
0.000	2.739	4 يواجه محافظ الحسابات تحديات حول فهم القوانين التي تنظم مهنته خصوصا القوانين ذات الطابع الجبائي مهنته خصوصا القوانين ذات الطابع الجبائي
0.000	2.988	5 نوعية التوجيه الدراسي للتحصيل العلمي لمحافظ الحسابات تلعب تحديا في زيادة قدراته التعليمية والتكوينية
0.000	3.141	6 القدرات الفكرية لمحافظ الحسابات تعتبر تحديا في أداء مهامه وذلك لما تتطلبه مهنة التدقيق من ذكاء وخبرة في نفس الوقت
0.000	3.075	7 إطلاع محافظ الحسابات على كل ما هو جديد في المجال العلمي والعملية للتدقيق احد التحديات التي تجعل معارفه محدودة.
0.000	3.141	8 من بين التحديات الاستغلال الجيد للمكتسبات القبلية من طرف محافظ الحسابات يجعله ذا خبرة في المجال.
0.000	2.739	9 من بين التحديات عدم وجود ضوابط لحفظ وأمن الملفات الذي يعرض عملية التدقيق لخطر ضياع المعلومات
0.000	2.652	10 أدت التطورات التكنولوجية الحالية والمرتبقة إلى تحديث نظم للتدقيق مما وضع المدقق الخارجي امام تحدي دمج حكمه

		الشخصي مع مخرجات الحاسوب الالكتروني.	
0.000	2.579	عدم وجود تشريعات وقوانين تدعم حجية ادلة الاثبات الالكترونية من بين التحديات للمصادقة على الادلة الالكترونية	11
0.000	2.910	غياب الخبرة الكافية لدى مدققي الحسابات في استخدام تكنولوجيا المعلومات المتطورة يعتر تحدي امام ممارسة المهنة في الواقع.	12
0.000	2.196	تعتبر معايير التدقيق الجزائرية افضل دليل يمكن ان يتبعه مدقق الحسابات الخارجي في أداء مهامه القانونية	13
0.000	2.288	تتكيف معايير التدقيق الجزائرية مع الواقع الدولي وما يفرضه على ممارسي مهنة التدقيق	14
0.000	2.014	تعتبر معايير التدقيق الجزائرية قابلة للتطبيق في الوقت الراهن ضمن القوانين المتاحة.	15
0.000	2.565	الزام القانون الجزائري محافظي الحسابات بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يزيد من جودة عملية التدقيق	16
0.000	2.288	الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يرفع من كفاءة أداء محافظي الحسابات	17
0.000	2.019	تستجيب معايير التدقيق الجزائرية للتدخل في جميع الحالات المتعلقة بعمل محافظ الحسابات سواء كانت المؤسسات داخل الإقليم أو خارجه.	18
0.000	2.739	لدى محافظ الحسابات كل الصلاحيات أثناء قيامه بعملية التدقيق والممنوحة له من طرف القوانين التي تنظمها المعايير الجزائرية	19
0.000	1.642	المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة، وتتماشع مع الواقع المهني في الجزائر	20
0.000	1.827	لا يوجد تعارض بين المعايير الجزائرية للتدقيق ومختلف القوانين والتشريعات ذات الصلة مع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	21
0.000	2.526	تنص المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل شامل على الاجراءات الواجب الالتزام بها من طرف المدقق الخارجي	22

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

ومن خلال حسابنا لمعامل كولموجوروف سميرنوف (Z) وجدنا أن القيمة الاحتمالية لكافة عبارات وفقرات الاستبيان أقل من مستوى الدلالة المعنوية وهي $(\alpha = 0.05)$ ، وهذا ما يؤكد لنا أن التوزيع طبيعي أو معلمي.

لذلك سوف يتم الاعتماد على الاختبارات الاحصائية التي تتناسب مع هذا التوزيع:

- النسب المئوية والمتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي، الذي استخدم بشكل أساسي في وصف عينة الدراسة.
- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient) لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.
- معامل ارتباط بيرسون (Spearman Linear Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط، كما يستخدم هذا الاختبار لدراسة العلاقة بين المتغيرات في حالة البيانات المعلمية.
- المتوسط الحسابي المرجح للفئات: يتم حساب ذلك من خلال:
 - حساب المدى: المدى = أكبر قيمة - أقل قيمة اي $3 - 1 = 2$
 - ثم يتم تقسيم المدى على عدد الفئات $3/2 = 0.66$ ، يتم إضافة 0.66 الى اقل قيمة حتى نصل الى أكبر قيمة كالتالي:

الجدول رقم (2-2): يوضح المتوسط المرجح للفئات

الجدول المجالات	موافق	محايد	معارض
المتوسط الحسابي	1 الى 1.66	1.67 الى 2.33	2.34 الى 3

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

المطلب الثالث: اختبار الصدق والثبات

الفرع الأول: اختبار ثبات الاستبيان:

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وبعبارة أخرى ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تحققنا من ثبات استبيان الدراسة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ وذلك كما يلي:

الجدول رقم (2-3): اختبار درجة الثبات

المحور	عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ
المحور الأول	12	0.802
المحور الثاني	10	0.825

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

من خلال الجدول السابق نجد أن عبارات الاستبيان تمتاز بالثبات حسب معامل ألفا كرونباخ الذي تجاوزت نسبته المتحققة 72% بالنسبة للمحور الأول أي انها مقبولة وهذا بمجموع 15 عبارة من كل محور، أما بالنسبة للمحور الثاني فكانت نسبته 76%، وهذا يؤكد لنا ثبات فقرات محاور الاستبيان بشكل عام

الفرع الثاني: اختبار صدق الاستبيان

• صدق المحكمين:

لمعرفة مدى صدق الاستبيان فقد تم عرضه في المرحلة الأولى على أساتذة متخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق، للتأكد من أن أسئلته تقيس ما وضعت لقياسه وكذا التأكد من استجابة عينة الدراسة لأسئلته وفهمها، وقد استجبتنا لآراء المحكمين، وقمنا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وعلى إثر ذلك توصلنا إلى الاستبيان في صورته النهائية كما هو في الملحق رقم (01).

• صدق المقياس:

• الاتساق الداخلي (Validity Internal):

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور التي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قمنا بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان، من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبيان والدرجة الكلية للمحور الذي ينتمي إليه.

• نتائج الاتساق الداخلي (Validity Internal):

الجدول رقم (2-4): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الاول والدرجة الكلية المجال الاول

المحور الأول: تحديات ممارسة مهنة محافظ الحسابات	معامل بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
المجال الأول: التحديات التعليمية والتكوينية لمحافظ الحسابات		
1. نوعية التعليم التي يتلقاها محافظ الحسابات في مساره التعليمي تعتبر من بين التحديات امام تكوين محافظ الحسابات	0.519	0.001
2. نقص التدريب العلمي لمحافظ الحسابات من بين التحديات التي تصعب عليه ممارسة المهنة.	0.334	0.040
3. غياب التخصص المهني في مجال ممارسة مهنة محافظ الحسابات يؤثر على طبيعة معارفه العلمية والمهنية	0.403	0.012

0.000	0.710	يواجه محافظ الحسابات تحديات حول فهم القوانين التي تنظم مهنته خصوصا القوانين ذات الطابع الجبائي	4.
-------	-------	--	----

الجدول رقم (2-5): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية المجال الثاني

القيمة الاحتمالية (Sig)	معامل بيرسون	المحور الأول: : تحديات ممارسة مهنة محافظ الحسابات
المجال الثاني: التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات		
0.180	0.222	1. نوعية التوجيه الدراسي للتحصيل العلمي لمحافظ الحسابات تلعب تحديا في زيادة قدراته التعليمية والتكوينية
0.286	0.178	2. القدرات الفكرية لمحافظ الحسابات تعتبر تحديا في أداء مهامه وذلك لما تتطلبه مهنة التدقيق من ذكاء وخبيرة في نفس الوقت
0.759	0.052	3. إطلاع محافظ الحسابات على كل ما هو جديد في المجال العلمي والعملية للتدقيق احد التحديات التي تجعل معارفه محدودة.
0.985	0.003	4. من بين التحديات الاستغلال الجيد للمكتسبات القبلية من طرف محافظ الحسابات يجعله ذا خبرة في المجال.

الجدول رقم (2-6): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية المجال الثالث

القيمة الاحتمالية (Sig)	معامل بيرسون	المحور الأول: : تحديات ممارسة مهنة محافظ الحسابات
المجال الثالث: التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية		
0.143	0.242	1. من بين التحديات عدم وجود ضوابط لحفظ وأمن الملفات الذي يعرض عملية التدقيق لخطر ضياع المعلومات
0.118	0.258	2. أدت التطورات التكنولوجية الحالية والمرتبقة إلى تحديث نظم للتدقيق مما وضع المدقق الخارجي امام تحدي دمج حكمه الشخصي مع مخرجات الحاسوب الالكتروني.
0.024	0.367	3. عدم وجود تشريعات وقوانين تدعم حجية ادلة الاثبات الالكترونية من بين التحديات للمصادقة على الادلة الالكترونية

0.308	0.170	غياب الخبرة الكافية لدى مدققي الحسابات في استخدام تكنولوجيا المعلومات المتطورة يعتر تحدي امام ممارسة المهنة في الواقع.	4.
-------	-------	--	----

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20 (مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$) من الجدول أعلاه والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية ($\alpha = 0.05$)، والتي تبين ان الحور الأول صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (2-7): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور الثاني

القيمة الاحتمالية (Sig)	معامل بيرسون	المحور الثاني: امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية
0.002	0.493	1 تعتبرمعايير التدقيق الجزائرية افضل دليل يمكن ان يتبعه مدقق الحسابات الخارجي في أداء مهامه القانونية
0.000	0.698	2 تتكيف معايير التدقيق الجزائرية مع الواقع الدولي وما يفرضه على ممارسي مهنة التدقيق
0.000	0.735	3 تعتبر معايير التدقيق الجزائرية قابلة للتطبيق في الوقت الراهن ضمن القوانين المتاحة.
0.000	0.703	4 الزام القانون الجزائري محافظي الحسابات بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يزيد من جودة عملية التدقيق
0.000	0.707	5 الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يرفع من كفاءة أداء محافظي الحسابات
0.000	0.770	6 تستجيب معايير التدقيق الجزائرية للتدخل في جميع الحالات المتعلقة بعمل محافظ الحسابات سواء كانت المؤسسات داخل الإقليم أو خارجه.
0.004	0.461	7 لدى محافظ الحسابات كل الصلاحيات أثناء قيامه بعملية التدقيق والممنوحة له من طرف القوانين التي تنظمها المعايير الجزائرية
0.004	0.684	8 المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة، وتتماشعالواقع المهني فيالجزائر
0.000	0.562	9 لا يوجد تعارض بين المعايير الجزائرية للتدقيق ومختلف القوانين والتشريعات ذات الصلة مع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر
0.026	0.361	10 تنص المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل شامل على الاجراءات الواجب الالتزام بها من طرف المدقق الخارجي

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS.V20 (مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha = 0.05$)

من الجدول أعلاه والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية ($\alpha = 0.05$)، والتي تبين ان المحور الثاني صادق لما وضع لقياسه.

عرض نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مع تحديد اتجاه العينة:

الجدول رقم (2-8): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مع تحديد اتجاه العينة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاهه العينة
المجال الأول: التحديات التعليمية والتكوينية لمحافظ الحسابات				
1	نوعية التعليم التي يتلقاها محافظ الحسابات في مساره التعليمي تعتبر من بين التحديات امام تكوين محافظ الحسابات	1.184	0.512	موافق
2	نقص التدريب العلمي لمحافظ الحسابات من بين التحديات التي تصعب عليه ممارسة المهنة.	1.078	0.273	موافق
3	غياب التخصص المهني في مجال ممارسة مهنة محافظ الحسابات يؤثر على طبيعة معارفه العلمية والمهنية	1.210	0.474	موافق
4	يواجه محافظ الحسابات تحديات حول فهم القوانين التي تنظم مهنته خصوصا القوانين ذات الطابع الجبائي	1.368	0.674	موافق
المجال الثاني: التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات				
6	نوعية التوجيه الدراسي للتحصيل العلمي لمحافظ الحسابات تلعب تحديا في زيادة قدراته التعليمية والتكوينية	1.236	0.541	موافق
7	لقدرات الفكرية لمحافظ الحسابات تعتبر تحديا في أداء مهامه وذلك لما تتطلبه مهنة التدقيق من ذكاء وخبرة في نفس الوقت	1.157	0.184	موافق
8	إطلاع محافظ الحسابات على كل ما هو جديد في المجال العلمي والعملية للتدقيق احد التحديات التي تجعل معارفه محدثة.	1.184	0.456	موافق
9	من بين التحديات الاستغلال الجيد للمكتسبات القبلية من طرف محافظ الحسابات يجعله ذا خبرة في المجال.	1.157	0.436	موافق
المجال الثالث: التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية				
11	من بين التحديات عدم وجود ضوابط لحفظ وأمن الملفات الذي يعرض عملية التدقيق لخطر ضياع المعلومات	1.368	0.674	موافق
12	دت التطورات التكنولوجية الحالية والمرتبقة إلى تحديث نظم	1.368	0.633	موافق

			للتدقيق مما وضع المدقق الخارجي امام تحدي دمج حكمه الشخصي مع مخرجات الحاسوب الالكتروني.	
موافق	0.589	1.368	عدم وجود تشريعات وقوانين تدعم حجية ادلة الاثبات الالكترونية من بين التحديات للمصادقة على الادلة الالكترونية	13
موافق	0.554	1.263	غياب الخبرة الكافية لدى مدققي الحسابات في استخدام تكنولوجيا المعلومات المتطورة يعتر تحدي امام ممارسة المهنة في الواقع.	14
موافق	0.306	1.571	المجموع	
المحور الثاني : امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية				
موافق	0.724	1.552	تعتبر معايير التدقيق الجزائرية افضل دليل يمكن ان يتبعه مدقق الحسابات الخارجي في أداء مهامه القانونية	1
موافق	0.275	1.526	تتكيف معايير التدقيق الجزائرية مع الواقع الدولي وما يفرضه على ممارسي مهنة التدقيق	2
موافق	0.718	1.605	تعتبر معايير التدقيق الجزائرية قابلة للتطبيق في الوقت الراهن ضمن القوانين المتاحة.	3
موافق	0.638	1.394	الزام القانون الجزائري محافظي الحسابات بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يزيد من جودة عملية التدقيق	4
موافق	0.725	1.526	الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يرفع من كفاءة أداء محافظي الحسابات	5
محايد	0.808	1.684	تستجيب معايير التدقيق الجزائرية للتدخل في جميع الحالات المتعلقة بعمل محافظ الحسابات سواء كانت المؤسسات داخل الإقليم أو خارجه.	6
موافق	0.674	1.368	لدى محافظ الحسابات كل الصلاحيات أثناء قيامه بعملية التدقيق والممنوحة له من طرف القوانين التي تنظمها المعايير الجزائرية	7
محايد	0.776	1.789	المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة، وتتماشى مع الواقع المهني في الجزائر بعد الاكتتاب فيها وارسالها مباشرة للمصالح الجبائية إلكترونيا.	8

محايد	0.739	1.684	لا يوجد تعارض بين المعايير الجزائرية للتدقيق ومختلف القوانين والتشريعات ذات الصلة مع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	9
محايد	0.739	1.684	تنص المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل شامل على الاجراءات الواجب الالتزام بها من طرف المدقق الخارجي	10
موافق	0.298	1.138	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

يظهر لنا الجدول رقم المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات الاستبيان، حيث قسم الجدول الى محورين كالتالي:

المحور الأول المتعلق بتحديات ممارسة مهنة محافظ الحسابات، كان متوسطه الحسابي 1.571 بانحراف معياري 0.306 أي ان اتجاه العينة لهذا المحور كان (بموافق).

المحور الثاني المتعلق بإمكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، كان متوسطه حسابي 1.138 بانحراف معياري 0.298 اي ان اتجاه العينة لهذا المحور كان (بموافق).

المطلب الرابع: الدراسة الإحصائية للمتغيرات الشخصية للدراسة

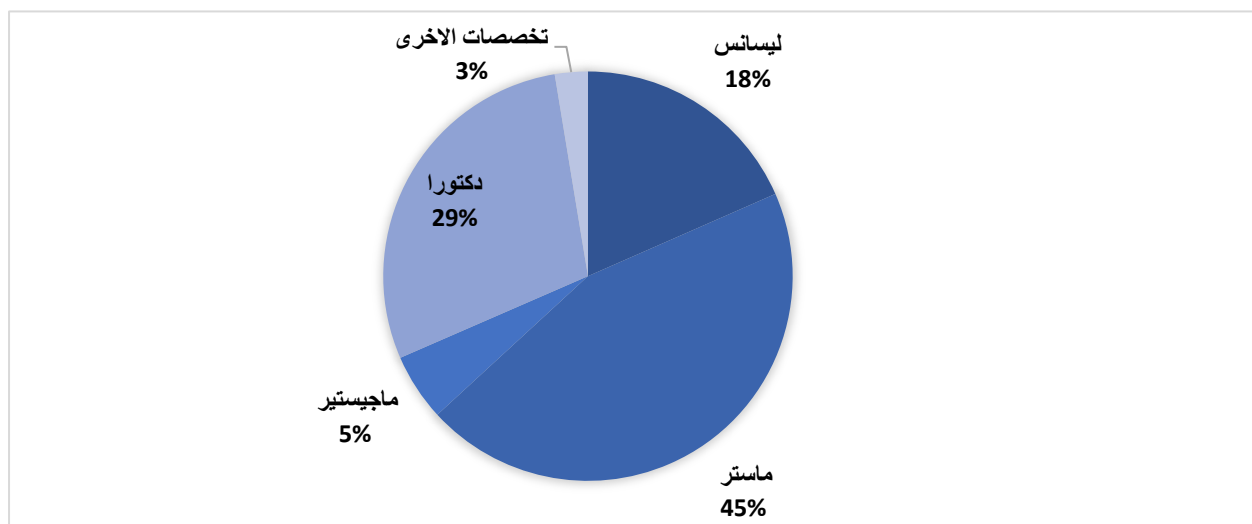
1- توزيع العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (2-9): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

التكرار النسبي	التكرار المطلق	المؤهل العلمي
10.4 %	7	ليسانس
44.7 %	17	ماستر
5.3%	2	ماجستير
28.9%	11	دكتوراه
2.6%	1	اخرى
100%	38	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

الشكل رقم (2-1): يوضح توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

تتكون العينة المدروسة من 35 فرد تتباين فيها مستوياتهم (مؤهلاتهم العلمية) من مصلحة الى اخرى، حيث تمثل ليسانس نسبة 48 ،نسبة الماستر 29، نسبة الدراسات العليا 6، نسبة الدراسات التطبيقية 14، اما نسبة المؤهلات الاخرى بلغت نسبة 3 من العينة ككل.

مناقشة النتائج: من خلال الجدول السابق نجد ان المؤهل العلمي الغالب على هذه الدراسة هو ليسانس بنسبة 48 كما هو مبين في الشكل أعلاه وهذا يعود الى الكفاءات المطلوبة عند التوظيف بعينة الدراسة، الذي يتطلب مجهودات كبيرة في متابعة تصريحات وتسديدات مجتمع الدراسة ومختلف العمليات الجبائية الاخرى .

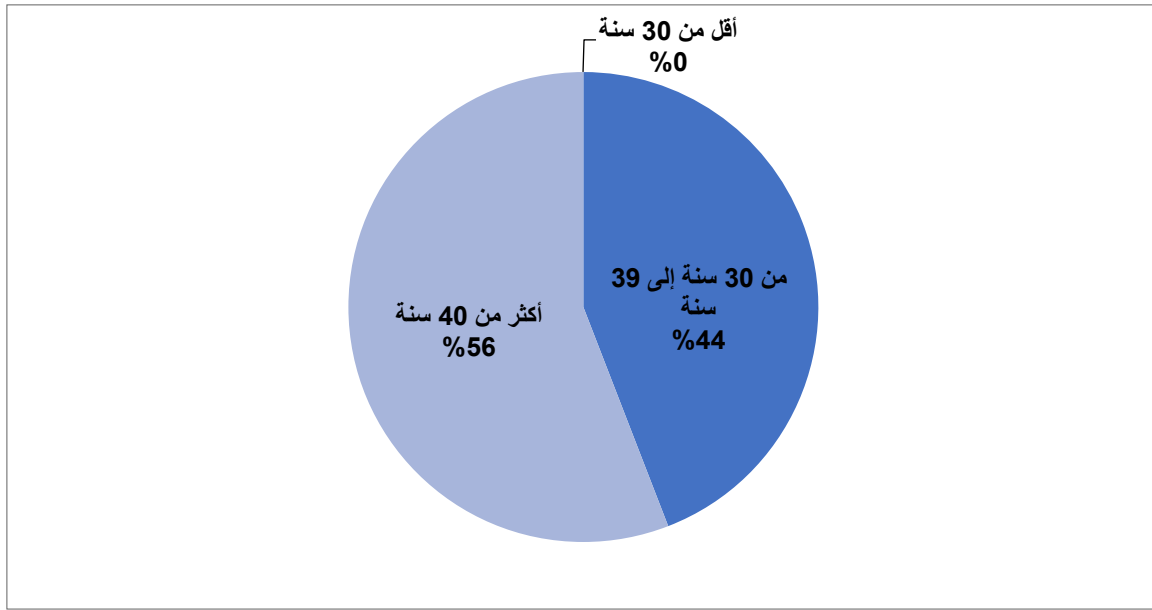
2- توزيع العينة حسب العمر

الجدول رقم (2-10): يوضح توزيع العينة حسب العمر

العمر	التكرار المطلق	التكرار النسبي
أقل من 30 سنة	00	%0
من 30 سنة إلى 39 سنة	15	%45.7
أكثر من 40 سنة	19	%54.3
المجموع	35	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

الشكل رقم (2-2): يوضح توزيع العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

تم تقسيم افراد العينة المدروسة الى ثلاثة فئات حسب العمر (اقل من 30 سنة الى اكثر من 40 سنة)، حيث كان العمر السائد لدى عينة الدراسة للفئة (أكبر من 40 سنة) في المرتبة الاولى بما يعادل 19 فرد بنسبة 54.3%، وفي المرتبة الثانية فئة (من 30 إلى 39 سنة) ب 15 فرد بنسبة 45.7%، اما في المرتبة الثالثة فئة (اقل من 30 سنة) ما مثله صفر (0) فرد بنسبة 0%.

مناقشة النتائج: من خلال الجدول السابق نجد ان الفئة العمرية الغالبة على هذه الدراسة هي الفئة (من 30 إلى 39 سنة) بنسبة 43% كما هو مبين في الشكل أعلاه وهذا يعود الى اثر العينة بمختلف الشرائح العمرية للموظفين بين الشباب والكهول بهدف التنافس الوظيفي من جهة و فتح المجال للموظفين ذوي الخبرة في المجال لمتابعة جميع المعاملات من جهة اخرى.

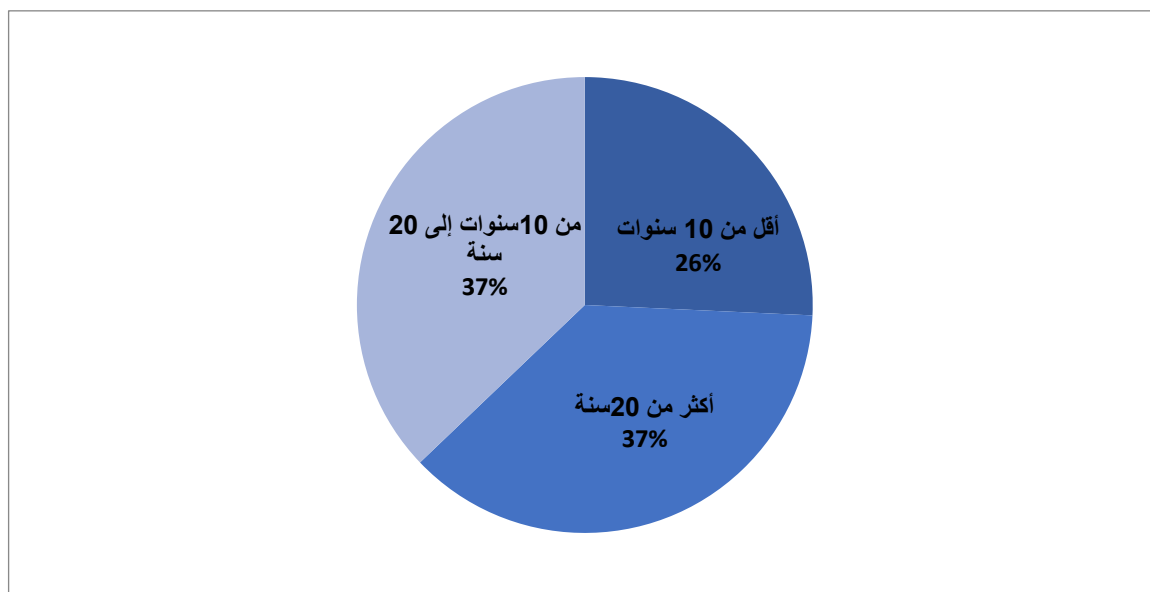
3- توزيع العينة حسب الخبرة المهنية:

الجدول رقم (2-11): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار المطلق	التكرار النسبي
أقل من 10 سنوات	9	25.7%
من 10 إلى 20 سنوات	13	37.1%
أكثر من 20 سنة	13	37.1%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

الشكل رقم (2-3): يوضح توزيع العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

توزعت عينة الدراسة حسب ثلاثة فئات للخبرة المهنية، 13 فرد من العينة لديهم خبرة (من 10 الى 20 سنة) أي بنسبة 37%، ثم تليها فئة الموظفين ذوي الخبرة اقل من 10 سنوات ب 9 أفراد بنسبة 25.7%، وتليها الخبرة المهنية أكثر من 20 سنة ب 13 فرد بنسبة 37%.

مناقشة النتائج: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان النسبة الأكبر للخبرة المهنية مست الفتتين (من 10-20 سنة) وأكثر من 20 سنة بنفس القيمة 37%، وهذا يدل على ان المسؤولين لعينة الدراسة يهتمون بأصحاب الخبرات للاعتماد عليهم في العمل لما يمتلكونه من خبرة كبيرة، وفي نفس الوقت لا يستغنون عن فئة الشباب لما يمتلكونه من نشاط للقيام بالمهام الشاقة، وتشجيع التنافس الوظيفي لدى هذه الفئة.

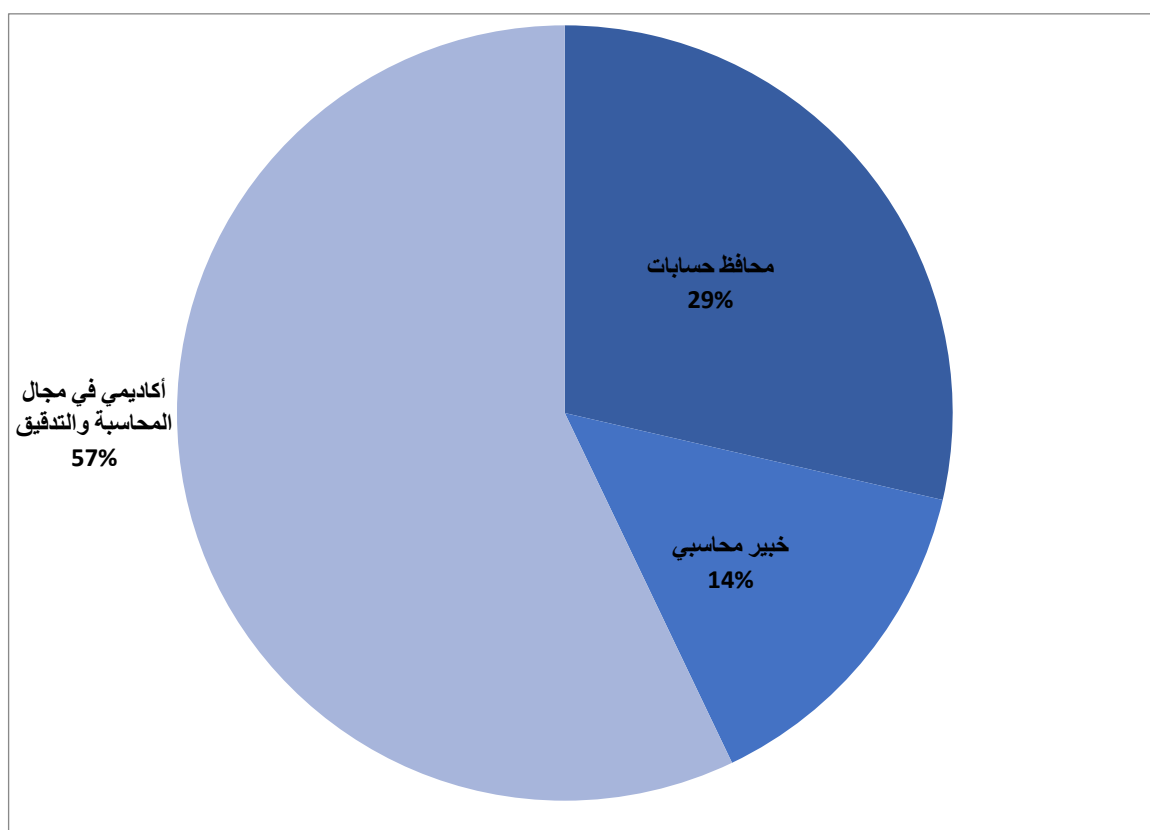
3- توزيع العينة حسب الوظيفة الحالية:

الجدول رقم (2-12): يوضح توزيع العينة حسب اختبار صحة فرضيات الدراسة

المنصب الإداري	التكرار المطلق	التكرار النسبي
محافظ حسابات	10	28.6%
خبير محاسبي	5	14.3%
أكاديمي في مجال المحاسبة والتدقيق	20	57.1%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

الشكل رقم (2-4): يوضح توزيع العينة حسب المنصب الإداري



المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

قسمت عينة الدراسة على النحو التالي: (10) محافظي حسابات بنسبة 28.6% من افراد العينة ، (05) خبير محاسبي بنسبة 14.3% و(20) اكاديمي في مجال المحاسبة والتدقيق بنسبة 57.1%.

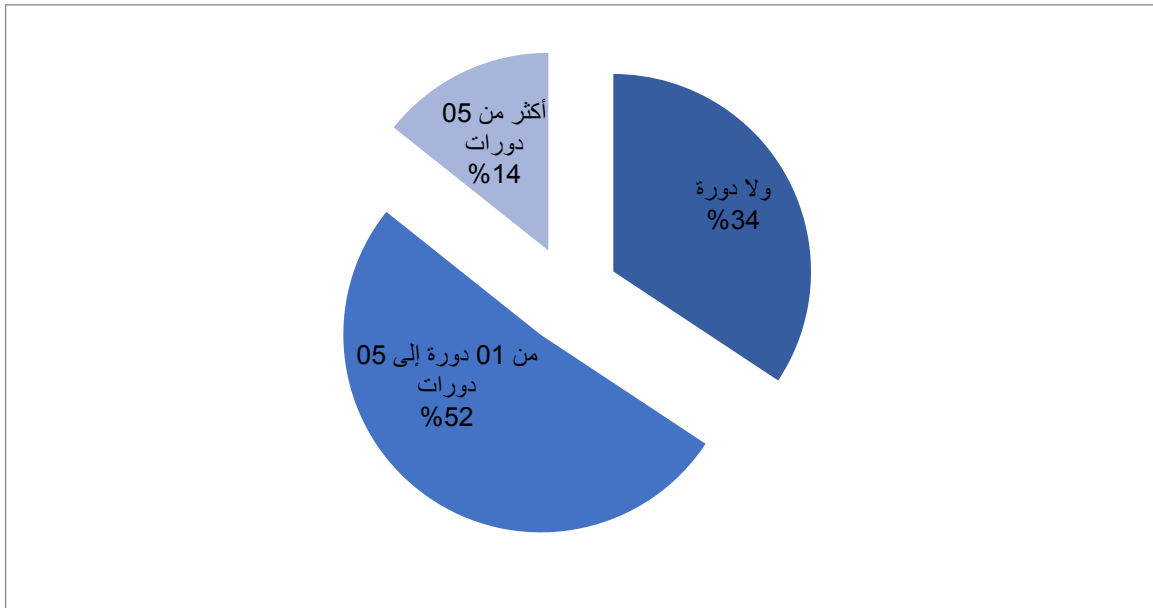
5- توزيع العينة حسب عدد الدورات التكوينية:

الجدول رقم (2-13): توزيع العينة حسب عدد الدورات التكوينية

التكرار النسبي	التكرار المطلق	عدد الدورات التكوينية والملتقيات الخاصة بألية العمل في ظل (الجباية الالكترونية /التصريحات الجبائية)
34.3%	12	ولا دورة (00)
51.4%	18	من (01) دورة إلى (05) دورات
14.3%	5	أكثر من (05) دورات
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

الشكل رقم (2-5): يوضح توزيع العينة حسب عدد الدورات التكوينية



المصدر: من إعداد الطالبين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

من خلال الجدول أعلاه والدائرة النسبية نجد ان 51.4% من افراد العينة (18 فرد) قاموا بدورات تكوينية حول آلية العمل في اطار كل من الجباية الإلكترونية والتصريحات الجبائية الإلكترونية و34.3% (12 فرد) لم يقوموا باية دورة ، اما النسبة المتبقية 14.3% مثلت عدد الافراد (05) الذين استفادوا أكثر من خمسة دورات تكوينية.

مناقشة النتائج: نلاحظ ان أكثر من نصف (2/1) افراد العينة تلقوا دورات تكوينية عن آلية عمل الجباية الإلكترونية اما في معاهد متخصصة او عن طريق العمال الأكثر خبرة في هذا المجال.

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات الدراسية

من أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة، ومن أجل إثبات صحة أو نفي الفرضيات الخاصة بها، سيتم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية وذلك من خلال استخدام البرنامج الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences V.20 (SPSS)، ومنه سوف يتم تحديد نتائج الوصف الإحصائي لعينة الدراسة، والوصول إلى نتائج تتعلق باختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لقد قمنا بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي (Statistical Package for the Social Sciences V.20 (SPSS)، حيث قمنا بفرز تحليل الإجابات التي تضمنتها استمارة الاستبيان العادي.

كما اعتمدنا في بناء قاعدة المعطيات على برنامج (EXCEL 2007)، بحيث تضمنت ورقة الحساب (35) سطرا وفقا لعدد الاستبيانات المملوءة والصالحة التي اعتمدت في الدراسة، وتسعة وعشرون (43) عمودا، بخانة لكل جواب رئيسي أو جواب فرعي، بهذا أصبحت قاعدة الاستبيان مكونة من $1505 = 43 * 35$.

وقد تم تكميم (Quantification) المعطيات التي تضمنتها الخانات الناتجة عن تقاطع الأعمدة والأسطر بإتباع أسلوب الترميز العددي كما يلي:

- يرمز للخيار الأول بـ (1)، الخيار الثاني بمحايد بالعدد (2)، الخيار الثالث بمعارض بالعدد (3).

وسيتم اختبار الفرضيات بالاعتماد في هذه الدراسة على الأساليب الإحصائية التالية:

- اختبار F فيشر للانحدار الخطي البسيط (Testsficher)، لمعرفة إذا كانت هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيري الدراسة.

المطلب الثاني: اختبار صحة فرضيات الدراسة

لقد تم إيجاد النسب المئوية و التكرارات و المتوسط الحسابي و المتوسط الحسابي النسبي، من أجل معرفة تكرار فئات متغير ما و هذا من أجل وصف عينة الدراسة و كل فقرة من فقرات استبيان الدراسة.

وكذلك لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الاختبارات المعلمية (tests ficher)، بحيث تعتبر هذه الاختبارات مناسبة في حالة وجود بيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وبذلك فقد تم اختبار الفرضيات كالتالي:

الفرع الأول: اختبار صحة الفرضية الأولى: تنص هذه الفرضية على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحديات التعليمية و التكوينية لمحافظة الحسابات وتأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، وبالتالي يكون اختبار هذه الفرضية كما يلي:

H_0 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحديات التعليمية و التكوينية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية. (الفرضية الصفرية)

H_1 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحديات التعليمية و التكوينية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية. (الفرضية البديلة)

ومن اجل اختبار صحة هذه الفرضة قمنا باستخدام نماذج الانحدار البسيط لدراسة العلاقة بين التحديات التعليمية والتكوينية لمحافظ الحسابات وتأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

فنماذج الانحدار تجيبنا على سؤالين:

- هل توجد علاقة بين المتغيرين؟

- ما هي قوة هذه العلاقة؟

• ومن ثم تحديد نتائج العلاقة بين التحديات التعليمية و التكوينية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

• وإعطاء نتائج فيما يتعلق باختبار فرضيات هذه الدراسة.

ولإجابة على هذه الفرضية لابد من دراسة العلاقة بين التحديات التعليمية و التكوينية لمحافظ الحسابات وتأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ، وذلك من خلال معادلة الانحدار البسيط وأيضا ندعم ذلك بشكل الانتشار الذي يصف بيانيا نوع العلاقة وقوتها، و الجدول التالي يصف طبيعة العلاقة

جدول رقم (2-14): العلاقة بين التحديات التعليمية و التكوينية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير

التدقيق الجزائرية

المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.183	0.927	0.044	36	1	0,915	0,027

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20 (*مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha=0.05$)

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 2.7% وهي نسبة مقبولة وتعبر عن مدى تأثير بين التحديات التعليمية و التكوينية لمحافظ الحسابات وتأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائري، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 0.915، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.044 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن وجود التحديات التعليمية و التكوينية لمحافظ الحسابات لها تأثير ذو دلالة إحصائية على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية

حسب آراء عينة الدراسة، ومنه نتأكد من عدم صحة الفرضية الثانية (البديلة H_1) ونقبل الفرضية الصفرية H_0 (الفرضية الأولى) والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحديات التعليمية و التكوينية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

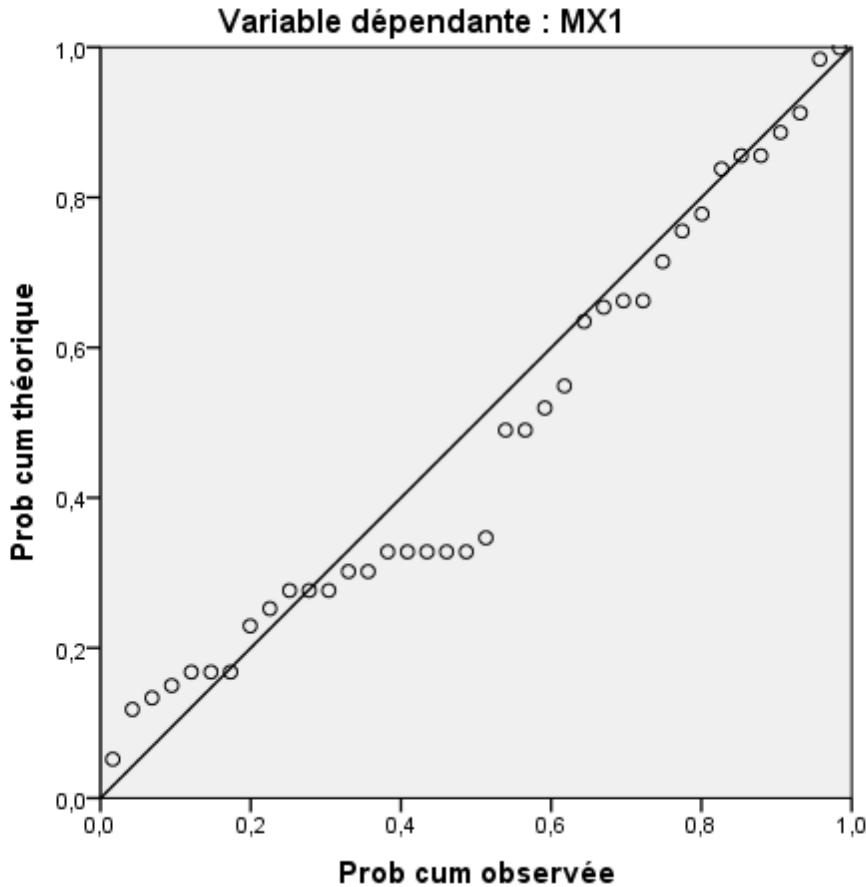
ومنه يمكن تحديد علاقة الارتباط بين المتغيرين كما يلي:

$$Y = 0.183 * X + 0.927$$

ومنه من خلال معادلة الارتباط الخطي البسيط يتبين لنا انه كلما تغير وجود التحديات التعليمية و التكوينية لمحافظ الحسابات بوحدة واحدة ينعكس ذلك بعلاقة طردية على امكانية التطبيق معايير التدقيق الجزائرية بـ 0.183 وحدة. والشكل الموالي يوضح نتائج اختبار الفرضية.

الشكل رقم (2-6): شكل الانتشار بين التحديات التعليمية و التكوينية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائري

Diagramme gaussien P-P de régression de Résidu standardisé



المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

• نتيجة اختبار الفرضية الأولى:

حسب نتيجة اختبار فيشر F فقد بين رفض الفرضية الثانية (البديلة H_1) التي تنص على انه لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحديات التعليمية و التكوينية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وتم قبول الفرضية الأولى (الصفرية H_0) التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحديات التعليمية و التكوينية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

• تحليل النتيجة الاحصائية :

حسب نتيجة اختبار فيشر المترجم لآراء عينة الدراسة بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحديات التعليمية والتكوينية لمحافظ الحسابات وتأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، وذلك قد يعود الى نوعية التعليم التي تلقاها محافظ الحسابات خلال مساره التعليمي وحجم الدورات التكوينية التي قام بها في أثناء مسيرته المهنية.

الفرع الثاني: اختبار صحة الفرضية الثانية: تنص هذه الفرضية على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات وتأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

وبالتالي يكون اختبار هذه الفرضية كما يلي:

H_0 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية. (الفرضية الصفرية)

H_1 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية. (الفرضية البديلة)

ومن اجل اختبار صحة هذه الفرضية قمنا باستخدام نماذج الانحدار البسيط لدراسة العلاقة بين التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات وتأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

فنماذج الانحدار تجيبنا على سؤالين:

- هل توجد علاقة بين المتغيرين؟

- ما هي قوة هذه العلاقة؟

• ومن ثم تحديد نتائج العلاقة بين التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

• وإعطاء نتائج فيما يتعلق باختبار فرضيات هذه الدراسة.

وللإجابة على هذه الفرضية لابد من دراسة العلاقة بين التحديات الفكرية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على

امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ، وذلك من خلال معادلة الانحدار البسيط وأيضا ندعم ذلك بشكل الانتشار الذي يصف بيانيا نوع العلاقة وقوتها، و الجدول التالي يصف طبيعة العلاقة

جدول رقم (2-15): العلاقة بين التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق

الجزائرية

المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.059	1.097	0.036	36	1	0,334	0.009

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20 (*مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha=0.05$)

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معلومات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 0.9% وهي نسبة مقبولة وتعبر عن مدى تأثير بين التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائري، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 0.334، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.036 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن وجود التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات لها تأثير ذو دلالة إحصائية على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية حسب آراء عينة الدراسة، ومنه نتأكد من عدم صحة الفرضية الثانية (البديلة H_1) ونقبل الفرضية الصفرية (H_0) (الفرضية الأولى) والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

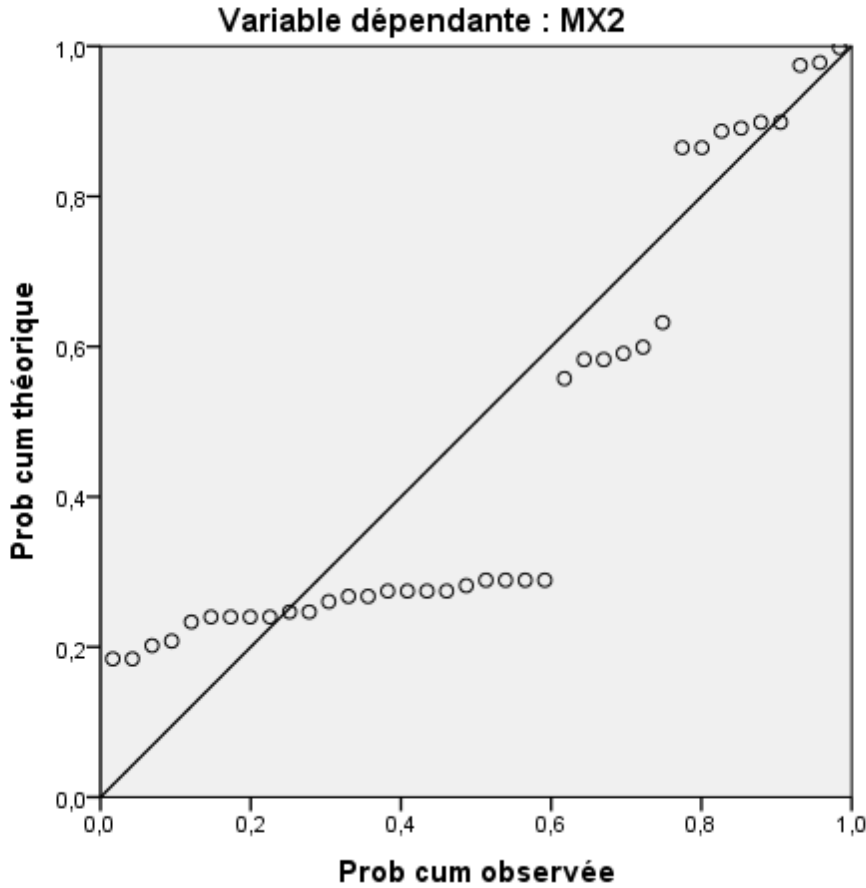
ومنه يمكن تحديد علاقة الارتباط بين المتغيرين كما يلي:

$$Y = 0.059 * X + 1.097$$

ومنه من خلال معادلة الارتباط الخطي البسيط يتبين لنا انه كلما تغير وجود التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات بوحدة واحدة ينعكس ذلك بعلاقة طردية على امكانية التطبيق معايير التدقيق الجزائرية بـ 0.059 وحدة. والشكل الموالي يوضح نتائج اختبار الفرضية.

الشكل رقم (2-7): شكل الانتشار بين التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية

Diagramme gaussien P-P de régression de Résidu standardisé



المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

• نتيجة اختبار الفرضية الثانية:

حسب نتيجة اختبار فيشر F فقد بين رفض الفرضية الثانية (البديلة H_1) التي تنص على انه لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات وتأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وتم قبول الفرضية الأولى (الصفريية H_0) التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات وتأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

• تحليل النتيجة الاحصائية :

حسب نتيجة اختبار فيشر المترجم لآراء عينة الدراسة بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات وتأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، وذلك قد يعود الى أن محافظ الحسابات يفتقر في بعض الأحيان إلى تجديد مهاراته ومعارفه من خلال الدورات التكوينية.

الفرع الثالث: اختبار صحة الفرضية الثالثة: تنص هذه الفرضية على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

وبالتالي يكون اختبار هذه الفرضية كما يلي:

H_0 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية. (الفرضية الصفرية)

H_1 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية. (الفرضية البديلة)

ومن اجل اختبار صحة هذه الفرضية قمنا باستخدام نماذج الانحدار البسيط لدراسة العلاقة بين التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

فنماذج الانحدار نجيبنا على سؤالين:

- هل توجد علاقة بين المتغيرين؟

- ما هي قوة هذه العلاقة؟

• ومن ثم تحديد نتائج العلاقة بين التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

• وإعطاء نتائج فيما يتعلق باختبار فرضيات هذه الدراسة.

ولالإجابة على هذه الفرضية لابد من دراسة العلاقة بين التطور الحاصل في البرامج المحاسبية و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ، وذلك من خلال معادلة الانحدار البسيط وأيضا ندعم ذلك بشكل الانتشار الذي يصف بيانيا نوع العلاقة وقوتها، و الجدول التالي يصف طبيعة العلاقة

جدول رقم (2-16): العلاقة بين التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية

المعلومات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.317	0.851	0.019	36	1	6.071	0.144

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20 (*مستوى الدلالة المستخدم هو $\alpha=0.05$)

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معاملات النموذج حيث نلاحظ ومن خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 1.44% وهي نسبة مقبولة وتعبر عن مدى تأثير بين التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائري، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 6.071، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.019 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن وجود التطور

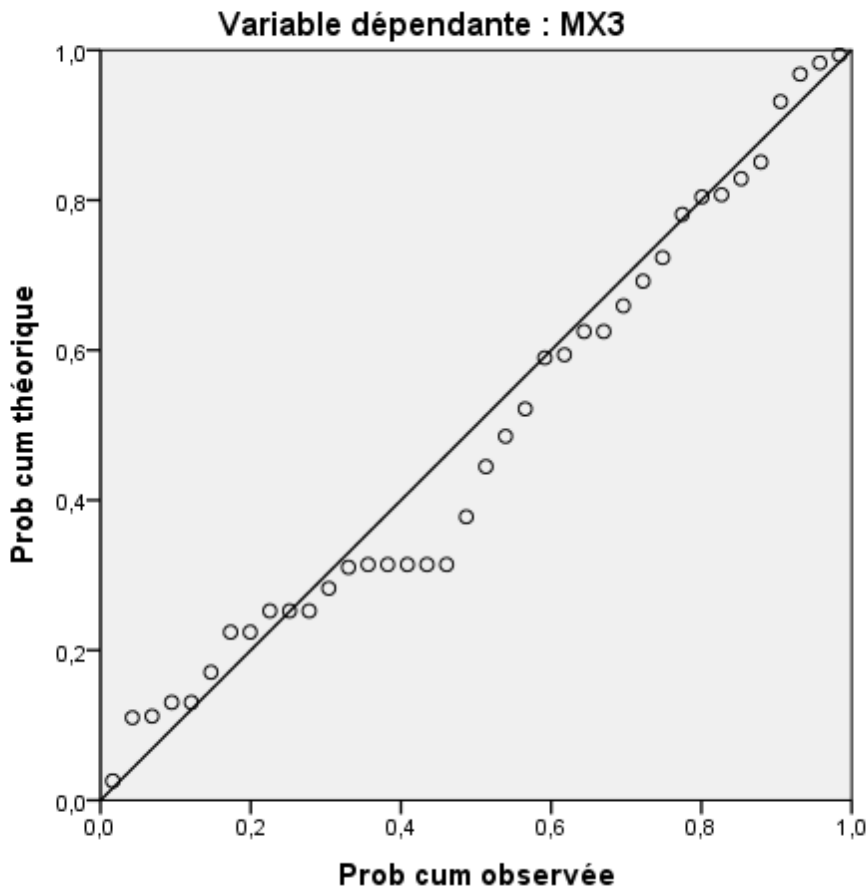
الحاصل في مجال البرامج المحاسبية لها تأثير ذو دلالة إحصائية على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية حسب آراء عينة الدراسة، ومنه نتأكد من عدم صحة الفرضية الثانية (البديلة H_1) ونقبل الفرضية الصفرية H_0 (الفرضية الأولى) والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية. ومنه يمكن تحديد علاقة الارتباط بين المتغيرين كما يلي:

$$Y = 0.317 * X + 0.851$$

ومنه من خلال معادلة الارتباط الخطي البسيط يتبين لنا انه كلما تغير وجود التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية بوحدة واحدة ينعكس ذلك بعلاقة طردية على امكانية التطبيق معايير التدقيق الجزائرية ب 0.317 وحدة. والشكل الموالي يوضح نتائج اختبار الفرضية.

الشكل رقم (2-8): شكل الانتشار بين التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية

Diagramme gaussien P-P de régression de Résidu standardisé



المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

• نتيجة اختبار الفرضية الثالثة:

حسب نتيجة اختبار فيشر F فقد بين رفض الفرضية الثانية (البديلة H_1) التي تنص على انه لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وتم قبول الفرضية الأولى (الصفرية H_0) التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

• تحليل النتيجة الاحصائية :

حسب نتيجة اختبار فيشر المترجم لآراء عينة الدراسة بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية و تأثيرها على امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، وذلك قد يعود الى عدم الاطلاع على كل جديد فيما يتعلق ببرامج المحاسبة وكذا كيفية العمل بها.

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية لآراء محافظي الحسابات والأكاديميين والمهنيين من أجل معرفة رأيهم حول موضوع تحديات ممارسة مهنة محافظ الحسابات في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، وذلك عن طريق توزيع استمارة استبيان والتي شملت مجموعة من الأسئلة، والتي تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور مرتبطة بموضوع الدراسة مباشرة، والتي يمكن من خلالها الإجابة على الفرضيات المطروحة سابقا في المقدمة، حيث تم استخدام كل من البرنامج الإحصائي SPSS V19 و excel.

وعموما هناك إجماع من طرف أفراد العينة المستجوبين على أن التركيبة التعليمية والفكرية وكذا التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية، له أثر كبير على إمكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، وهذا راجع لقلة الدورات التكوينية التي من شأنها تحسين مستوى محافظ الحسابات وجعله أكثر اطلاعا على كل ما هو جديد في مجال التدقيق وكذا التشريعات والقوانين التي تنظم إصدار معايير التدقيق الجزائرية، بالإضافة أنه من ضروري مواكبة التطورات الحاصلة في مجال البرامج المحاسبية والذي يشكل تحديا أمام ممارسة مهنة محافظة الحسابات.

خاتمة

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أن ممارسة مهنة محافظة الحسابات في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يواجه العديد من التحديات والصعوبات، وذلك من خلال التركيبة التعليمية والفكرية لمحافظ الحسابات، وكذا التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية وهذا وما يؤثر على إمكانية التطبيق الجيد لمعايير التدقيق الجزائرية والارتقاء بها إلى مصف المعايير الدولية للتدقيق. كما توصلنا أيضا إلى أن على محافظ الحسابات أن يواجه هذه التحديات من خلال تحسين مستواه العلمي والفكري، والقيام بالعديد من الدورات التي تجعله على إطلاع بما هو جديد سواء في مجال مهنة محافظة الحسابات والتشريعات التي تحكمها، أو فيما يخص جديد إصدارات معايير التدقيق الجزائرية.

1. نتائج اختبار فرضيات:

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدت في الدراسة والتي جمعت بين الدارسة النظرية من جهة، ومحاولة التطرق إلى التحديات والصعوبات التي تواجه المحافظ الحسابات في ظل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، التي واجهنا فيها العديد من الصعوبات والمشاكل الميدانية توصلنا أثناء اختبار الفروض إلى ما يلي:

- بخصوص الفرضية الأولى التي تنص على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحديات التعليمية والتكوينية لمحافظ الحسابات وتأثيرها على إمكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية فقد تم قبولها، هذا يعني ان التحديات التعليمية والتكوينية لمحافظ الحسابات لها تأثير على إمكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

- بخصوص الفرضية الثانية التي تنص على هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات وتأثيرها على إمكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية فقد تم قبولها، هذا يعني انه لا التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات لها تأثير على إمكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

- بخصوص الفرضية الثالثة التي تنص على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية وتأثيرها على إمكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وقد تم قبولها أيضا، هذا يعني انه هناك تأثير للتطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية على إمكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

2. نتائج الدراسة:

وفي نهاية هذه الدراسة تم استنتاج ما يلي:

- يتلقى موضوع المعايير الجزائرية للتدقيق اهتماما متزايدا في المنظمات المهنية المعنية بالتدقيق.
- إن صدور معايير التقارير لمحافظ الحسابات دلالة واضحة على جهود المشرع الجزائري وسعيه إلى إحداث التوافق بينها وبين معايير التدقيق الدولية.
- ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر ليست بعيدة كل البعد عن الممارسة الدولية خاصة بعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية الذي قلل من التفاوت.
- للتركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات تأثير كبير على إمكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وذلك لاختلافها من فرد لآخر، وتعتبر من أهم التحديات التي يمكن أن تواجه محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه.

- إن التحديات التعليمية والتكوينية لمحافظ الحسابات تؤثر بشكل كبير في إمكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، أي أن عدم تحيين معارف وخبرات محافظ الحسابات من شأنه أن يكون عائق أمامه للوصول للتطبيق الأمثل لمعايير التدقيق الجزائرية.

- يعد عدم إطلاع محافظ الحسابات على كل ما هو جديد في القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة محافظة الحسابات وكذا الإصدارات المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية من بين التحديات التي تواجه محافظ الحسابات خلال إعداد تقاريره.

- إن التطورات الحاصلة في مجال البرامج المحاسبية من شأنها أن تقف عائقا أمام ممارسة محافظ الحسابات خلال قيامه بعمله، وذلك بسبب عدم الاطلاع الجيد من قبله أو سوء الاستخدام.

3. توصيات الدراسة:

من خلال تحليل هذه الدراسة تم التوصل الى التوصيات التالية:

- قيام محافظ الحسابات بالعديد من الدورات التكوينية من شأنه ان يجعله على إطلاع دائم بكل ما هو جديد في مجال المحاسبة والتدقيق.
- إلزام محافظ الحسابات بدورات تدريبية تهيئه للتطبيق الأمثل لما هو وارد في إصدارات معايير التدقيق الجزائرية.
- مراجعة المشاكل التي تواجه مهمة محافظة الحسابات في الجزائر وإيجاد الحلول من أجل تطويرها.
- ضرورة تنظيم ندوات وملتقيات من أجل مناقشة المستجدات فيما يتعلق بإصدار معايير التدقيق الجزائرية، وذلك لكي يكون محافظ الحسابات على إطلاع بكل ما هو جديد في هذا الشأن.
- مواكبة التطورات الحاصلة في مجال البرامج المحاسبية من شأنه أن يرتقي بالجانب التكنولوجي للتدقيق وجعل محافظ الحسابات أكثر مرونة مع هذه التطورات.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب:

- 1- أبو سرعة, ع. ا. (2009/2010). التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية. الجزائر.
- 2- أرينز, أ. (دون سنة). المراجعة مدخل متكامل. الرياض: دار المريخ للنشر.
- 3- التميمي, ه. (2004). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية. عمان: دار وائل للنشر.
- 4- الفيومي, م. & ., لبيب, ع. (1998). أصول المراجعة. الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
- 5- بني معطا, ح. م. (2007). مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة. الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- 6- بوتين, م. (2008). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- 7- توماس, و. & ., هنكي, أ. س. (2006). المراجعة بين النظرية والتطبيق. مصر: دار المريخ للنشر.
- 8- حجازي, و. ح. (2010). معايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل. الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- 9- حلمي, ج. أ. (2011). التدقيق ورقابة الجودة (التأكيد-رقابة الجودة-التدقيق-الخدمات ذات العلاقة). الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 10- خالد, ا. (2009). علم تدقيق الحسابات النظري والعملي. عمان: دار المستقبل للنشر والتوزيع.
- 11- صديقي, م. & ., طواهر, م. ا. (2010). المراجعة وتدقيق الحسابات. الجزائر: مطبعة مزوار.
- 12- فالي, ج. د. (2002/2003). تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة. الإسكندرية: الدار الجامعية (طبع-نشر-توزيع).
- 13- فرجاني, ل. (2013). المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات. الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 14- لبيب, ع. & ., شحاتة, ا. ش. (2013). أصول المراجعة الخارجية. الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- 15- مصطفى, س. م. (2014). الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- 16- نظمي, إ. (2011). تدقيق الحسابات الإطار النظري, عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- 17- نور, أ. م. & ., آخرون. (2007). دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات. الإسكندرية: الدار الجامعية.

ثانياً: المذكرات الجامعية:

- 1- أغمين, ي. (2012). أثر المعالجة الآلية للبيانات على فعالية التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المهنيين. مذكرة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية. جامعة قاصدي مباح. ورقلة.

- 2- بدوي , ع . ا. (2011). أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة .رسالة ماجستير.الجامعة الإسلامية .غزة.
- 3- بن صغير , أ. (2016-2017). دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA. مذكرة Master. طلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة بن مهيدي. أم البواقي.
- 4- بن يخلف , آ. (2002). المراجعة الخارجية في الجزائر.رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة الجزائر. الجزائر.
- 5- بودريالة , س . ح.(دون سنة). محاولة تحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية.مذكرة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية. جامعة عمار ثليجي. الأغواط.
- 6- زقوت , م . ي. (2016). مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وأثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة (دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة. مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية. غزة.
- 7- السعدي , إ. (2010). أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة التدقيق في قطاع الشركات الصناعية في الأردن دراسة ميدانية. مذكرة ماجستير. جامعة عمان .الأردن.
- 8- سويلم , ا . ع. (2009). قياس قدرة أنظمة الرقابة الداخلية على مواكبة متطلبات تكنولوجيا المعلومات في شركات المساهمة العامة الأردنية. أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات المالية والإدارية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا . الأردن.
- 9- السيد , أ . ع & . أبو موسى , أ . ع. (دون سنة). محددات اختيار برامج المحاسبة الجاهزة-دراسة ميدانية على المنشآت المصرية .مصر.
- 10- لعمور , و & . بن يحيى , ع . (2019). واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين لسنة 2018.غرداية.
- 11- لقلطي , ا. (2008/2009). مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر .باتنة.

ثالثا: المقالات:

- 1- صيام , و . ز. (2000). أثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير مدقق الحسابات.مصر: مجلة المدقق.العدد 43.
- 2- البشير , م . (2002). الإفصاح ومعايير المحاسبة الدوليةمصر: مجلة المدقق.العدد 51.

- 3- بن يحيى, ع. (2019). تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتنفيذ الحوكمة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2010-2018. الجزائر: مجلة المقريري الدراسات الاقتصادية والمالية.
- 4- رشيد, ص. ح. & ., كتوش, ع. (2017). مهام وتقرير محافظ الحسابات في الجزائر. (Vol. 01) الجزائر: مجلة الاقتصاد الجديد.
- 5- لبوز, ن. (2019). تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات -دراسة ميدانية لعينة من المهنيين. 2018. ورقلة.
- 6- لعماري, أ. & ., مناعي, ح. (2010). ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية. باتنة: مجلة العلوم الإنسانية.
- رابعا: المواقع الالكترونية:

http://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_software, 28/05/2021.

الملاحق



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة



الاستبيان

السلام عليكم و رحمة الله وبركاته

أما بعد...

يقوم الطالبان بإجراء دراسة حول "تحديات ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في ظل إصدار معايير تدقيق جزائرية دراسة حالة محافظي الحسابات"، كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية.

ولإتمام هذا البحث العلمي والذي هو بعنوان:

"تحديات ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في ظل إصدار معايير تدقيق جزائرية" دراسة حالة محافظي الحسابات".

نرجو بما لديكم من خبرة في الموضوع بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة وموضوعية، للوصول إلى أهداف هذه الدراسة وتعميم نتائجها، و التي

يطمح الطالب من خلالها في الوقوف على رأيكم الموضوعي لتقييم الفقرات الواردة في بنود استبيان المقابلة.

ويجدر بنا في هذا المقام أن نذكركم بأن إجاباتكم حول فقرات الاستبيان لن تستخدم سوى لأغراض الدراسة، شاكرين لكم مسبقا حسن

تعاونكم.

وتفضلوا بقبول فائق التقدير و الاحترام

1. المؤهل العلمي:

ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه أخرى

2. التخصص الأكاديمي:

محاسبة ومالية تدقيق اقتصاد إدارة أعمال أخرى

3. الوظيفة الحالية:

محافظ حسابات خبير محاسبي أكاديمي في مجال المحاسبة والتدقيق

4. هل تحمل شهادات مهنية:

نعم لا

إذا كانت الإجابة بنعم أذكرها:

5. الخبرة المهنية:

أقل من 10 سنوات - من 11 إلى 20 سنة - أكثر من 21 سنة

المحور الأول : تحديات ممارسة مهنة محافظ الحسابات			
الرقم	فقرات الاستبيان	موافق	محايد
			معارض
المجال الأول: التحديات التعليمية والتكوينية لمحافظ الحسابات			
1.	نوعية التعليم التي يتلقاها محافظ الحسابات في مساره التعليمي تعتبر من بين التحديات امام تكوين محافظ الحسابات		
2.	نقص التدريب العلمي لمحافظ الحسابات من بين التحديات التي تصعب عليه ممارسة المهنة.		
3.	غياب التخصص المهني في مجال ممارسة مهنة محافظ الحسابات يؤثر على طبيعة معارفه العلمية والمهنية		
4.	يواجه محافظ الحسابات تحديات حول فهم القوانين التي تنظم مهنته خصوصا القوانين ذات الطابع الجبائي		
المجال الثاني: التركيبة الفكرية لمحافظ الحسابات			
1.	نوعية التوجيه الدراسي للتحصيل العلمي لمحافظ الحسابات تلعب تحديا في زيادة قدراته التعليمية والتكوينية		
2.	القدرات الفكرية لمحافظ الحسابات تعتبر تحديا في أداء مهامه وذلك لما تتطلبه مهنة التدقيق من ذكاء وخبرة في نفس الوقت		
3.	إطلاع محافظ الحسابات على كل ما هو جديد في المجال العلمي والعملية للتدقيق احد التحديات التي تجعل معارفه محدودة.		
4.	من بين التحديات الاستغلال الجيد للمكتسبات القبلية من طرف محافظ الحسابات يجعله ذا خبرة في المجال.		
المجال الثالث: التطور الحاصل في مجال البرامج المحاسبية			
1.	من بين التحديات عدم وجود ضوابط لحفظ وأمن الملفات الذي يعرض عملية التدقيق لخطر ضياع المعلومات		
2.	أدت التطورات التكنولوجية الحالية والمرتبقة إلى تحديث نظم للتدقيق مما وضع المدقق الخارجي امام تحدي دمج حكمه الشخصي مع مخرجات الحاسوب الالكتروني.		
3.	عدم وجود تشريعات وقوانين تدعم حجية ادلة الاثبات الالكترونية من بين التحديات للمصادقة على الادلة الالكترونية		
4.	غياب الخبرة الكافية لدى مدققي الحسابات في استخدام تكنولوجيا المعلومات المتطورة يعتر تحدي امام ممارسة المهنة في الواقع.		

المحور الثاني : امكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية

الرقم	فقرات الاستبيان	موافق	محايد	معارض
1.	تعتبر معايير التدقيق الجزائرية افضل دليل يمكن ان يتبعه مدقق الحسابات الخارجي في أداء مهامه القانونية			
2.	تكثيف معايير التدقيق الجزائرية مع الواقع الدولي وما يفرضه على ممارسي مهنة التدقيق			
3.	تعتبر معايير التدقيق الجزائرية قابلة للتطبيق في الوقت الراهن ضمن القوانين المتاحة.			
4.	الزام القانون الجزائري محافظي الحسابات بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يزيد من جودة عملية التدقيق			
5.	الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يرفع من كفاءة أداء محافظي الحسابات			
6.	تستجيب معايير التدقيق الجزائرية للتدخل في جميع الحالات المتعلقة بعمل محافظ الحسابات سواء كانت المؤسسات داخل الإقليم أو خارجه.			
7.	لدى محافظ الحسابات كل الصلاحيات أثناء قيامه بعملية التدقيق والممنوحة له من طرف القوانين التي تنظمها المعايير الجزائرية			
8.	المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة، وتتماشى مع الواقع المهني في الجزائر			
9.	لا يوجد تعارض بين المعايير الجزائرية للتدقيق ومختلف القوانين والتشريعات ذات الصلة مع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر			
10	تنص المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل شامل على الاجراءات الواجب الالتزام بها من طرف المدقق الخارجي			

➤ بإمكانكم إضافة أي تعليقات ترونها مكملة لفقرات الاستبيان :

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....