



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

مدى توافق ممارسات التدقيق الخارجي ومعيار التدقيق

الجزائري 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية

- دراسة ميدانية -

مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف:

د. بلقاسم كحلولي أحلام

من إعداد الطالبتين:

بوكرمة شافية

لبصيص مليكة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
بورفيس هدى	أستاذ محاضر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
بوصبع ناصر	أستاذ مساعد	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا
بلقاسم كحلولي أحلام	أستاذ محاضر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا ومقررا

السنة الجامعية: 2023 - 2024





وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

مدى توافق ممارسات التدقيق الخارجي ومعيار التدقيق

الجزائري 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية

- دراسة ميدانية -

مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف:

د. بلقاسم كحلولي أحلام

من إعداد الطالبتين:

بوكرمة شافية

لبصيص مليكة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
بورفيس هدى	أستاذ محاضر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
بوصبع ناصر	أستاذ مساعد	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا
بلقاسم كحلولي أحلام	أستاذ محاضر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا ومقررا

السنة الجامعية: 2023 - 2024



السنة الجامعية: 2024 / 2023

شهادة الترخيص بإيداع مذكرة ماستر أكاديمي لدى المكتبة

أنا الممضي أسفله الأستاذ: لقاسم كحلولي أعلام؛ الرتبة العلمية: أستاذ محاضر

المشرف على مذكرة الماستر والموسومة بـ: مدى توافقها مع أساليب التدقيق الخارجي

مع معيار التدقيق الجزائي 300 "تخضير تدقيق الكوفا المالية"

من إنجاز الطالبين:

(1) بوكرمة شافية

(2) لديري حليكة

القسم: مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

تاريخ المناقشة: 01 جويلية 2024

أشهد أن الطالب (ة) قد قام بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة المناقشة، وأن المطابقة بين النسخة

الورقية والنسخة الإلكترونية قد استوفت جميع شروطها. وبإمكانه إيداع النسخ الورقية والإلكترونية.

سكيكدة في: 2024/7/8



تأشيرة الأستاذ المشرف

لقاسم كحلولي



تعهد

أنا الممضي أسفله الطالب (ة): بوكرمة سافنة

تاريخ الميلاد 1979/7/13 بسكيكدة /ولاية: بسكيكدة

عنوان الإقامة: حي الهضرة بوحجة كماره 114 رقم 09 بسكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

رقم التسجيل: 1997546927

وفي يوم: 2024/6/19

أصبح بأن مذكرة الماستر الموسومة ب:

مدى توافق ممارسات التدقيق الخارج مع معيار التدقيق الجزائري 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

السنة الجامعية: 2024/2023

تمت تحت اشراف الاستاذ(ة)/الدكتور(ة):

إسم ولقب المشرف: بلقاسم كحلول أحمد

أقر أنها عمل أصيل لي وحدي، وأنها خالية من أي شكل من أشكال السرقة العلمية، وأن تحمل كامل المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة، وأن هذه المذكرة لم يسبق تقديمها في أي عمل بأي شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها. وأنعهد أنني التزمت فيها بأساليب التوثيق المعتمدة والسليمة الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الأصليين.

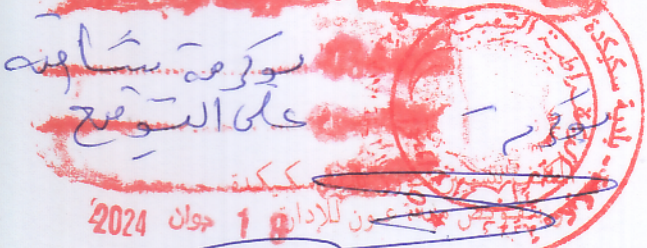
وفي حال الإخلال بأي شرط من شروط التعهد، التزم بكل المتابعات والإجراءات التي ستتخذها الكلية.

رقم هاتف: 059.06.15.15
هاتف: 06.09.06.17

بسكيكدة المصادقة

الاسم واللقب والتوقيع للطالب

بوكرمة سافنة



ملاحظة هامة:

- عملاً بالاستشارة من قبل الطالب وتدفع لرئيس القسم بعد المصادقة عليها لدى المصالح الإدارية.



تعهد

أنا الممضي أسفله الطالب (ة): مليكَة لبصيص

تاريخ الميلاد 22/09/1969 قسنطينة /ولاية: قسنطينة

عنوان الإقامة: رقم 13، هي من ثالث حوجة - عزابة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

رقم التسجيل: 23898888

وفي يوم: 2024/06/20 / عزابة /

أصبح بأن مذكرة الماستر الموسومة بـ:

صدي توافق ممارسات التدقيق الخارجي مع معيار التدقيق الجزائري
300 تخطيط تدقيق الكسوف المالية

السنة الجامعية: 2023 / 2024

تمت تحت اشراف الاستاذ(ة)/الدكتور(ة):

إسم ولقب المشرف: أحلام بلقاسم كملوي

أقر أنها عمل أصيل لي وحدي، وأنها خالية من أي شكل من أشكال السرقة العلمية، وأتحمل كامل

المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة. وأن هذه المذكرة لم يسبق تقديمها في أي عمل بأي

شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها. وأنعهد أنني التزمت فيها بأساليب التوثيق المعتمدة والسليمة

الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الأصليين.

وفي حال الإخلال بأي شرط من شروط العهد التزم بكل المتابعات والإجراءات التي تنتهدها الكلية.

المصادقة

109444826
20/06/2024
عزابة

الإسم واللقب والتوقيع للطالب

مليكَة لبصيص

LABSIS

ملاحظة هامة:

- نعلأ الاستمارة من قبل الطالب وتدفع لرئيس القسم بعد المصادقة عليها لدى المصالح الإدارية.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء و المرسلين

أهدي عملي هذا

إلى من ربياني و علماني إلى من أعيش لكسب رضاها بعد الله

إلى والدي الكريمين أطال الله عمرهما برا بهما و عرفانا بفضلهما

إلى من فقدتهم في الحياة وفي القلب ما زالوا أحياء

إلى زوجي رفيق دربي إلى بناتي و قرّة عيني لميس لينا و لجين

إلى من شاركوني درب الحياة إخوتي و أخواتي الأحباء

إلى كامل أفراد العائلة

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد

إلى من أعتز برفقتهم و أسعد برؤيتهم صديقاتي زملائي وزميلاتي في العمل

والدراسة كريم أمير سعاد خميسة فطيمة راضية فيروز

إلى من وسعهم قلبي ولم يسعهم قلبي.

شافية



الإهداء

الحمد لله الذي لا تدوم نعمه إلا بالشكر والصلاة والسلام على سيد الخلق

حبيبنا محمد وعلى اله وصحبه أجمعين

اهدي ثمرة جهدي المتواضع هذا

إلى أعز مخلوقين لي في هذا الوجود واللذين بدونهما لا أقف أبدا في هذا المقام
اللذين وفقهما الله في تعليمي ولم يدخرا لا الصحة ولا المال ولا راحة بال في إنفاقها من
اجل أن أكون هنا هذا اليوم

و هما والدي العظيمين فبارك الله في عمرهما وأدامهما ربي تاجا على راسي ولا تحرمني
من رؤيتهما ما حييت

إلى الزوج الرائع الذي فرح بعودتي للدراسة بعد انقطاع سنين طويلة ولم يدخر جهدا في
مساعدتي والوقوف بجانبني وتشجيعي ماديا ومعنويا فألف شكر لك وأدامك الله في هذه
الحياة وأدعو الله أن ينعم عليك ويحقق أمانيك الطيبة

إلى ابنتي فيروز التي ساعدتني منذ بداية التسجيلات إلى آخر لحظة و أنا أكمل المذكرة
فهي مديرة أعمالني فألف شكر لك وأدعو الله أن يسدد خطاك في هذه الحياة وأن يكون
النجاح حليفك في الدنيا والآخرة

كما أهديه لجميع أولادي الرائعين وإخوتي وأخواتي الذين ساندوني وفرحوا لي وشجعوني
فألف شكر

أهدي هذا العمل إلى كل من شجعني ودعمني وساندني.

ملیكة



الشكر والعرفان

الحمد لله الذي أتم علينا نعمه وبسط علينا لطفه وكرمه حتى أتممنا عملنا هذا بعد انقطاع سنين طويلة فأعنا اللهم
على شركك ماحيينا وزدنا علما

والشكر الجزيل الموصول إلى أستاذتنا المشرفة بلقاسم كحلولي أحلام التي رافقتنا في انجاز هذا العمل ولم تبخل
علينا لا من جهدها ولا من وقتها وأضفت عليه بملاحظاتها وتوجيهاتها ما مكننا من إخراجها بأحسن صورة
كما نتوجه بالشكر إلى أعضاء اللجنة المكلفة بمناقشة مذكرتنا على قبولها هذه المهمة واقتطاعها جزءا من وقتها
لتشرفنا بحضورها

ونشكر جميع الأساتذة و القائمين على كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم مالية ومحاسبة على كل ما
قدموه لنا من تسهيلات ومعلومات وكانوا سببا في وصولنا إلى هذا المقام

وأخيرا نرسل عبارات شكرنا الجزيل على أجنحة الحب والمودة لتطير في سماء الامتحان وتحط عند كل فرد ساعدنا
وشد على أيدينا لنجتهد ونخرج هذا العمل إلى النور.

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التخطيط لعملية التدقيق، وذلك من خلال التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بتطبيق متطلبات معيار التدقيق الجزائري 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" في عينة من مكاتب التدقيق في عدة ولايات جزائرية، وذلك أثناء تأدية مهامهم، فتطرقنا في الجانب النظري إلى مفاهيم حول التدقيق الخارجي ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري 300، أما في الجانب التطبيقي قمنا بتوزيع استبانة على عينة من مكاتب خبراء ومحافظي الحسابات لعدة ولايات جزائرية لمعرفة رأيهم حول درجة التزامهم بتطبيق متطلبات المعيار في الواقع العلمي، حيث تمت معالجة البيانات من خلال برنامج الحزمة الإحصائية SPSS، وتوصلت الدراسة أن معيار التدقيق الجزائري 300 يمثل مرجعا أساسيا لممارسي المهنة أثناء تأدية مهامهم مما يحقق الكفاءة والفعالية، كما بينت الدراسة أن مدققي الحسابات يلتزمون بتطبيق معيار التدقيق الجزائري 300 في مكاتب التدقيق محل الدراسة، وذلك لما له من أهمية في عملية التدقيق.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، تخطيط لعملية تدقيق، محافظي الحسابات، خبراء محاسبين، كشوف مالية.

Abstract:

This study aimed to highlight the importance of planning the audit process, by identifying the extent of auditors' commitment to applying the requirements of Algerian Auditing Standard 300 "Planning the Audit of Financial Statements" in a sample of audit offices in several Algerian states, while performing their duties, which is the subject of our memorandum. In the theoretical aspect, we touched on concepts about external auditing and the requirements of the Algerian Auditing Standard 300. As for the practical aspect, we distributed a questionnaire to a sample of the offices of experts and auditors for several Algerian states to know their opinion about the degree of their commitment to applying the requirements of the standard in the scientific reality. The data was processed through SPSS statistical package program. The study concluded that the Algerian Auditing Standard 300 represents an essential reference for practitioners while performing their duties, which achieves efficiency and effectiveness. The study also showed that auditors are committed to applying the Algerian Auditing Standard 300 in the audit offices under study, due to its importance in the audit process.

Keywords: external audit, planning an audit, auditors, accounting experts, financial statements.

الفهرس

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر والعرفان
	ملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة الرموز و الاختصارات
أ-د	مقدمة
31-6	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300
7	تمهيد
8	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300
8	المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي
8	الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي
9	الفرع الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي
12	الفرع الثالث: أنواع و معايير التدقيق الخارجي
15	الفرع الرابع: مسار عملية التدقيق الخارجي
16	المطلب الثاني: ماهية معيار التدقيق الجزائري 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية
16	الفرع الأول: مفهوم وأهداف معيار التدقيق الجزائري 300
18	الفرع الثاني: واجبات المدقق المطلوبة وفق معيار التدقيق الجزائري 300
20	الفرع الثالث: مقارنة بين معيار التدقيق الجزائري 300 ونظيره الدولي
22	الفرع الرابع: تحليل نتائج مقارنة معيار التدقيق الجزائري 300 ونظيره الدولي
24	المبحث الثاني: عرض ومناقشة الدراسات السابقة
24	المطلب الأول: الدراسات السابقة
24	الفرع الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
26	الفرع الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
27	المطلب الثاني: القيمة المضافة للدراسة
27	الفرع الأول: علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

30	الفرع الثاني: القيمة المضافة
31	خلاصة الفصل
59-32	الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول مدى التزام مدققي الحسابات ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري 300
33	تمهيد
34	المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة
34	المطلب الأول: تقديم منهج ومجتمع الدراسة
34	الفرع الأول: تقديم منهج الدراسة
34	الفرع الثاني: تقديم مجتمع وعينة الدراسة
35	المطلب الثاني: تقديم أداة الدراسة
35	الفرع الأول: إعداد وتصميم الاستبانة
36	الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية المستعملة
36	الفرع الثالث: اختبار صلاحية أداة الدراسة
44	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة
44	المطلب الأول: تحليل خصائص العينة
48	المطلب الثاني: تحليل محاور الدراسة
55	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
59	خلاصة الفصل
60	الخاتمة
64	قائمة المراجع
68	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
21	مقارنة بين معيار التدقيق الجزائري ونظيره الدولي 300.	1-1
27	أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	2-1
35	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	1-2
37	درجات مقياس الدراسة	2-2
37	تصنيف ودرجة مجال الإجابة لمحاور الدراسة	3-2
38	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات الأنشطة الأولية والتمهيد لتخطيط عملية التدقيق (مرحلة ما قبل التخطيط)	4-2
40	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات إعداد إستراتيجية وخطة التدقيق	5-2
41	قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات توثيق عملية التدقيق	6-2
42	معاملات الثبات وفقا لطريقة ألفا كرونباخ	7-2
44	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	8-2
45	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	9-2
46	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	10-2
48	تحليل فقرات المحور الأول " الأنشطة الأولية والتمهيد لتخطيط عملية التدقيق" (مرحلة ما قبل التخطيط)	11-2
50	تحليل فقرات المحور الثاني " إعداد إستراتيجية وخطة التدقيق"	12-2
53	تحليل فقرات المحور الثالث " توثيق عملية التدقيق"	13-2
55	اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة	14-2
65	نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة للمحور الأول	15-2
56	نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة للمحور الثاني	16-2
57	نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة للمحور الثالث	17-2
58	نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة الفرضية الرئيسية للدراسة	18-2

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
10	الفئات المستفيدة من البيانات والمعلومات المالية للمؤسسة	1-1
14	معايير التدقيق المتعارف عليها	2-1
45	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	1-2
46	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	2-2
47	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	3-2

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
69	قائمة المحكمين	1
70	استمارة الاستبيان	2
75	مخرجات البرنامج الإحصائي Spss	3

قائمة الرموز والاختصارات

الرمز	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية
AICPA	مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي	American Intitute of Certified Public Accountants
CNC	المجلس الوطني المحاسبة	Conseil National de la Comptabilité
Naa	معايير التدقيق الجزائرية	Norme D'audit Algériennes
CFC	نظام المحاسبة المالية	Système Comptable et Financier
SPSS	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical Package for the Social Sciences

مقدمة

يهدف مساهمة التطورات الاقتصادية التي شهدتها العالم، حيث توسع نشاط المؤسسات وكبر حجمها ورؤوس أموالها وزادت تعقيداتها، تطورت بالمقابل عملية التدقيق وأصبحت ذات أهمية بالغة، فحتى تظهر المؤسسة في صورة جيدة من حيث مركزها المالي أمام الأطراف المستخدمة للكشوف المالية زادت الحاجة للتأكد بأنها صادقة وعادلة، فتم الاعتماد على التدقيق الخارجي كأداة أساسية تمتاز بالاستقلالية والحيادية، وذلك بفحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وجمع الأدلة المتعلقة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة والتأكد من أنها مطابقة للواقع الفعلي لها، وأيضا مدى التزامها بتطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وتوفير نظام رقابة سليم، هذا ما يعطي أمانا للأطراف ذات العلاقة من مستثمرين ودائنين وغيرهم وأيضا تقاديا لحالات الغش والفساد، ولتحقيق ذلك أصبح من الضروري على المدقق الخارجي إتباع معايير تدقيق تضمن كفاءة وفعالية لعملية التدقيق، وعليه فقد قام مجلس المحاسبة (CNC) في الجزائر بإصدار معايير جزائرية ابتداء من 2016 بهدف إرشاد ممارسي المهنة حول طرق وإجراءات تطبيق عملية التدقيق، ومن بينها معيار التدقيق الجزائري 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" الذي يعد من أهم المعايير التي حددت فيه أهم النقاط لعملية تخطيط التدقيق، والتي تساعد المدقق للوصول إلى هدفه الأساسي وهو إبداء رأي فني محايد حول عدالة وصدق عرض الكشوف المالية.

أولاً: إشكالية الدراسة:

وعلى هذا الأساس فإن الإشكالية الرئيسية للبحث تكون على النحو التالي:

- إلى أي مدى تتوافق ممارسات التدقيق الخارجي مع متطلبات معيار التدقيق الجزائري 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية؟
وللإجابة على الإشكالية الرئيسية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:
- ما مدى قيام المدقق الخارجي بالأنشطة الأولية والمتعلقة بالتمهيد لتخطيط عملية التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية؟
- ما مدى قيام المدقق الخارجي بالأنشطة الخاصة بإعداد إستراتيجية وخطة تدقيق شاملة وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية؟
- ما مدى قيام المدقق الخارجي بتوثيق إستراتيجية وخطة التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية؟

ثانياً: فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية:

هناك توافق كبير بين ممارسات التدقيق الخارجي ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.
من هذه الفرضية الرئيسية تتفرع الفرضيات الفرعية الآتية:

مقدمة

- الفرضية الفرعية الأولى: يقوم المدقق الخارجي بالأنشطة الأولية والمتعلقة بالتمهيد لتخطيط عملية التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.
- الفرضية الفرعية الثانية: يقوم المدقق الخارجي بالأنشطة الخاصة بإعداد إستراتيجية وخطة تدقيق شاملة وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.
- الفرضية الفرعية الثالثة: يقوم المدقق الخارجي بتوثيق إستراتيجية وخطة التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.

ثالثا: مبررات اختيار الموضوع:

تتجلى مبررات اختيار هذا الموضوع من خلال ما يلي:

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص (محاسبة وتدقيق)؛
- الرغبة في مواصلة الدراسة في هذا الموضوع والعمل في هذه المهنة (محافظ حسابات)؛
- أهمية البحث باعتباره من المواضيع الحديثة، فهو يتزامن مع حداثة اعتماد الجزائر لمعايير التدقيق؛
- محاولة تقديم فائدة لطلبة الاختصاص المتخرجين الجدد وأيضا لممارسي المهنة.

رابعا: أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة بصفة رئيسية إلى التعرف على كيفية التخطيط لعملية التدقيق من طرف المدقق الخارجي وفق معيار التدقيق الجزائري 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية" وذلك من خلال تحقيق الأهداف الموضوعية التالية:

- التعرف على معيار التدقيق الجزائري 300 المتعلق بالتخطيط لتدقيق الكشوف المالية؛
- معرفة مدى التزام ممارسي المهنة بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوف المالية؛
- توضيح أهمية التخطيط في دعم المدقق الخارجي لتحقيق النتائج والأهداف المرجوة بكفاءة وفاعلية؛
- تقديم توصيات لتحسين التدقيق الخارجي بما يتوافق مع معيار التدقيق الجزائري رقم 300.

خامسا: أهمية البحث

تبرز أهمية الدراسة من خلال إلقاء الضوء على مفهوم التدقيق الخارجي والذي لقي اهتماما كبيرا، خاصة بعد كثرة الانهيارات والأزمات المالية، كما أنها مهنة تزود مستخدمي القوائم المالية - خاصة الملاك والمساهمين في المشروع- بالمعلومات المالية والمحاسبية التي يستخدمونها في اتخاذ قراراتهم والتي تساعد المدقق على معرفة نواحي التعثرات التي قد تواجهه أثناء أداء مهمته، وبالتالي تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال التعرف على مدى مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في وضع حد للتجاوزات التي تظهر يوميا في الكشوف المالية للمؤسسة، كما توضح أهمية الاعتماد على التخطيط من طرف المدقق عند القيام بعملية التدقيق وفقا للمعيار الجزائري 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية "، وذلك من خلال التمهيد لأنشطة التدقيق ووضع إستراتيجية شاملة وبرنامج عمل وتوثيق عملية التدقيق مما يساهم في زيادة فاعلية الأداء المهني وكفاءته.

سادسا: حدود الدراسة:

• الحدود الموضوعية:

تم التركيز في هذه الدراسة على مدى توافق ممارسات التدقيق الخارجي مع معيار التدقيق الجزائري 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، وذلك من خلال تقييم الالتزام بمتطلبات المعيار من عدة نواحي، منها مدى الالتزام بوضع إستراتيجية شاملة للتدقيق وبرنامج عمل وتوثيق عملية تخطيط التدقيق، مما سيساعد المدقق على تحرير تقريره النهائي الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى مصداقية وعدالة الكشوف المالية.

• الحدود المكانية:

وتتمثل في:

- مكاتب محافظي الحسابات؛

- مكاتب الخبراء المحاسبين.

• الحدود الزمانية:

امتدت الفترة الزمنية لإنجاز هذه الدراسة أربعة أشهر وهي فيفري، مارس، أفريل، ماي وجوان، من الفترة الدراسية الجامعية 2024/2023.

سابعا: منهج الدراسة:

للإجابة على التساؤلات، تم الاعتماد على المنهج الوصفي للدراسة النظرية، حيث يقوم على جمع المعلومات والبيانات من مختلف المصادر والمراجع من أجل تكوين صورة واضحة حول موضوع الدراسة، أما في الجانب التطبيقي فقد تم توزيع الاستبيان على أفراد العينة، واعتمادا على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS تم تحليل بيانات الاستبيان.

ثامنا: صعوبات البحث

- المصادر التي حصلنا عليها حول معيار التدقيق الجزائري رقم 300 لا توجد بها تفسيرات أو شروحات وأغلبها دراسات ماستر؛
- أما الجانب التطبيقي تتمثل في صعوبة توزيع الاستبيان بسبب عدم معرفة مقرات تواجد محافظي الحسابات وتباعد المسافة بينهم؛
- عدم تعاون بعض محافظي الحسابات في الإجابة على أسئلة الاستبيان، وعدم الرد عليها بناتا من قبل البعض وخاصة عند استخدامنا للبريد الالكتروني.

تاسعا: هيكل البحث:

- من أجل إعطاء صورة أوضح حول موضوع الدراسة، تم تقسيم البحث إلى فصلين:
- الفصل الأول كان بعنوان الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300 وقد قسم إلى مبحثين اثنين، المبحث الأول تطرقنا فيه إلى المفاهيم العامة حول التدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، حيث تضمن مطلبين، المطلب الأول تطرقنا إلى مفهوم التدقيق الخارجي،

مقدمة

أهميته وأهدافه، أنواع معايير التدقيق الخارجي وكذا مسار عملية التدقيق الخارجي، أما المطلب الثاني فكان حول معيار التدقيق الجزائري 300 وما تضمنه من مفهوم وأهداف معيار التدقيق الجزائري 300 وواجباته والمقارنة بينه وبين نظيره الدولي، أما المبحث الثاني فقد خصصناه للدراسات السابقة.

- الفصل الثاني خصص للجانب التطبيقي من الدراسة حيث تم إعداد استمارة استبيان، ووزعت على عينة من خبراء ومحافظي الحسابات لمعرفة آرائهم حول إشكالية الدراسة وتم تحليلها بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية.

**الفصل الأول: الإطار النظري
للتدقيق الخارجي و معيار التدقيق
الجزائري 300**

تمهيد:

يعتبر التخطيط للتدقيق من أهم المراحل التي يعتمد عليها المدقق الخارجي لأداء عمله بكل كفاءة وفعالية، لذا تبنت الجزائر معايير للتدقيق منها معيار التدقيق الجزائري 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، الذي يساعده للوصول لهدفه الأساسي وهو وضع تقرير نهائي يبدي رأيه الفني المحايد حول موثوقية وعدالة الكشوف المالية أمام أصحاب القرار.

ولمعرفة كيف يقوم المدقق الخارجي بالتخطيط لعملية التدقيق، سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين: حيث تناول المبحث الأول مفاهيم عامة حول التدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300، أما المبحث الثاني فتمحور حول الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق الخارجي و معيار التدقيق الجزائري 300

بما أن الغاية من عمل المدقق الخارجي هو الوصول إلى رأي فني محايد وموضوعي عن مدى موثوقية البيانات المالية مدعم بأدلة، كان لا بد أن يقوم المدقق بالتخطيط لعملية التدقيق بما يضمن الوصول إلى هذا الرأي وذلك من خلال إتباع برنامج ونقاط أساسية تضمن تدقيقا نموذجيا يحقق أهداف المهمة.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي

في هذا المطلب سنتطرق إلى ماهية التدقيق الخارجي من خلال تقديم مفهوم للتدقيق الخارجي، أهميته وأهدافه، أنواع ومعايير التدقيق الخارجي، ومسار عملية التدقيق.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الداخلي

قدمت عدة تعاريف للتدقيق الخارجي نذكر منها ما يلي:

- عرفته الجمعية المحاسبية الأمريكية على أنه: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، بغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية"¹.
- كما عرفه علي عبد القادر الذنبيات بأنه: "فحص أو بحث عن أدلة وتقييم لهذه الأدلة بصورة موضوعية من أجل الخروج برأي يعبر عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية يقوم بهذه العملية شخص مؤهل ومستقل عن معدي هذه البيانات وعن الأشخاص الذين يستفيدون منها بشكل مباشر، ثم إصدار تقرير حول هذه البيانات بنية زيادة موثوقيتها، وبالتالي زيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها"².
- ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل للتدقيق الخارجي يتمثل فيما يلي: " التدقيق الخارجي هو فحص انتقائي مخطط موضوعي وحيادي، يقوم به شخص مستقل من خارج المؤسسة محل التدقيق للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات والقوائم المالية، بقصد الخروج برأي فني محايد مدعم بأدلة من خلال تقارير يعتمد عليها في اتخاذ القرارات".

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص9.

² علي عبد القادر ذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء الحسابات الدولية -نظرية وتطبيق-، الطبعة الخامسة، دار وائل، عمان الأردن، 2015، ص 3.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300

• ومن التعاريف السابقة للتدقيق الخارجي نستخلص جملة من الخصائص المتمثلة فيما يلي¹:

الفحص: هو عملية فنية تمكن المدقق من التأكد والاطمئنان من صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة.

التحقيق: يقصد به التحقق من وجود الأصول وملكيته والقيم المسجلة في الكشف المالية.

التقييم: يقصد به تقييم الأصول والخصوم التي تتضمنها الميزانية في ظل الأسس والسياسات وأدلة وقرائن

الإثبات الموثوق بها.

التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتقييم والتحقق والإفصاح عنهما بطريقة فنية محايدة.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي

أولاً: أهمية التدقيق الخارجي

تتمثل أهمية التدقيق الخارجي في كونه وسيلة تخدم جهات متعددة، والتي لها علاقة بنشاط المؤسسة محل

التدقيق، وتتمثل هذه الجهات في²:

* **المساهمون:** يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية، وتقرير مدقق الحسابات باعتبارهم الملاك حيث تمدهم هذه القوائم بالمعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات.

* **المستثمرون المحتملون:** يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم المؤسسة إلى معلومات كثيرة حولها وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات فهم يعتمدون عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في أسهم المؤسسة من عدمه.

* **اتحادات ونقابات العمال:** من المعروف أن اتحادات ونقابات العمال تلعب دوراً هاماً في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق، وذلك من خلال آليات التفاوض والمساومات الجماعية عن طريق المعلومات الخاصة بمقدرة المؤسسات على الدفع، والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي للمؤسسة ومؤشرات الربحية والسيولة وحصة المؤسسة من سوق المنتج والعوائد الحالية للعمل.

¹ محمد بوعبيدة، دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على المعلومات المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضرة - بومرداس، الجزائر، 2021/2020، ص 12-13.

² عبد الوهاب محمد نصر علي وآخرون، أساسيات المراجعة الخارجية وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2019، ص 15-18.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300

* **المؤسسات التمويلية والاستثمارية:** تعتمد هذه المؤسسات خاصة البنوك والمؤسسات الاستثمارية على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية للشركات المقترضة أو المستثمر في أوراقها المالية مما يساعدها في اتخاذ قرارات منح الائتمان وذلك بالاعتماد على تقرير مدقق حسابات هذه المؤسسات.

* **هيئة سوق المال:** تعتبر هيئة سوق المال مستخدما هاما لتقرير مراقب الحسابات لما لها من دور إشرافي ورقابي على سوق الأوراق المالية، وبحكم القانون فإن المؤسسات المقيدة بالبورصة والمؤسسات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة عن قوائمها المالية وتقرير مدقق الحسابات للهيئة العامة لسوق المال.

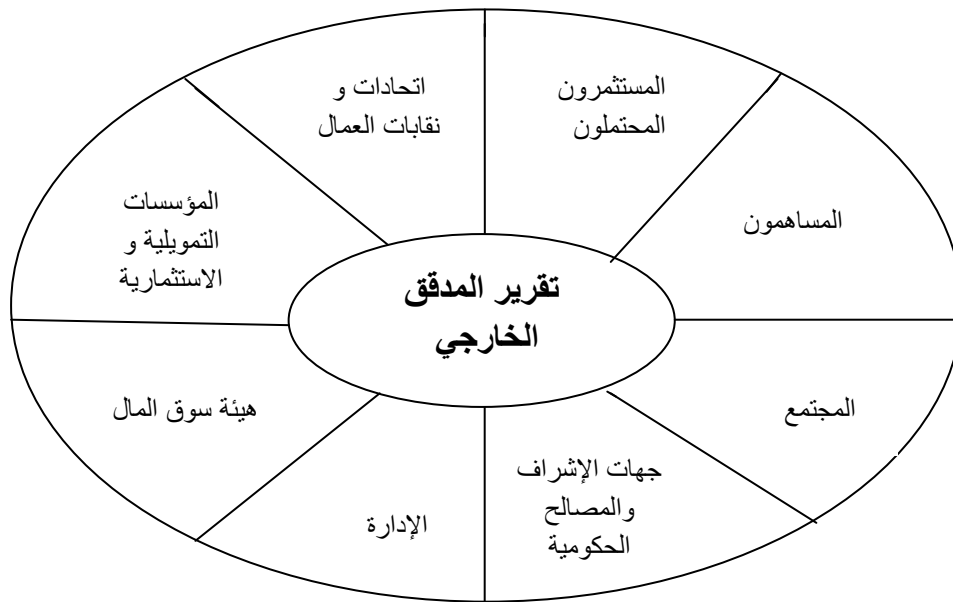
* **الإدارة:** رغم أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها في ظل التزام كامل بمعايير المحاسبة والقوانين واللوائح السارية الملزمة، فإن تقرير مدقق الحسابات يمثل أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك.

* **جهات الإشراف والمصالح الحكومية:** تحتاج هذه الجهات لتقرير مدقق الحسابات المرفق بالقوائم المالية كحق لها في سبيل أداء مهامها.

* **المجتمع:** يقوم المجتمع بإمداد المشروع بالموارد الاقتصادية اللازمة لتحقيق أهدافه، وبالمقابل فإن المشروع ملزم بالمساهمة في رفاهيته من ناحية وأن لا يتسبب في أذى ضرر اجتماعي وبيئي له.

فيما يلي نلخص مستخدمي تقارير المدقق الخارجي من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (1-1): الفئات المستفيدة من البيانات والمعلومات المالية للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق.

ثانيا: أهداف التدقيق الخارجي:

يمكننا تقسيم أهداف التدقيق الخارجي إلى أهداف رئيسية وأهداف خاصة¹:

1- أهداف رئيسية: حيث تتمثل الأهداف الرئيسية فيما يلي:

- إن الهدف الأساسي من عملية التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛
- إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام؛
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

2- الأهداف الخاصة: تتمثل هذه الأهداف في الآتي:

التحقق من الوجود: أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين.

التحقق من الإكمال: يعني أن كافة الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا توجد 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 وتسجيلها 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 بدقة، وفقا للقوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009، ص ص 53-54.

الفرع الثالث: أنواع ومعايير التدقيق الخارجي

أولاً: أنواع التدقيق الخارجي

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي للحسابات وهي¹:

* **التدقيق القانوني (audit légal):** أي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات (commissaire aux comptes).

* **التدقيق التعاقدى (الاختياري) (audit contractuel):** وهو الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تجديده سنوياً.

* **الخبرة القضائية (expertise judiciaire):** وهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة تهدف لإعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية.

ثانياً: معايير التدقيق الخارجي

يمكن اعتبار هذه المعايير أداة لقياس وتقييم عملية التدقيق والحكم على جودها وقد نص مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) على معايير التدقيق المتعارف عليها، وتم تجميعها تحت ثلاث مجموعات أساسية متمثلة في:

المجموعة الأولى: المعايير العامة

تهتم المعايير العامة بالصفات الشخصية للمدقق وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب ومن ثم فإنه يجب على المدقق أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها واستيفاؤها عند أداء هذه المهنة وهي²:

* **التأهيل العلمي والعملية:** لكي يتم الفحص والتدقيق بدرجة مقبولة وملائمة فإن المدقق يجب أن يتوفر لديه التعليم والخبرة وأن ينال تعليمه من خلال برامج جيدة ورسمية ومنظمة في المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى الخبرة الكافية التي تمكنه من إجراء ما يلزم من تقديرات حكيمة وشخصية عند أداء مهمة التدقيق.

* **الاتجاه العقلي المحايد:** وهذا المعيار يتطلب من المدقق التمسك بالاستقلالية والحيادية، وذلك حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز، ولهذا فإن استقلال المدقق يكون من الأهمية بمكان كمفهوم من المفاهيم التي تعتمد عليها نظرية التدقيق، بحيث لا يكون له علاقة بالإدارة أو المؤسسة موضع التدقيق.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 27.

² محمد الفاتح محمود المغربي، المراجعة و التدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص 30-35.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300

* **العناية المهنية الواجبة:** يتطلب هذا المعيار من المدقق بذل العناية المهنية الواجبة عند ممارسة عملية الفحص والتدقيق، فكل مدقق يجب أن يتحمل مسؤولية أداء مهمته كمهني وبنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره في نفس المجال، فعليه أن يبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أن دليل الإثبات كاف ومناسب لتدعيم وتأييد تقرير التدقيق.

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني

هي المعايير التي تتعلق بعملية تنفيذ الإجراءات التدقيقية المختلفة، وتشمل ثلاثة معايير وهي¹:

* **التخطيط والإشراف:** يجب على المدقق أن يقوم بالتخطيط الكافي والمناسب لعملية التدقيق، فلا يجوز أن يكون التدقيق ارتجاليا وإنما يكون وفق خطة واضحة وبرنامج تدقيق مفصل يبين المهمات التدقيقية ومواعيدها ومن يقوم بها، وينبغي أن يكون هناك إشراف كاف على أعمال التدقيق المختلفة.

* **دراسة وفهم نشاط المؤسسة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية ذات الصلة بالبيانات:** حيث يقوم بذلك من أجل تحديد وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ، ومن أجل تصميم طبيعة وحجم وتوقيت اختبارات التدقيق.

* **الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ذات موثوقية:** أدلة التدقيق تعني جميع ما يحصل عليه المدقق من مستندات وتقارير ونتائج الاستفسارات والتقديرات والاستنتاجات وعمليات الاحتساب والتي يبني عليها المدقق حكمه المهني ليقرر فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة.

المجموعة الثالثة: معايير إعداد التقارير

يعتبر هذا المعيار آخر معيار يجب الالتزام به، إذ ينبغي أن يوضح المدقق ويشير في التقرير المقدم ويكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وذلك من خلال العناصر الآتية²:

- مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات؛
- مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية؛
- على المدقق تقليل الخطر وذلك باستعمال برنامج رقابة موجه لكشف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

¹ علي عبد القادر الذنبيات، مرجع سبق ذكره، ص 55-56 .

² محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 53.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300

ويبدي المدقق رأيا فنيا محايدا وموضوعيا حول مسار عملية التدقيق، بحيث يمكنه من إصدار عدة أنواع من الرأي وهي كالتالي¹:

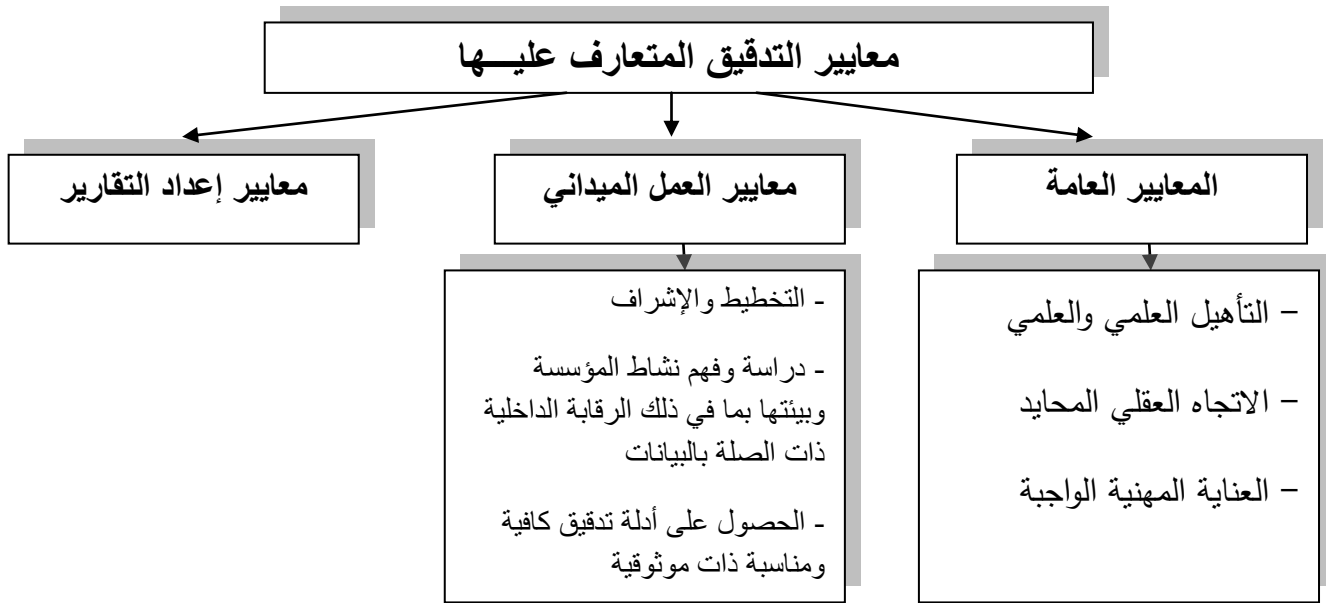
* **الرأي غير المتحفظ:** يصدر مدقق الحسابات رأيا غير متحفظ عندما يكون مقتنعا بالعناصر التي تم التدقيق عليها من جميع جوانبها الهامة وفقا للشروط المرجعية المحددة، وأنه قد تم إعدادها باستخدام إطار محاسبي مقبول ويتم تطبيقه بشكل ثابت يتوافق مع اللوائح المعمول بها والمتطلبات القانونية.

* **الرأي المتحفظ:** في ظروف معينة قد يختار المدقق الخارجي إصدار رأي متحفظ وينتج عموما هذا الرأي إما عن القيود في نطاق عمل التدقيق أو الخلاف مع الإدارة فيما يتعلق بمدى كفاية الإجراءات المحاسبية أو مدى كفاية عرض البيانات المالية.

* **استحالة إبداء الرأي:** في ظروف معينة يجوز للمدقق إبداء إخلاء المسؤولية عن الرأي، وفي هذه الحالة يجب على المدقق الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي 700، كما يجب التعبير عن إخلاء المسؤولية عندما تكون النتيجة المحتملة لتقييد نطاق عمل التدقيق ذات أهمية كبيرة بحيث يفشل المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية.

* **الرأي المعاكس:** وفقا لمعيار التدقيق الدولي 700، فإنه يجب التعبير عنه عندما يؤدي الخلاف إلى نتيجة تجعل المدقق يرى أن التحفظ لن يكون كافيا لتحديد الطبيعة غير الكاملة والمضللة للقوائم المالية، ويجب إبداء الرأي السلبي إذا كانت الطريقة المحاسبية المستخدمة غير مقبولة وتؤدي إلى تشويه المعلومات المالية للمؤسسة.

الشكل (1-2): معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق.

¹Groupe consultatif d assistance aux plus pauvres, **Audit externe des institutions de microfinance**, guide pratique, volume 2, 1998,p 98,101 .

الفرع الرابع: مسار عملية التدقيق الخارجي

تسير عملية التدقيق الخارجي النموذجية على النحو التالي¹:

أولاً: تعيين المدقق

هنا يحتاج المساهمون إلى التأكد من أن الشخص مستقل عن شؤون المؤسسة من جميع النواحي، توصي لجنة التدقيق بالمؤسسة بشركة أو فرد على أساس عوامل مختلفة تمت تصفيتها من قبل اللجنة، يتم وضع هذه التوصية من قبل مجلس إدارة المؤسسة أمام المساهمين للحصول على موافقتهم في الاجتماع العام السنوي، وبمجرد استلام أغلبية الأصوات تتم الموافقة على التعيين.

ثانياً: التأكيد من قبل المدقق

بعد التعيين من قبل المؤسسة، يضمن المدقق استقلاليته في نهايته ويتحقق من قبول الموعد المذكور، فإذا كان كل شيء على ما يرام فإنه يقدم تأكيدا للمؤسسة، عندها تحتاج المؤسسة إلى إبلاغ التعيين المذكور للهيئة الإدارية.

ثالثاً: مراجعة المشاركة

يتم إبرام عقد ارتباط رسمي بين المؤسسة والمدقق، ويحدد هذا العقد أهداف التدقيق واستقلالية المدقق ومسؤوليات كل طرف ورسوم التدقيق الواجب دفعها وغيرها، بحيث يكون كل شيء واضحاً بين الطرفين، ويضمن خطاب الارتباط أيضاً نطاق العمل الذي يتعين القيام به.

رابعاً: تخطيط التدقيق وتنفيذه

هنا تبدأ المهمة الرئيسية للمدقق، إذ يحتاج إلى إعداد خطة تدقيق تتضمن المواعيد النهائية لكل مجال والموعد النهائي العام لإكمال التدقيق، وبمجرد وضع الخطة يقوم المدقق بإعداد برامج تدقيق لتنفيذ مهمة التدقيق، كما يقوم بتقييم المخاطر الهامة في البيانات المالية للمؤسسة من خلال إجراءات التدقيق العادية الخاصة به.

خامساً: جمع الأدلة

وفقاً لبرنامج التدقيق، يحتاج المدقق إلى جمع الأدلة لدعم رأيه في تقرير التدقيق، ويجب أن تكون هذه الأدلة داعمة بطبيعتها أي أدلة مقنعة.

¹ من الموقع التدقيق الخارجي: <https://motaber.com>، أطلع عليه بتاريخ: 2024/3/7، الساعة 20:45.

سادسا: تقرير التدقيق

التوقيع على تقرير التدقيق هو الخطوة الأخيرة في عملية التدقيق الخارجي، هنا تكتمل العملية الخاصة بالسنة المذكورة بالكامل، يبدي المدقق رأيه وفق أحكامه حول القوائم المالية.

المطلب الثاني: ماهية معيار التدقيق الجزائري 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية "

في هذا المطلب سنتعرف على المعيار الجزائري للتدقيق 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية " الذي ينتهجه المدقق لأداء عمله بكل كفاءة وجودة، وسنستعرض ذلك من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: مفهوم وأهداف معيار التدقيق الجزائري 300

بما أن موضوع دراستنا ينحصر في معيار التدقيق الجزائري 300 فنخصصه بشيء من التفصيل وقبل أن نتطرق إليه علينا أن نعرف مصطلح " معيار التدقيق " حتى نفهم ماهية هذا المعيار وعليه:

- معايير التدقيق عبارة عن " مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية، وعن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل بحيث تمثل مقياسا موحدًا للأداء " ¹.
- كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق المعلومات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية المعلومات.
- كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICA بأنها " تعبر عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق و كذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي " ².

أولا: مفهوم معيار التدقيق الجزائري 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية "

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11/10/2016 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة عن وزارة المالية في مادته الأولى، حيث تم وضع حيز التنفيذ 4 معايير جزائرية للتدقيق من بينها المعيار الجزائري للتدقيق 300. " تخطيط تدقيق الكشوف المالية " محل الدراسة بحيث تستهدف المعايير الجزائرية للتدقيق الكشوف المالية والمرفقة لهذا المقرر جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية، أما في مادته الثالثة فقد تقرر نشر هذا المقرر

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة 1، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014، ص 265.

² نور الدين مزياي، الإطار الدولي للتدقيق المالي، منشورات نوميديا، الجزائر، 2021، ص 34.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300

في الجريدة الرسمية لوزارة المالية، وعليه فقد تم إعطاء مفهوم تخطيط تدقيق الكشوف المالية حسب ما جاء في مضمون المعيار الجزائري للتدقيق¹.

ويمكن حصر محتواه بشكل مختصر كالتالي: هو " عملية مستمرة ومتكررة، غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة أو مرتبطة بنهاية التدقيق السابق ويتواصل طوال المهمة إلى غاية الانتهاء من التدقيق الجاري"².

ويمكن إعطاء مفهوم ثان على أنه: " يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لعملية التدقيق في حالة التدقيقات المتكررة وبعض الأمور التي لها أهمية في إطار مهمة التدقيق الأولية وتوضيح كيفية إعداد إستراتيجية عامة تتكيف مع المهمة وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم لها"³.

ثانيا: مجال تطبيقه

كما جاء في مقرر وزارة المالية فإنه:

يدرس التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، كما يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة، وتعالج على حدة المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

وعليه يمكن تلخيص ما ورد على أن هذا المعيار يكتسي أهمية كبيرة في الممارسات المهنية بالجزائر فهو يوفر إرشادات لتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية وهو يناسب التدقيق متكرر الحدوث، أما في التدقيق لأول مرة، فالمدقق يقوم بتوسيع العملية إلى حدود أبعد، كما يقوم بمعالجة المسائل الإضافية على حدة أثناء القيام بالمهمة.

ثالثا: أهداف معيار التدقيق الجزائري 300

حسب ما جاء في مقرر وزارة المالية، فإن تخطيط التدقيق يستوجب إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم لتدقيق الكشوف المالية، حيث يساعد المدقق على:

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق؛
- التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛
- التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر 150 المؤرخ في 11|10|2016، يتضمن معايير التدقيق الجزائرية، ص2.
² لعروم محمد أمين، فقير سامية، التزام مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 المرسوم بتخطيط تدقيق الكشوف المالية، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 3-الجزائر، المجلد10، العدد:1، 2021، ص237.

³ نخلة حرات، عصمت محمد بن حمو، المعايير الجزائرية للتدقيق و دورها الفعال في إرساء مبادئ الشركات، مجلة دفاتر بوادكس، جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم، الجزائر، المجلد 11، العدد:2، 2022، ص 502.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300

كما أن التخطيط الملائم يساعده على:

- اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة مع التوجيه الصحيح للمهام؛
 - التسيير والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ومراجعة أعمالهم؛
 - تنسيق الأعمال المنجزة من طرف مدققي العناصر المشكلة للمجمع والخبراء، إن أمكن ذلك.
- طبيعة وامتداد التخطيط يتغيران حسب حجم ودرجة تعقيد الكيان.

تتضمن هذه العملية الحاجة إلى اعتبار بعض المسائل، حتى قبل تحديد وتقييم المدقق لمخاطر الاختلالات المعتبرة مثل:

- الإجراءات التحليلية التي يتعين وضعها حيزا لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر؛
 - التعرف العام للإطار التنظيمي والقانوني الذي يخضع له الكيان وكيفية مطابقة هذا الأخير له؛
 - تحديد الاعتبارية؛
 - مشاركة الخبراء؛
 - انجاز إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.
- يمكن للمدقق أن يقرر مناقشة إدارة الكيان حول بعض المسائل التي تمس بالتخطيط، من أجل أداء وإدارة مهمة التدقيق (تنسيق الأعمال مع مستخدمي الكيان) دون التعرض لفعالية تدقيقه ويبقى المدقق مسؤولا عن الإستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل¹.

الفرع الثاني: واجبات المدقق المطلوبة وفق معيار التدقيق الجزائري 300

تتمثل واجبات المدقق المطلوبة وفق معيار التدقيق الجزائري 300 فيما يلي²:

أولاً: إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة

يجب على المسؤول وعلى الأعضاء الأساسيين الآخرين للفريق المكلف بالمهمة أن يساهموا في تخطيط التدقيق بما فيه التخطيط للمقابلات مع الأعضاء الآخرين من الفريق والمشاركة فيها مما يعود بالفائدة على خبرتهم ومعارفهم فهو بذلك يسمح بتطوير فعالية وكفاءة عملية التخطيط.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص3.

² نفس المرجع، ص ص4-6.

ثانيا: الأعمال الأولية لتخطيط المهمة

عند بداية التدقيق الجاري، يجب على المدقق وضع الإجراءات التالية:

- القيام بالإجراءات المطلوبة في معيار التدقيق الجزائري 220 المتعلقة بالحفاظ على علاقة الزبون ومتابعة مهمة التدقيق الخاص؛
- تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية، بما فيها المتعلقة بالاستقلالية، وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 220؛
- التحقق من معرفة بنود المهمة كما هو مطلوب في معيار التدقيق الجزائري 210.

ثالثا: تخطيط مهمة التدقيق :

حتى تنجز مهمة المدقق بكفاءة وفعالية، على المدقق أن يقوم بتخطيط عملية التدقيق وفق منهجية منظمة وفي هذا الإطار عليه انه يقوم ب:

1- وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة: عند إعداده للإستراتيجية العامة للتدقيق، على المدقق:

- التعريف بخصوصيات المهمة التي تحدد نطاقها؛
- التحقق من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره لوضع رزمة التدقيق والتخطيط لطبيعة الاتصالات المطلوبة؛
- الأخذ بعين الاعتبار العوامل التي يعتبرها مهمة وفقا لحكمه المهني الخاص قصد توجيه الأعمال التي يتعين إنجازها من طرف الفريق المكلف بالمهمة.

2- وضع برنامج عمل: على المدقق إعداد برنامج عمل يتضمن وصفا ل:

- طبيعة، رزمة ونطاق الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر المحددة وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 315؛
- طبيعة، رزمة ومدى إجراءات التدقيق التكميلية التي تم التخطيط لها على المستوى التأكيدات المحددة وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 330؛
- إجراءات التدقيق المخططة الأخرى المطلوب وضعها بغية إنجاز المهمة وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.

مع ملاحظة انه يمكن للمدقق خلال عملية التدقيق أن يقوم بتغيير إستراتيجية التدقيق وبرنامج العمل كلما اقتضت الضرورة لذلك.

على المدقق تخطيط طبيعة، رزمة ونطاق التعليمات التي ستقدم والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، كذلك مراجعة أعمالهم وفقا لحجم الكيان ومدى تعقيد، تقييم مخاطر الاختلالات المعتمدة، كفاءات وقدرة كل عضو من أعضاء الفريق المكلفين بمهمة إنجاز عمل التدقيق.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300

أما في حالة الجوانب الخاصة المتعلقة بالكيانات الصغيرة ينجز التدقيق كليا من طرف " مدقق وحيد ممضي* " لتقرير التدقيق، فإنه لا تطرح مسائل الإدارة والإشراف على أعضاء الفريق المكلفين بالمهمة وكذلك مراجعة أعماله.

في هذه الحالة تكفي مذكرة موجزة لتوثيق إستراتيجية التدقيق التي تتضمن في نفس الوقت القرارات المهمة المتعلقة بنطاق الأعمال، الرزنامة وسيرورة التدقيق، لكن عند مواجهة مشاكل خاصة معقدة أو غير مألوفة وإذا قام بالتدقيق مهني يمارس المهنة بشكل فردي، يكون من المستحسن استشارة مدققين آخرين ذوي خبرة ومؤهلين أو الهيئة المهنية التي يكون المدقق عضوا فيها.

رابعا: التوثيق

على المدقق أنه يدرج في وثائق التدقيق:

- الإستراتيجية العامة للتدقيق؛
- برنامج العمل؛
- كل التغيرات المهمة المضافة للإستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل خلال مهمة التدقيق وكذلك أسباب هذه التغيرات.

ومنه نستخلص أنه على المدقق أن يقوم بتسجيل القرارات الرئيسية أثناء إدارة المهمة على مستوى الارتباط ووسيلة إبلاغ فريق الارتباط بالأمر المهمة المتعلقة بالنطاق العام للتدقيق وتوقيته وتنفيذه، وأيضا تسهيل إجراءات تقييم المخاطر من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها وإجراءات التدقيق الإضافية المنفذة، كما عليه ذكر سبب حدوث أي تغيرات في الإستراتيجية العامة وخطة التدقيق اللتين تم إقرارهما في النهاية للقيام بالتدقيق.

الفرع الثالث: المقارنة بين معيار التدقيق الجزائري 300 ونظيره الدولي:

جاء معيار التدقيق الدولي 300 " تخطيط تدقيق القوائم المالية " من حيث أنواع معايير التدقيق الدولية حسب المجموعات في المجموعة الثالثة من "300 - 399" الموسومة ب " التخطيط " وكان من المهم إصدار هذه المعايير وذلك لتقليل التفاوت بين ممارسي المهنة عبر مختلف دول العالم بعد تغيير البيئة الاقتصادية وتوسع الشركات متعددة الجنسيات، وقد تبنت الجزائر هذه المعايير بالرغم من الاختلافات البسيطة، ونظرا لأهمية تخطيط عملية التدقيق ودورها الفعال في تحسين جودة العمل وأداء المدقق، لا بأس أن نعرض في هذا الفرع وبشكل مختصر على المقارنة بين المعيارين للوقوف على مدى مواكبة الجزائر للتطورات والتغيرات العالمية في مهنة التدقيق، وأيضا على بعض أوجه التشابه والاختلاف بين المعيارين وذلك من خلال الجدول التالي :

* المتدخل في المهمة يكون مدقق ينشط في مكتب أو بشكل فردي.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الجزائري 300

الجدول رقم(1_1) مقارنة بين معيار التدقيق الجزائري ونظيره الدولي 300

البيان	معيار التدقيق	معيار التدقيق الدولي
رقم واسم المعيار	300" تخطيط تدقيق الكشوف المالية "	300" تخطيط التدقيق القوائم المالية "
مجال التطبيق	يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة، إما المسائل الإضافية المتعلقة بمهمة التدقيق الأولية تعالج على حدا .	يحدد المعيار التزامات المدقق في التخطيط لعملية التدقيق الخاصة بالأعمال المتكررة والمسائل الإضافية الخاصة بمهمة التدقيق الأولية تعالج بشكل منفصل.
تاريخ تطبيق المعيار	لم يذكر صراحة ضمن المعيار، لكن يبدأ تطبيقه من تاريخ إصدار المعيار وذلك في 11/10/2016 .	المعيار ساري المفعول ابتداء من 15/12/2009 .
مفهوم تخطيط التدقيق	عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة أو مرتبطة بنهاية التدقيق السابق ويتواصل طوال المهمة إلى غاية الانتهاء من التدقيق الجاري.	وضع إستراتيجية عامة وطرائق تفصيلية لطبيعة توقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة ويخطط مدقق الحسابات إجراء عملية التدقيق بطريقة كفاء وبالتوقيت المطلوب.
الأهداف المطلوبة	الهدف من التخطيط هو انجاز المهمة بفعالية، لذلك يلزم المدقق بإعداد إستراتيجية التدقيق تصف المنهج العام للأعمال و برنامج عمل بشكل مفصل لتقليل مخاطر التدقيق و تعديل هذين كلما اقتضت الضرورة لذلك .	الهدف هو إلزام المدقق بتخطيط التدقيق حتى يتم تنفيذ المهمة بفعالية عن طريق إعداد إستراتيجية عامة وبرنامج عمل مع ضرورة تحديثهما عند وجود تغيرات في عملية التدقيق .
الواجبات المطلوبة	<ul style="list-style-type: none"> - إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة في التخطيط. - القيام بالأعمال الأولية في التخطيط. - تحديد طبيعة، رزنامة، ونطاق ومدى إجراءات التدقيق مع تعديلها حسب حجم الكيان ومدى تعقده وحجم المخاطر المقيمة. - توثيق الإستراتيجية العامة وبرنامج 	<ul style="list-style-type: none"> - إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة في التخطيط. - القيام بالأعمال الأولية في التخطيط عند بداية المهمة. - تخطيط التدقيق من خلال وضع إستراتيجية عامة وبرنامج عمل. - توثيق تخطيط عملية التدقيق بما فيها التغيرات في الإستراتيجية وأسبابها.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300

	العمل وحتى التعديلات وأسباب ذلك.	
توضيحات حالات خاصة	- ذكر المعيار في حالة وجود مدقق وحيد للكيانات الصغيرة فإنه لا تطرح مسائل الإشراف على أعضاء الفريق المكلفين بالمهمة وتكفي مذكرة موجزة لتوثيق استراتيجيه التدقيق.	-إلزام المدقق بتطبيق الإجراءات الخاصة بالمعيار 220 عند التدقيق لأول مرة مع ضرورة الاتصال بالمدقق السابق.
	-إلزام المدقق بتطبيق الإجراءات الخاصة بالمعيار 220 عند التدقيق لأول مرة مع ضرورة الاتصال بالمدقق السابق.	-أكد المعيار أن التخطيط ليس مرحلة منفصلة عن التدقيق بل هي جزء منها وهو يتأثر بعدة عوامل.

المصدر: عواشي يسرى، زهراوي عفاف، دراسة تحليلية مقارنة معيار التدقيق الجزائري 300 تخطيط تدقيق الكشوفات المالية ونظيره الدولي 300 تخطيط تدقيق القوائم المالية، الملتقى الوطني الأول الافتراضي الموسوم بواقع وأفاق مهنة التدقيق في الجزائر في ظل المستجدات العالمية المعاصرة، المركز الجامعي سي الحواس- بركة، 2023.

الفرع الرابع: تحليل نتائج مقارنة معيار التدقيق الجزائري 300 ونظيره الدولي:

من خلال الجدول السابق نستنتج أن المعيار الجزائري للتدقيق تضمن كل بنود المعيار الدولي تقريبا مثل¹:

- الالتزامات التي تتعلق بعملية التخطيط وذلك لتدقيق الكشوف المالية؛
- إستراتيجية التدقيق؛
- برنامج العمل؛
- واجبات التخطيط، التغييرات التي تطرأ على خطة التدقيق؛
- التوثيق وغيرها.

ومن خلال الجدول يمكننا استخلاص وبايجاز ما يلي:

1- أوجه التشابه:

- نفس الرقم واسم مع اختلاف بسيط في استخدام مصطلح الكشوف المالية في معيار التدقيق الجزائري والقوائم المالية في المعيار الدولي،
- تطابق تام في كل من الأهداف والواجبات المطلوبة،
- تطابق شبه تام بين الحالات الخاصة المذكورة في كلا المعيارين.

¹ عواشي يسرا، زهراوي عفاف، مرجع سبق ذكره.

2- أوجه الاختلاف:

- اختلاف بسيط في مفهوم التخطيط بالنسبة لكل معيار،
- اختلاف في توقيت إصدار المعيار بطبيعة الحال، كما نلاحظ أن معيار التدقيق الدولي كان أكثر دقة في توضيح تاريخ سريان تطبيق المعيار عند تدقيق القوائم المالية وذكره صراحة وذلك بدء من 15/12/2009 ،
- اختلاف في شكل ومحتوى المعيار: حيث محتوى معيار التدقيق الجزائري كان في شكل عناوين، أما الدولي فكان في شكل فقرات،
- غياب فقرة التفسيرات في معيار التدقيق الجزائري، بحيث لم يتم توضيح كيفية تطبيق الإجراءات والواجبات المطلوبة من المدقق على عكس المعيار الدولي الذي خصص جزء كبير في شكل ملحق لتوضيح كل من الأهداف والواجبات المطلوبة بطريقة مفصلة،
- غياب عنصر العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع الإستراتيجية العامة للتدقيق بالنسبة لمعيار التدقيق الجزائري 300¹.

وفي الأخير وبعد عرض المقارنة بين المعيار الجزائري ونظيره الدولي 300 توصلنا إلى أن المهمة الأساسية لهذا المعيار هو ضرورة إلزام ممارسي المهنة في الجزائر بتطبيق المعيار لضمان جودة عملية التدقيق والرفع من مستوى ممارسي المهنة.

¹ عواشي يسرا، زهاري عفاف، مرجع سبق ذكره .

المبحث الثاني: عرض ومناقشة الدراسات السابقة

من أجل الإحاطة والإلمام بموضوع الدراسة تم الرجوع إلى أهم الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت هذا المعيار من عدة جوانب بهدف إبراز أوجه التشابه والاختلاف بين هذه الدراسات ودراستنا وتمثلت فيما يلي:

المطلب الأول: الدراسات السابقة

تناولنا في هذا المطلب بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع بحثنا سواء عربية أو أجنبية.

الفرع الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

أولاً: دراسة (عواشي يسرى، زهواوي عفاف، 2023)¹

هدفت هذه الورقة البحثية إلى التعرف على معايير التدقيق الجزائري التي قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدارها في إطار تطوير وتنظيم المهنة في الجزائر وبالأخص معيار 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية، نظراً لأهميته في انجاز عملية التدقيق بطريقة فعالة، وإبراز أوجه الاختلاف والتشابه بينه وبين المعيار الدولي للتدقيق 300 تخطيط تدقيق القوائم المالية للوقوف على مواكبة الجزائر للتطورات العالمية، حيث اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج المقارن، وتم التوصل إلى نتائج أهمها:

أن معيار التدقيق الجزائري 300 يتطابق بطريقة شبه تامة مع نظيره الدولي من ناحية المضمون، إلا أنه أقل تفصيلاً منه ولم يتبع بتفسيرات توضح المعيار وكيفية تطبيقه على عكس المعيار الدولي 300 وهذا ما يدل على أن الجزائر قامت بأسلوب التبنّي لمعايير التدقيق الدولية بالرغم من الاختلافات البسيطة.

ثانياً: دراسة (عذراء عبد السادة كريم وآخرون، 2022).²

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية وظيفة التدقيق والرقابة إذ أنها كثيراً ما تخدم أطرافاً لهم دور في حوكمة الشركات، وذلك من خلال معرفة مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن تطبيق المعيار الدولي 300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية وتأثيره على حوكمة الشركات، وكذلك معرفه الدور التي تلعبه معايير التدقيق الدولية في تكريس الحوكمة وإرساء مبادئها، حيث تم تصميم استبانة ووزعت على محاسبين قانونيين عاملين بالقطاع العام وتم تحليل بياناتها من خلال البرنامج الإحصائي SPSS واعتمد المنهج الوصفي التحليلي وكانت خلاصة النتائج المتوصل إليها كالتالي:

¹عواشي يسرى، زهواوي عفاف، مرجع سبق ذكره.

²عذراء عبد السادة كريم وآخرون، مسؤولية مراقب الحسابات عن تطبيق المعيار الدولي رقم 300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية وتأثيره على حوكمة الشركات، مجلة كلية الكوث الجامعية- بغداد، العراق، عدد مارس، 2022.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300

- عملية تخطيط وتوثيق البيانات المالية تحتاج إلى أن يكون الجهد المبذول من قبل مراقب الحسابات كبيرا جدا لغرض تأدية مهمته على أتم وجه مما يخدم الأطراف داخل الشركة كافة؛
- توجد دلالة إحصائية تشير إلى أن هناك علاقة وثيقة بين مسؤولية مراقب الحسابات عن التخطيط والتوثيق للبيانات المالية وحوكمة الشركات؛
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية تؤكد أهمية إتباع المعايير الدولية للتدقيق عند التخطيط وتوثيق البيانات المالية.

ثالثا: دراسة (لعروم محمد أمين، فقير سامية، 2021)¹

جاءت هذه الدراسة لعرض أهم المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة مع التركيز على أهم ما جاء في المعيار الجزائري للتدقيق 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوف المالية، إضافة إلى ذلك مدى التزام المدققين بتطبيق متطلباته أثناء تأدية مهامهم، حيث تناولت الدراسة في جانبها النظري التطرق إلى متغيرات الدراسة، أما الجانب التطبيقي فكان عبارة عن دراسة استبائية وزعت على ممارسي المهنة ذوي خبرة في الميدان عددهم 264، وتم معالجة الإجابات بالبرنامج الإحصائي SPSS22، ومن خلال النتائج المتحصل عليها تبين أن المهنيين يلتزمون بتطبيق متطلبات والتزامات المعيار الجزائري رقم 300 وهذا نظرا للدور الفعال الذي يلعبه التخطيط في تسهيل مهنة تدقيق القوائم المالية.

رابعا: دراسة (لقلطي الأخضر وآخرون، 2018)²

هدفت هذه الورقة البحثية إلى إبراز أهمية التخطيط لعملية التدقيق وذلك من خلال معرفة أهمية تطبيق المعيار الدولي رقم 300 والمتعلق بالتخطيط لعملية المراجعة باعتباره معيارا أساسيا قبل البدء في أي عملية مراجعة، وذلك بالتطرق إلى معايير المراجعة وأهمية التخطيط والإشراف على المساعدين في المراجعة ونطاق معايير المراجعة الدولية والمعيار رقم 350 التخطيط، وقد تم إتباع المنهج الوصفي.

وخلصت الدراسة إلى أن أهمية التخطيط تكمن في مساعدة مدقق الحسابات في الحصول على أدلة وقرائن كافية بهدف تمكينه من إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية وذلك من خلال إعداد إستراتيجية عامة وبرنامج عمل ينفذ في زمن محدد وبتكلفة أقل وبشكل ملائم سليم مما يسمح بانجاز عملية التدقيق بكفاءة عالية وتحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق.

¹لعروم محمد أمين، فقير سامية، مرجع سبق ذكره.

²لقلطي الأخضر وآخرون، أهمية تطبيق المعيار الدولي 300 والمتعلق بالتخطيط في عملية المراجعة، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، الجزائر، العدد 05، 2018.

خامسا: دراسة (مرعي حسين بني خالد، جمال عادل الشرايري، 2016)¹

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تخطيط عملية التدقيق على فاعلية إدارة الوقت، حيث تم تصميم استبانة ووزعت على 212 مدقق خارجي أردني، وتم تحليل بياناتها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS واستخدم المنهج الوصفي التحليلي، وتم التوصل إلى النتائج التالية مرتبة تنازليا حسب الأكثر أثرا:

- يؤثر متغير إعداد إستراتيجية التدقيق على فاعلية إدارة الوقت وهو أعلى أثر بين باقي المتغيرات؛
- جاء متغير توثيق عملية التدقيق مؤثرا على فاعلية إدارة الوقت؛
- جاء متغير التمهيد لتخطيط عملية التدقيق (الأنشطة الأولية) مؤثرا على فاعلية إدارة الوقت.

الفرع الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

أولا: دراسة (Ali Q.Obaidi, Zainab A.Fouad,2023)²

يهدف البحث إلى دراسة وتحليل فجوة توقعات التدقيق والتي تنشأ بسبب اختلاف ما بين التوقعات المحتملة من مهنة التدقيق والأداء الفعلي بالنسبة لتلك المهنة، حيث استخدم في البحث منهجا مختلط الأساليب، إذ تبنى البحث في الجانب النظري المنهج الاستنباطي من أجل دراسة عرض المتغيرات واستخدام المنهج الاستقرائي للجمع بين أساليب البحث الكمية والفرعية، ومن أجل تحقيق أهداف البحث تم اختيار ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي كمجتمع للبحث ومجموعة من الدوائر التابعة للديوان وعددها خمس دوائر كعينة البحث واستخدم البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل البيانات، وقد توصل البحث إلى وجود فروق بين توقعات التدقيق القائمة على معايير التدقيق الدولية والتطبيق الفعلي لهذه المعايير في مجموعة من الدوائر التابعة لديوان الرقابة المالية، حيث أظهرت النتائج أن هذه الفجوات قد تعود إلى عدم وجود فهم لأهداف المعايير أو القدرة على تطبيقها بفعالية من قبل عينة البحث.

¹مرعي حسين بني خالد، جمال عادل الشرايري، أثر تطبيق متطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 300 على فاعلية إدارة الوقت، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية، جامعة الدول العربية-القاهرة، مصر، المجلد 36، العدد 1، يونيو (حزيران)، 2016.

²Ali Q.Obaidi, Zainab A.Fouad, **studying and analyzing the audit expectations, gap underlining International standard on auditing (ISA 300) practical study in the federal board of supreme audit**, entrepreneurship journal for finance and Business, (EJFB), VOL04,NO 04, 2023.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعياري التدقيق الجزائري رقم 300

ثانيا: دراسة (Khalil Abu Saleem,2018)¹

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300، تخطيط تدقيق البيانات المالية على جودة التقرير الذي يقوم به مدقق الحسابات الخارجي حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وصممت استبانة وزعت على 113 من المدققين الخارجيين الأردنيين، وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية مع متطلبات المعيار الدولي معيار التدقيق رقم 300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية على جودة تقرير التدقيق الخارجي حيث أن لعملية تخطيط الأنشطة الأثر الأكبر على جودة تقارير التدقيق.

ثالثا: دراسة (Belguet Youcef,2017)²

تسعى هذه الورقة البحثية إلى استكشاف ممارسة التدقيق القانوني فيما يتعلق بمعايير التدقيق الدولية في الجزائر وعلى وجه الخصوص Naa 300، التخطيط لتدقيق البيانات المالية وتمت الدراسة على اثنين من شركات التدقيق العاملة في الجزائر، وتم التوصل إلى أنه في الوقت الحالي لا توجد منصة للتطبيق الصارم لمعايير التدقيق الجزائرية (Naa) بسبب القصور الذي يعيشه المهنيون وعدم كفاية الضوابط عليهم، إلا أننا في الطريق إلى تكييف معايير التدقيق الدولية وفقا للسياق الجزائري، لكننا نحتاج إلى إنشاء العديد من الإجراءات بالشكل الصحيح حتى لا نواجه نفس السيناريو الذي حدث في نظام المحاسبة المالية SCF .

المطلب الثاني: القيمة المضافة

سنستعرض في هذا المطلب علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة وأهم ما تميزت به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

الفرع الأول: علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

الجدول رقم (1-2): أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

الدراسات	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
الدراسة الحالية مع دراسة عواشي بشرى، زهواوي	تم التطرق في كلتا الدراستين إلى المعيار التدقيق الجزائري 300 وكذا المقارنة بينه وبين نظيره الدولي.	-الدراسة السابقة كانت دراسة تحليلية فقد تطرقت إلى عموميات حول إبراز أوجه التشابه والاختلاف بين المعيار التدقيق

¹Khalil Abu Saleem, the impact of the requirements of international audit standard planning for auditing financial statements on the quality of : (300) the audit report, international Journal of economics and finance; VOL10, NO12, 2018.

²Belguet Youcef, la pratique du commissariat aux comptes en relation avec les normes internationales d'audit, Cas ; Naa 300/ planification d'un audit d'États financiers, revue des réformes économiques et intégration dans l'économie mondiale, VOL 12, NO 24.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300

<p>الجزائري 300 ونظيره الدولي. أما دراستنا الحالية فقد تطرقنا في جانبها النظري إلى عموميات حول التدقيق الخارجي و معيار التدقيق الجزائري 300 و كان جانبها التطبيقي دراسة إستبانه و تحليلها لإبراز مدى التزام مدققي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الجزائري 300 في عدة ولايات جزائرية.</p>	<p>-استخدام المنهج الوصفي التحليلي.</p>	<p>عفاف</p>
<p>-اختلفت الدراستين كون الدراسة السابقة تناولت مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق الدولي 300 ومدى تأثيره على حوكمة الشركات في مواجهة الفساد عكس الدراسة الحالية التي ركزت على مدى التزام المدققين الخارجيين بتطبيق متطلبات المعيار الجزائري 300.</p> <p>-اختلفت الدراستين من حيث البيئة المحاسبية فكانت الدراسة السابقة بيئتها عراقية والدراسة الحالية بيئتها جزائرية.</p>	<p>-تطرقنا كلتا الدراستين إلى معيار التدقيق الدولي 300.</p> <p>-اتبعت الدراستين المنهج الوصفي التحليلي -مجتمع وعينة الدراسة نفسه (مدققين خارجيين).</p> <p>-كلا الدراستين استخدمتا الاستبانه وتم تحليلها بواسطة البرنامج الإحصائي spss.</p>	<p>الدراسة الحالية مع الدراسة عدراء عبد السادة كريم وآخرون</p>
<p>-في الدراسة السابقة تم إعطاء لمحة حول معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ثم تم التركيز على معيار 300 وكانت عينة البحث محافظي وخبراء محاسبين بالجزائر العاصمة و بومرداس.</p> <p>أما دراستنا فقد تطرقنا إلى عموميات حول التدقيق الخارجي وتم التركيز على معيار التدقيق الجزائري 300 وتمثلت عينة الدراسة في محافظي وخبراء محاسبين في عدة ولايات جزائرية.</p>	<p>-تشابهت كلا الدراستين في تناول نفس الموضوع إلى جانب إتباع نفس المنهج الوصفي التحليلي واستخدام الإستبانه وتحليلها ببرنامج spss.</p>	<p>الدراسة الحالية مع دراسة محمد أمين وفقير سامية</p>
<p>-تناولت الدراسة السابقة معيار التدقيق الدولي</p>	<p>-كلتا الدراستين تطرقنا إلى معايير التدقيق</p>	<p>دراسة الحالية مع</p>

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300

<p>300 أما الدراسة الحالية تناولت معيار التدقيق الجزائري 300.</p>	<p>المتعارف عليها وإبراز أهمية المعيار المدروس.</p>	<p>دراسة لقلبي الاخضر وآخرون</p>
<p>-اختلفت من حيث بيئة الأعمال فالدراسة السابقة بيئة أعمالها عراقية أما الدراسة الحالية فبيئتها جزائرية. -هدفت الدراسة السابقة بصفة أساسية إلى التعرف على اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 300 على فاعلية إدارة الوقت أما دراستنا الحالية فركزت على مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق الجزائري.</p>	<p>-تطرقت كلتا الدراستين إلى متطلبات تخطيط عملية التدقيق. -تشابهت الدراستين من خلال مجتمع الدراسة واستخدمتا نفس المنهج ونفس البرنامج التحليلي الإحصائي spss.</p>	<p>دراستنا الحالية ودراسة مرعي حسين بن خالد وجمال عادل الشرايري</p>
<p>-تناولت الدراسة السابقة معيار التدقيق الدولي 300 وبيان الدور الذي يمكن أن يؤديه الالتزام بهذا المعيار في تقليص فجوة توقعات التدقيق من خلال فهم العوامل التي تساهم في هذه الفجوة بينما الدراسة الحالية تطرقت إلى مدى التزام المدققين الخارجيين بتطبيق معيار 300. -اختلفت الدراستين من حيث المنهج المتبع في البحث والبيئة المحاسبية فالدراسة السابقة كان منهاجا مختلط. الأساليب (استنباطي، استقرائي) وبيئتها عراقية أما دراستنا فاتبعت المنهج الوصفي التحليلي وبيئتها جزائرية.</p>	<p>-تطرقت كلتا الدراستين إلى متطلبات تخطيط عملية التدقيق.</p>	<p>دراستنا الحالية ودراسة Ali Q.Obaidi, Zainab A.Fouad</p>
<p>-الدراسة السابقة هدفت إلى تبيان اثر متطلبات معيار التدقيق الدولي 300 على جودة التقرير الذي يقدمه المدقق الخارجي أما الدراسة الحالية هدفت إلى بيان مدى التزام المدققين الخارجيين بمتطلبات معيار التدقيق الخارجي 300.</p>	<p>-تطرقت كلتا الدراستين إلى متطلبات تخطيط عمليات التدقيق كما تشابهت من خلال تصميم استبانته وتوزيعها على مدققين خارجيين (عينة الدراسة) وتحليلها بواسطة البرنامج SPSS واستخدام نفس المنهج الوصفي التحليلي.</p>	<p>دراستنا الحالية ودراسة Khalil Abu Saleem</p>

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300

<p>-اختلفت الدراساتين من حيث بيئة الأعمال فالدراسة السابقة بيئتها أردنية ودراستنا بيئتها جزائرية.</p>		
<p>-اعتمدت الدراسة السابقة في بحثها على عينة متمثلة في شركتين للتدقيق أما الدراسة الحالية فاعتمدت على آراء مجموعة من محافظي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.</p>	<p>-تطرقنا كلنا الدراساتين إلى متطلبات معيار التدقيق الجزائري.</p>	<p>دراستنا الحالية ودراسة Belguet Youcef</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الفرع الثاني: القيمة المضافة

من خلال استعراضنا للدراسات السابقة نجد أن معظمها تناول دراسة معيار التدقيق الدولي 300 تدقيق تخطيط القوائم المالية، فهناك من تطرق إلى معيار التدقيق الدولي 300 وتأثيره على حوكمة الشركات وكذا جودة تقرير التدقيق من جهة أخرى، بينما ركزت بعض الدراسات على مقارنة بين معيار التدقيق الدولي 300 ومعيار التدقيق الجزائري 300، وكذلك هناك من تطرق إلى إبراز أهمية معيار التدقيق الدولي 300 في عملية التدقيق وحل فجوة التوقعات، وقامت أخرى بدراسة اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 300 على فاعلية إدارة الوقت.

وما يميز دراستنا هذه عن باقي الدراسات السابقة أنها تناولت معيار التدقيق الجزائري 300 تدقيق تخطيط الكشوف المالية ومدى تطبيق متطلباته من طرف عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر وما يقتضيه التخطيط السليم لمهمة التدقيق من الأخذ بعين الاعتبار الأنشطة الأولية، إشراك الأعضاء الرئيسيين في التخطيط وتنفيذ مهمة التدقيق، وضع إستراتيجية وخطة تدقيق شاملة وكذا توثيق عملية التدقيق، حيث تسمح بتصميم منهجية تدقيق على شكل برنامج يحقق من خلاله الأهداف المطلوبة من مهمة التدقيق، كما تم التركيز على إبراز الدور الفعال لتخطيط في عملية التدقيق ودوره في تسهيل المهمة من جهة والتحكم في المخاطر وإنجاز المهمة بفاعلية أكبر من جهة أخرى.

خلاصة الفصل:

بناء على ما تم عرضه في هذا الفصل يتبين لنا أن الوصول إلى جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي وإبداء رأي مناسب حول مصداقية وعدالة الكشوف المالية، يقوم المدقق الخارجي بعملية التدقيق بطريقة منظمة وممنهجة بحيث يقوم بالتخطيط للتدقيق بوضع إستراتيجية شاملة وبرنامج عمل وتوثيقهما والإشراف على فريق العمل منذ بداية العملية إلى غاية إعداده للتقرير النهائي الذي يبدي رأيه فيه بكل موضوعية واستقلالية وذلك لإعطاء موثوقية أكثر للكشوف المالية التي قام بتدقيقها، مما يساعد على اتخاذ القرارات السليمة من قبل الأطراف ذات العلاقة، وهذا وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية " .

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول

مدى التزام مدققي الحسابات

ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري

300

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى عموميات ومفاهيم أساسية حول التدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية، كان لابد من ربط هذه المفاهيم بالجانب التطبيقي وهذا من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة، والمتمثلة في التعرف على آراء محافظي الحسابات وخبراء محاسبين بعدة ولايات جزائرية حول مدى التزامهم بمتطلبات معيار التدقيق الجزائري 300 من خلال تصميم استبانة تعكس في محاورها إشكالية الدراسة للحصول على إجابات واثبات صحة الفرضيات، وهذا ما قمنا به من خلال هذه الدراسة الميدانية، والتي قسمت إلى مبحثين اثنين:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

في هذه الدراسة أردنا الوقوف على مدى توافق ممارسات التدقيق الخارجي مع متطلبات معيار التدقيق الجزائري 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية، من خلال عينة من المدققين الخارجيين المتواجدين في عدة ولايات جزائرية، وذلك من خلال تصميم استبانة تم توزيعها على مكاتب محافظي الحسابات وخبراء محاسبين، ولمعالجة البيانات تم استخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss).

المطلب الأول: تقديم منهج ومجتمع الدراسة

في هذا الجزء يتم التعرف على منهج الدراسة وكذا مجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الأول: تقديم منهج الدراسة

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار الفرضيات قمنا بإسقاط الجانب المعرفي النظري على عينة من مكاتب خبراء ومحافظي الحسابات في عدة ولايات جزائرية، وبناء على طبيعة البيانات المراد جمعها وتحليلها تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على جمع معلومات الظاهرة المدروسة ووصفها وصفا دقيقا، ومن ثم تحليلها وربطها وتفسيرها للوصول إلى استنتاجات وفهم أعمق للإشكالية المدروسة.

الفرع الثاني: تقديم مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة مكاتب محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين في عدة ولايات جزائرية هي : سكيكدة، قسنطينة، عنابة، الجزائر العاصمة، وهران، ميلة، عين تموشنت .

وقد تم اختيار عينة الدراسة، والتي تتمثل في جزئية من مجتمع الدراسة، وتحمل نفس خصائص المجتمع، فكانت العينة عبارة عن مجموعة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين في الولايات السابق ذكرها وعددهم 31 مدقق حسابات.

حيث تم توزيع 50 استبانة بالمقابل تم استرداد 32 استبانة منها 31 صالحة للدراسة وهذا ما يبرزه الجدول

التالي:

جدول رقم (1-2): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

النسبة المئوية	التكرار	الاستبيانات
100	50	الاستبيانات الموزعة
36	18	الاستبيانات التي تعذر استرجاعها
2	01	الاستبيانات الملغاة
62	31	الاستبيانات القابلة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على استمارة الاستبيان.

المطلب الثاني: تقديم أداة الدراسة

بحكم طبيعة موضوع الدراسة تم استخدام الاستبانة والتي تعد من أكثر الأساليب استعمالا في جمع البيانات والمعلومات.

الفرع الأول: إعداد وتصميم الاستبانة

للحصول على نتائج صحيحة وحل الإشكالية تم الاعتماد على الاستبيان كأداة من أدوات جمع البيانات الخاصة بموضوع الدراسة، حيث تم تصميم وصياغة محاور الاستبانة بالاعتماد على مجموعة من الأساليب نذكر منها:

* **المسح المكتبي:** تمثل من خلال الكتب والمقالات والملتقيات والمداخلات ذات الصلة بالموضوع، الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع، وكذا إصدارات الجهات القانونية المتمثلة في المراسيم التنفيذية.

* **الفحص الميداني:** تمثل من خلال آراء المستهدفين من الدراسة (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات).

وقد حاولنا في هذه المرحلة صياغة أسئلة الاستبيان بأسلوب سهل وبسيط وقابل للفهم وتم تصميم الاستبانة وفق الخطوات التالية:

- تم تصميم الاستبانة في صيغتها الأولية وفقا لأهداف الدراسة؛

- عرض الاستبانة في صيغتها الأولية على المشرف على المذكرة لإبداء الملاحظات؛

- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين المتخصصين ممثلين في أساتذة أكاديميين متخصصين (أنظر

الملحق رقم: 01).

وبعد أخذ آراء المحكمين بعين الاعتبار والقيام بالتعديلات الضرورية تحصلنا على الاستبانة في صورتها النهائية والتي تكونت من القسمين التاليين:

القسم الأول: البيانات الشخصية للمبحوثين وتمثلت في: الوظيفة، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي.

القسم الثاني: محاور الاستبيان و تتكون من 30 عبارة موزعة على ثلاث محاور كما يلي :

- المحور الأول: يتضمن مجموعة من الفقرات حول الأنشطة الأولية والتمهيد لتخطيط عملية التدقيق، ويتكون من 10 عبارات.

- المحور الثاني: يتكون من مجموعة من الفقرات حول إعداد إستراتيجية وخطة التدقيق، وعدد عباراته 10.

- المحور الثالث: يتضمن مجموعة من الفقرات حول توثيق عملية التدقيق، مكون من 10 عبارات.

الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية المستعملة

بناء على طبيعة الدراسة الميدانية و الفرضيات المطروحة والمنهجية المتبعة في الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب والاختبارات الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) حيث تمثلت في :

-معامل الثبات الفا كرونباخ لاختبار ثبات أداة القياس،

-التكرارات والنسبة المئوية بغية التفريق بين فئات العينة بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها،

-المتوسط الحسابي لتحديد تغيرات استجابة أفراد العينة على عبارات متغير الدراسة واستخدامه في ترتيب أهمية العبارات وتحديد درجة الموافقة المناسبة،

-الانحراف المعياري لتحديد مدى انحراف وتشتت استجابات أفراد الدراسة عن المتوسط الحسابي،

-معامل الارتباط بيرسون لقياس صدق الاتساق الداخلي للعبارات،

-تحليل الاختبار (t) للعينة الواحدة لاختبار صحة الفرضيات.

الفرع الثالث: اختبار صلاحية أداة الدراسة

بغرض التحليل الإحصائي تم اللجوء إلى تفرغ إجابات أفراد العينة الموجودة في الاستبيان وفق مقياس ليكارت ذو الخمس درجات المعتمد في محاور الاستبيان لتحديد درجة أهمية كل عبارة من عبارات الاستبيان، كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (2-2): درجات مقياس الدراسة

التقدير	الدرجة
موافق بشدة	5
موافق	4
محايد	3
غير موافق	2
غير موافق بشدة	1

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على استمارة الاستبيان.

تم ترميز البيانات وإدخالها إلى البرنامج الإحصائي ونظرا لاعتماد مقياس ليكارت الخماسي تم احتساب المدى (1=4-5) والذي تم تقسيمه على عدد الخيارات لتحديد طول الفئة $0,8=4/5$ وبالتالي تتحدد طول الفئات كالتالي:

الجدول رقم (2-3): تصنيف ودرجة مجال الإجابة لمحاو الدراسة

درجة الموافقة	الحد الأعلى	الحد الأدنى
منخفض جدا	1,79	1,00
منخفض	2,59	1,80
متوسط	3,39	2,60
مرتفع	4,19	3,40
مرتفع جدا	5,00	4,20

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على استمارة الاستبيان.

أولا: صدق أداة الدراسة:

يتم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بالطريقتين التاليتين:

1- الصدق الظاهري:

ويقصد به أن فقرات الاستبيان ذات صلة بمتغير الدراسة، حيث خضعت الاستبانة قبل التوزيع إلى التحكيم من طرف مجموعة من الأساتذة الأكاديميين المتخصصين لإبداء آرائهم حول عبارات الاستبانة وتقسيمها وشكلها

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق

الجزائري 300

العام والمقاييس المدرجة وغيرها، وبعد الأخذ بالملاحظات والتوجيهات تم استخلاص الاستبانة في صورتها وصيغتها النهائية القابلة للتوزيع على أفراد العينة.

2- صدق الاتساق الداخلي:

يتضمن هذا الجزء قياس صدق الاتساق الداخلي لكل عبارة داخل فقرات المحاور، أي أنها تقيس مدى سير كل عبارة مدرجة ضمن سياق الفقرات التي وضعت ضمنها، والبعد الذي تنتمي إليه من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون، ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

2-1 صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول (إعداد الأنشطة الأولية والتمهيد لتخطيط عملية التدقيق) :

الجدول التالي يبين الصدق الداخلي لعبارات فقرات المحور الأول:

الجدول رقم (2-4): قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات الأنشطة الأولية والتمهيد لتخطيط عملية التدقيق (مرحلة ما قبل التخطيط)

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوي الدلالة
01	يأخذ المدقق بعين الاعتبار في عملية التخطيط العوامل الخارجية التي تؤثر على نشاط المؤسسة وأرصدها وأصولها.	0,507**	0,004
02	من أولويات المدقق فهم ومعرفة خصائص ونطاق عملية التدقيق والهدف منها و الجهة المستفيدة.	0,493**	0,005
03	يقوم المدقق بكل ما يلزم من اجل فهم إجراءات نظام الرقابة الداخلية ومدى اعتماده عليها.	0,507**	0,004
04	يقوم المدقق بمراعاة مستوى الأهمية النسبية المحددة لأغراض التدقيق.	0,380*	0,035
05	يقوم المدقق بتقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية والاستقلالية وذلك لفريق العمل.	0,449*	0,011

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق

الجزائري 300

0,001	0,548**	يتم اختيار فريق العمل المكلف بالمهمة ضمن المستوى المطلوب من القدرات والكفاءات العالية لمواجهة المخاطر المتوقعة.	06
0,005	0,493**	يشارك كل من شريك العمل و الأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق المهمة في التخطيط لعملية التدقيق والمشاركة في كل المناقشات الخاصة بالمهمة.	07
0,001	0,575**	يساهم إشراك الأعضاء الرئيسيين للفريق بالفائدة فهو يسمح بتطوير فعالية وكفاءة عملية التخطيط.	08
0,000	0,646**	يقوم المدقق بإشراك خبراء أو مدققين خارجين آخرين عند الاقتضاء (عند الحاجة إلى ذلك).	09
0,000	0,658**	عند الضرورة يقوم المدقق الحالي بالاتصال بالمدقق السابق أو الاطلاع على تقارير التدقيق السابقة.	10

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول رقم (2-4) يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات الأنشطة الأولية والتمهيد لتخطيط عملية التدقيق (مرحلة ما قبل التخطيط) تراوحت ما بين 0,380 و 0,658 وهي موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01، ما عدا العبارة رقم 4، 5 فهي موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0,05، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه، وأنها ترتبط بفرضية هذا المحور والمتمثلة في: يقوم المدقق بالأنشطة الأولية والمتعلقة بالتمهيد لتخطيط عملية التدقيق.

2-2 صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني (إعداد إستراتيجية وخطة التدقيق) :

الجدول التالي يبين الصدق الداخلي لعبارات فقرات المحور الثاني:

الجدول رقم(2-5) : قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات إعداد إستراتيجية وخطة التدقيق

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوي الدلالة
01	يقوم المدقق بوضع إستراتيجية تدقيق شاملة تضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المخططة والمطلوب تنفيذها.	0,670**	0,000
02	يقوم المدقق في حال وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة بمراعاة أهداف التدقيق لكل مجال وموازنة الوقت الذي يتم تخصيصه لكل إجراء.	0,541**	0,002
03	يقوم المدقق عند وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة بمراعاة تعقيدات عملية التدقيق والمشكلات المحتملة وحلها في الوقت المناسب .	0,533**	0,002
04	يقوم المدقق في حال وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة بمراعاة نتائج الأعمال الأولية لتخطيط المهمة.	0,496**	0,005
05	يقوم المدقق عند وضع خطة التدقيق من التأكد من توزيع الأعمال بشكل ملائم بين فريق العمل و كذا تسهيل عملية التوجيه والإشراف على الفريق و مراجعة عملهم.	0,745**	0,000
06	يقوم المدقق عند إعداده لبرنامج التدقيق التأكد من إعطاءه العناية الملائمة للمجالات الهامة في عملية التدقيق.	0,462**	0,009
07	يقوم المدقق بوضع خطة تدقيق تضمن طبيعة، رزنامة ونطاق الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر.	0,679**	0,000
08	يقوم المدقق بوضع خطة تدقيق تضمن طبيعة، رزنامة ومدى إجراءات التدقيق التكميلية.	0,635**	0,000
09	يراعي المدقق عند وضع خطة التدقيق تصميم إجراءات تدقيق تمكنه من الحصول على أدلة تدقيق كافية ليبنى عليها رأيه.	0,677**	0,000
10	يقوم المدقق بتحديث وتغيير إستراتيجية وخطة التدقيق كلما اقتضت الضرورة لذلك، وذلك بتوسيعها أو تغيير إجراءاتها.	0,624**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق

الجزائري 300

من خلال الجدول رقم (2-5) يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات إعداد إستراتيجية وخطة التدقيق تراوحت ما بين 0,462 و 0,745 وهي موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه وأنها ترتبط بفرضية هذا المحور والمتمثلة في: يقوم المدقق الخارجي بالأنشطة الخاصة بإعداد إستراتيجية وخطة تدقيق شاملة.

3-2 صدق الاتساق الداخلي للمحور الثالث (توثيق عملية التدقيق) :

الجدول التالي يبين الصدق الداخلي لعبارات فقرات المحور الثالث:

الجدول رقم (2-6) : قياس صدق الاتساق الداخلي لعبارات توثيق عملية التدقيق

الرقم	العبارات	معامل الارتباط بيرسون	مستوي الدلالة
01	يقوم المدقق بتوثيق كل من إستراتيجية و خطة التدقيق.	0,892**	0,000
02	يوثق المدقق كل تغيير في إستراتيجية أو خطة التدقيق مع ذكر الأسباب التي أدت إلى التغيير.	0,780**	0,000
03	يوثق المدقق الدليل على إتباعه العناية المهنية أثناء أداءه لمهمته.	0,481**	0,006
04	يوثق المدقق المناقشة بين فريق المهمة و القرارات الهامة المتخذة.	0,838**	0,000
05	يوثق المدقق العناصر الرئيسية للفهم الذي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المؤسسة وبيئتها وكل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية.	0,750**	0,000
06	يوثق المدقق مصادر المعلومات التي تم الحصول على الفهم منها.	0,780**	0,000
07	يقوم المدقق بتوثيق المخاطر التي تم تحديدها والضوابط المرتبطة بها والتي على أساسها حصل المدقق على الفهم المطلوب.	0,713**	0,000
08	يقوم المدقق بتوثيق تقييمه للتحريفات الجوهرية على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكيدات.	0,818**	0,000

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق

الجزائري 300

0,000	0,892**	يقوم المدقق بتوثيق عملية تقييم نظام الرقابة الداخلي من خلال أوراق العمل والتي تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها.	09
0,000	0,840**	يقوم المدقق بتوثيق طرق وإجراءات التدقيق التي يتبعها و النتائج التي توصل إليها والتي تعتبر الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير.	10

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول رقم (2-6) يتضح أن قيم معامل الارتباط لعبارات توثيق عملية التدقيق تراوحت ما بين 0,481 و 0,892 وهي موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01، وبالتالي فإن العبارات صادقة لما وضعت لقياسه ومرتبطة بفرضية هذا المحور والمتمثلة في: يقوم المدقق بتوثيق إستراتيجية وخطة التدقيق وكل تغيير يطرأ على عملية التدقيق.

ثانيا: ثبات أداة القياس:

بخصوص ثبات الاستبيان تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) من خلال حساب معامل الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ كمؤشر لاختبار ثبات أداة القياس حيث بلغت نسبته 0,897 وبالتالي أداة القياس على درجة مقبولة عموما وتعتبر عن وجود ثبات في الاستبيان، وبالتالي هي قابلة للدراسة والتحليل.

جدول رقم(2-7): معاملات الثبات وفقا لطريقة ألفا كرونباخ

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
الأنشطة الأولية والتمهيد لتخطيط عملية التدقيق (مرحلة ما قبل التخطيط)	10	0.695
إعداد إستراتيجية وخطة التدقيق	10	0.805
توثيق عملية التدقيق	10	0.870
المجموع	30	0.897

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يشير هذا الجدول رقم (2-7) بالاعتماد إلى النتائج المحصل عليها أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لمختلف الأقسام تجاوزت 60% وهي تتراوح بين 0,695 و 0,870 وهي قيمة مرتفعة، في حين أن القيمة الإجمالية لمعامل ألفا كرونباخ هي 0,897 وهي قيمة مرتفعة كذلك، أي أن المبحوثين سيكونون ثابتين في إجاباتهم في حالة إعادة القياس وهذا يدل على ثبات أداة القياس من ناحية محاور العبارات التي تضمنتها الاستبانة.

هذا يعني أن أداة الدراسة تتميز بالثبات والدقة مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستمارة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على كافة تساؤلات الدراسة، واختبار الفرضيات.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

في هذا المبحث سنقوم بعرض وتحليل كل النتائج المتحصل عليها، وذلك بتحليل خصائص العينة، تحليل محاور الدراسة وصولاً إلى اختبار فرضيات الدراسة سواء بنفيها أو إثباتها من خلال النتائج المتحصل عليها.

المطلب الأول: تحليل خصائص عينة الدراسة

فيما يلي نستعرض تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة:

الفرع الأول: توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

الجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة:

جدول رقم (2-8): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

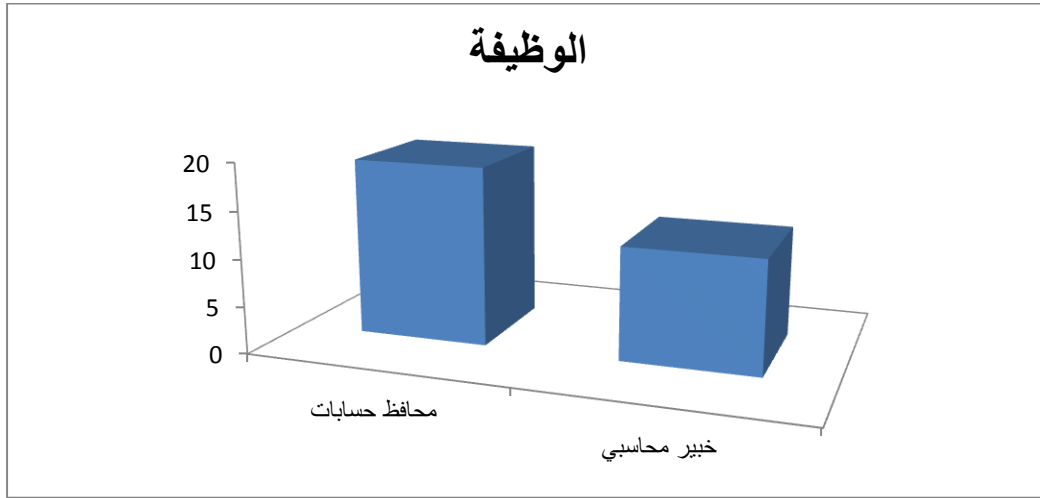
النسبة	التكرار	الوظيفة
61.3%	19	محافظ حسابات
38.7%	12	خبير محاسبي
100%	31	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss .

نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية عينة الدراسة يندرجون ضمن وظيفة محافظ حسابات حيث بلغت نسبتهم 61.3% أي 19 فرداً، وهي نسبة معتبرة تعزز مصداقية الدراسة من خلال الخبرة المكتسبة لديهم، ثم تليها نسبة الأفراد الذين يندرجون ضمن وظيفة خبير محاسبي وذلك بنسبة 38.7% أي 12 فرداً وهي النسبة الأقل، وهذا راجع لكون عدد محافظي الحسابات في الجزائر أكبر من عدد الخبراء المحاسبين وهذا حسب ما هو وارد من جداول المجلس الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الفرع الثاني: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

جدول رقم (2-9): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

النسبة	التكرار	الخبرة المهنية
6.5%	2	أقل من 5 سنوات
25.8%	8	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
16.1%	5	من 10 إلى أقل من 15 سنة
51.6%	16	15 سنة فأكثر
100%	31	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

يبين الجدول أعلاه توزيع العينة تبعاً لمتغير الخبرة المهنية حيث أن أغلبية عينة الدراسة لديهم خبرة بمجال التدقيق 15 سنة فأكثر بنسبة % 51.6 أي 16 فرداً، ثم تليها نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة من 5 إلى أقل من 10 سنوات في هذا المجال بنسبة % 25.8 أي 8 أفراد، تليها نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة مهنية من 10 إلى أقل من 15 سنة بنسبة % 16.1 أي 5 أفراد، وفي الأخير تأتي نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة مهنية بمهنة التدقيق أقل

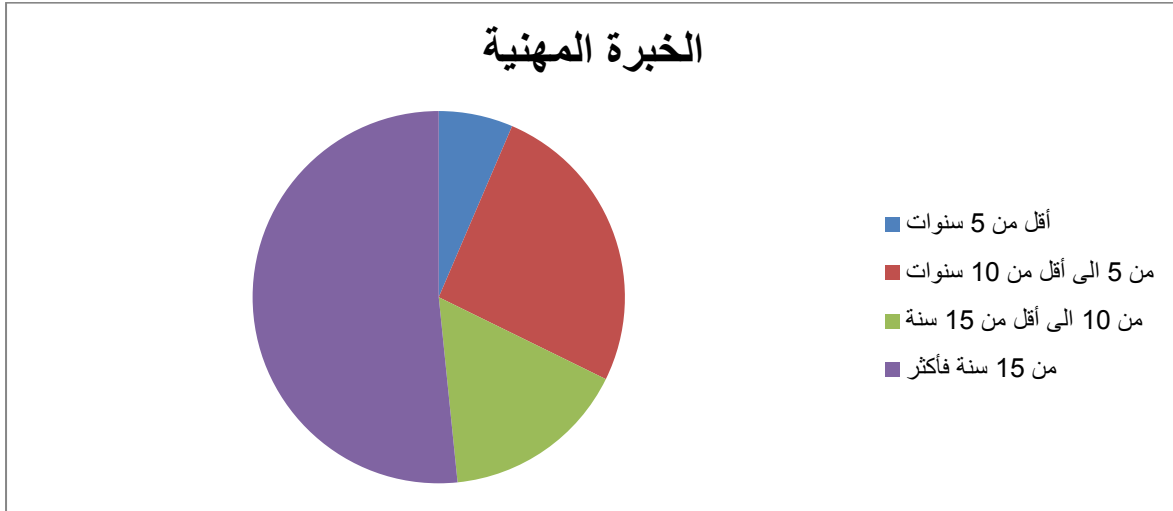
الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق

الجزائري 300

من 5 سنوات بنسبة 6.5% أي فردين اثنين، ومنه يمكن القول أن معظم أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة جيدة وكافية تمكنهم من الفهم الجيد لعبارات الاستبيان مما ينعكس ذلك إيجابا على نتائج الدراسة ويجعلها أكثر موثوقية.

والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (2-2): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الفرع الثالث: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (2-10): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
64.5%	20	ليسانس
12.9%	4	ماستر
16.1%	5	ماجستير
3.2%	1	دكتوراه
3.2%	1	أخرى
100%	31	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق

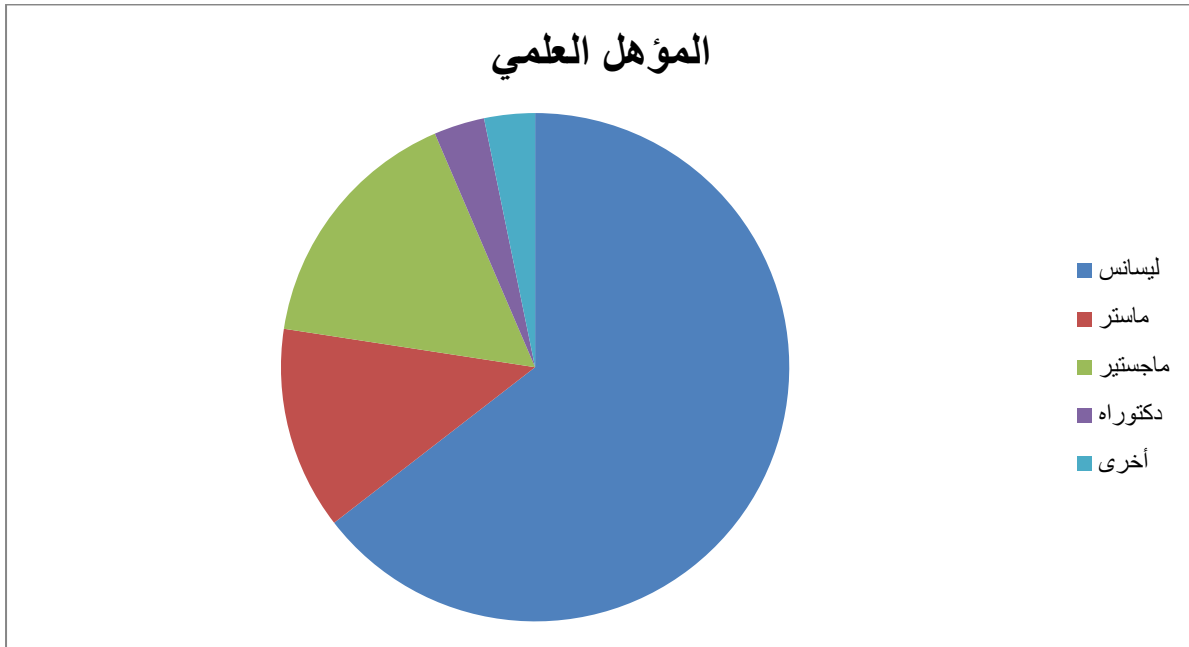
الجزائري 300

يمثل الجدول أعلاه توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي حيث يتضح من الجدول أن 20 فردا أي بنسبة 64.5% من أفراد العينة متحصلين على شهادة ليسانس وهم النسبة الأكبر ، تليها نسبة 16.1% أي 5 أفراد لفئة الأفراد المتحصلين على شهادة ماجستير ، تأتي مباشرة نسبة الأفراد المتحصلين على شهادة ماستر بنسبة 12.9% أي 4 أفراد ، وفي الأخير تأتي نسبة الأفراد المتحصلين على شهادة دكتوراه وشهادات أخرى غير المذكورة سابقا وهي النسبة الأقل بنسبة 3.2% أي فرد واحد.

مما سبق نلاحظ أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة متحصلة على شهادة الليسانس كونها الشهادة المطلوبة لمزاولة مهنة محافظ حسابات والخبير المحاسبي ، كما يمكن القول أن عينة الدراسة بشكل إجمالي يحملون مؤهلات علمية عالية ، وهذا مؤشر جيد وبالتالي فهم الفئة المؤهلة علميا والقادرة على إعطاء إجابات جيدة على عبارات الاستبيان وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (2-3): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

المطلب الثاني: تحليل محاور الدراسة:

تم في هذا المطلب التطرق إلى النتائج المتعلقة بآراء أفراد عينة الدراسة حول كل عبارة من عبارات محاور الاستبيان ودرجة الموافقة.

الفرع الأول: الأنشطة الأولية والتمهيد لتخطيط عملية التدقيق (مرحلة ما قبل التخطيط)

يرتبط هذا المحور بالفرضية الفرعية الأولى المتمثلة في: يقوم المدقق الخارجي بالأنشطة الأولية والمتعلقة بالتمهيد لتخطيط عملية التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية، والجدول التالي يوضح اتجاه آراء أفراد العينة حول كل عبارة من عبارات المحور والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذا ترتيبها حسب أهميتها بالنسبة للأفراد العينة.

جدول رقم (2-11): تحليل فقرات المحور الأول "الأنشطة الأولية والتمهيد لتخطيط عملية التدقيق"

(مرحلة ما قبل التخطيط)

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
4	مرتفع	1,030	4,06	يأخذ المدقق بعين الاعتبار في عملية التخطيط العوامل الخارجية التي تؤثر على نشاط المؤسسة وأرصدها وأصولها.	1
1	مرتفع جدا	0,675	4,54	من أولويات المدقق فهم ومعرفة خصائص ونطاق عملية التدقيق والهدف منها و الجهة المستفيدة.	2
2	مرتفع جدا	0,508	4,48	يقوم المدقق بكل ما يلزم من اجل فهم إجراءات نظام الرقابة الداخلية ومدى اعتماده عليها.	3
3	مرتفع جدا	0,560	4,22	يقوم المدقق بمراعاة مستوى الأهمية النسبية المحددة لأغراض التدقيق.	4

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق

الجزائري 300

7	مرتفع	0,763	3,87	يقوم المدقق بتقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية والاستقلالية وذلك لفريق العمل.	5
2	مرتفع جدا	0,569	4,48	يتم اختيار فريق العمل المكلف بالمهمة ضمن المستوى المطلوب من القدرات والكفاءات العالية لمواجهة المخاطر المتوقعة.	6
5	مرتفع	0,604	4,03	يشارك كل من شريك العمل و الأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق المهمة في التخطيط لعملية التدقيق والمشاركة في كل المناقشات الخاصة بالمهمة.	7
6	مرتفع	0,546	3,96	يساهم إشراك الأعضاء الرئيسيين للفريق بالفائدة فهو يسمح بتطوير فعالية وكفاءة عملية التخطيط.	8
7	مرتفع	0,884	3,87	يقوم المدقق بإشراك خبراء أو مدققين خارجيين آخرين عند الاقتضاء (عند الحاجة إلى ذلك).	9
8	مرتفع	0,734	3,83	عند الضرورة يقوم المدقق الحالي بالاتصال بالمدقق السابق او الاطلاع على تقارير التدقيق السابقة.	10
	مرتفع	0,364	4,13	الأنشطة الأولية والتمهيد لتخطيط عملية التدقيق (مرحلة ما قبل التخطيط)	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات الأنشطة الأولية والتمهيد لتخطيط عملية التدقيق (مرحلة ما قبل التخطيط)، حيث كانت في اتجاه ايجابي في كل العبارات، فجاءت بمتوسط حسابي إجمالي قدره (4.13) وانحراف معياري إجمالي قدره (0.364) ، وهي درجة موافقة مرتفعة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق

الجزائري 300

كانت أعلى فقرة في هذا المجال العبارة (2) المتمثلة في : من أولويات المدقق فهم ومعرفة خصائص ونطاق عملية التدقيق والهدف منها والجهة المستفيدة، حيث احتلت المرتبة الأولى في هذا المحور بأكبر متوسط حسابي قدره (4.54) وانحراف معياري قدره (0.675) وهو ضمن المجال [4.20-5]، وهي درجة موافقة مرتفعة جدا، والتي تقابل الإجابة موافق بشدة، أي أن متوسط إجابات عينة الدراسة يولون اهتماما كبيرا لفهم ومعرفة خصائص ونطاق عملية التدقيق والهدف منها والجهة المستفيدة، حيث يساعدهم ذلك في انجاز مهمة التدقيق بطريقة فعالة وتحقيق الأهداف المرجوة منها وبالتوقيت المطلوب.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (10) المتمثلة في: عند الضرورة يقوم المدقق الحالي بالاتصال بالمدقق السابق أو الاطلاع على تقارير التدقيق السابقة، حيث احتلت المرتبة الأخيرة في هذا المحور بمتوسط حسابي قدره (3.83) وانحراف معياري قدره (0,734) وهو ضمن المجال [3.40-4.19]، وهي درجة موافقة مرتفعة، والتي تقابل الإجابة موافق، أي أن متوسط إجابات عينة الدراسة يوافقون على الاتصال بالمدقق السابق والاطلاع على تقارير التدقيق السابقة عند الضرورة والحاجة لذلك، حيث يساعدهم ذلك في فهم أوضاع للجوانب المحيطة بعملية التدقيق وإيجاد إجابات على بعض التساؤلات المتعلقة بها.

الفرع الثاني: إعداد إستراتيجية وخطة التدقيق

يرتبط هذا المحور بالفرضية الفرعية الثانية المتمثلة في: يقوم المدقق الخارجي بالأنشطة الخاصة بإعداد إستراتيجية وخطة تدقيق شاملة وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية، والجدول التالي يوضح اتجاه آراء أفراد العينة حول كل عبارة من عبارات المحور والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذا ترتيبها حسب أهميتها بالنسبة للأفراد العينة.

جدول رقم (2-12): تحليل فقرات المحور الثاني "إعداد إستراتيجية وخطة التدقيق"

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
2	مرتفع جدا	0,747	4,32	يقوم المدقق بوضع إستراتيجية تدقيق شاملة تضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المخططة والمطلوب تنفيذها.	1

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق

الجزائري 300

2	مرتفع جدا	0,832	4,32	يقوم المدقق في حال وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة بمراعاة أهداف التدقيق لكل مجال وموازنة الوقت الذي يتم تخصيصه لكل إجراء.	2
5	مرتفع	0,454	4,16	يقوم المدقق عند وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة بمراعاة تعقيدات عملية التدقيق والمشكلات المحتملة وحلها في الوقت المناسب .	3
5	مرتفع	0,522	4,16	يقوم المدقق في حال وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة بمراعاة نتائج الأعمال الأولية لتخطيط المهمة.	4
5	مرتفع	0,734	4,16	يقوم المدقق عند وضع خطة التدقيق من التأكد من توزيع الأعمال بشكل ملائم بين فريق العمل و كذا تسهيل عملية التوجيه والإشراف على الفريق و مراجعة عملهم.	5
1	مرتفع جدا	0,620	4,41	يقوم المدقق عند إعداد لبرنامج التدقيق بالتأكد من إعطاء العناية الملائمة للمجالات الهامة في عملية التدقيق.	6
4	مرتفع	0,542	4,19	يقوم المدقق بوضع خطة تدقيق تضمن طبيعة، رزنامة ونطاق الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر.	7
6	مرتفع	0,597	4,09	يقوم المدقق بوضع خطة تدقيق تضمن طبيعة، رزنامة ومدى إجراءات التدقيق التكميلية.	8
3	مرتفع جدا	0,668	4,22	يراعي المدقق عند وضع خطة التدقيق تصميم إجراءات تدقيق تمكنه من	9

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق

الجزائري 300

				الحصول على أدلة تدقيق كافية ليبيني عليها رأيه.	
7	مرتفع	0,706	4,03	يقوم المدقق بتحديث وتغيير إستراتيجية وخطة التدقيق كلما اقتضت الضرورة لذلك، وذلك بتوسيعها أو تغيير إجراءاتها.	10
	مرتفع جدا	0,392	4,20	إعداد إستراتيجية وخطة التدقيق	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات إعداد إستراتيجية وخطة التدقيق، حيث كانت في اتجاه ايجابي في كل العبارات، فجاءت بمتوسط حسابي إجمالي (4.20) وانحراف معياري (0.392)، وهي درجة موافقة مرتفعة جدا، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال، الفقرة (6) المتمثلة في: يقوم المدقق عند إعداد لبرنامج التدقيق بالتأكد من إعطاء العناية الملائمة للمجالات الهامة في عملية التدقيق، حيث احتلت المرتبة الأولى في هذا المحور بأكبر متوسط حسابي قدره (4.41) وانحراف معياري قدره (0,620) وهو ضمن المجال [5-4.20]، وهي درجة موافقة مرتفعة جدا، والتي تقابل الإجابة موافق بشدة، أي أن متوسط إجابات عينة الدراسة يولون اهتماما كبيرا عند إعدادهم لبرنامج التدقيق للتأكد من إعطاء العناية الملائمة للمجالات الهامة في عملية التدقيق، مما يساعدهم على التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب قصد تقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف ومقبول.

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال، الفقرة (10) المتمثلة في: يقوم المدقق بتحديث وتغيير إستراتيجية وخطة التدقيق كلما اقتضت الضرورة لذلك، وذلك بتوسيعها أو تغيير إجراءاتها، حيث احتلت المرتبة الأخيرة في هذا المحور بمتوسط حسابي قدره (4.03) وانحراف معياري (0,706) وهو ضمن المجال [4.19-3.40]، وهي درجة موافقة مرتفعة، والتي تقابل الإجابة موافق، أي أن متوسط إجابات عينة الدراسة يوافقون على تحديث وتغيير إستراتيجية وخطة التدقيق كلما اقتضت الضرورة لذلك، وذلك بتوسيعها أو تغيير إجراءاتها لتتكيف وتتاسب والمستجدات وللوصول إلى الأهداف المرجوة من عملية التدقيق وإنجاز المهمة الموكلة إليهم بفعالية.

الفرع الثالث: توثيق عملية التدقيق

يرتبط هذا المحور بالفرضية الفرعية الثالثة المتمثلة في: يقوم المدقق الخارجي بتوثيق إستراتيجية وخطة التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية، والجدول

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق

الجزائري 300

التالي يوضح اتجاه آراء أفراد العينة حول كل عبارة من عبارات المحور والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذا ترتيبها حسب أهميتها بالنسبة للأفراد العينة.

جدول رقم(2-13): تحليل فقرات المحور الثالث " توثيق عملية التدقيق "

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
2	مرتفع جدا	0,588	4,29	يقوم المدقق بتوثيق كل من إستراتيجية و خطة التدقيق.	1
1	مرتفع جدا	0,652	4,32	يوثق المدقق كل تغيير في إستراتيجية أو خطة التدقيق مع ذكر الأسباب التي أدت إلى التغيير.	2
5	مرتفع	0,860	4,16	يوثق المدقق الدليل على إتباعه العناية المهنية أثناء أداءه لمهمته.	3
7	مرتفع	0,874	4,03	يوثق المدقق المناقشة بين فريق المهمة و القرارات الهامة المتخذة.	4
8	مرتفع	0,816	4,00	يوثق المدقق العناصر الرئيسية للفهم الذي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المؤسسة وبيئتها وكل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية.	5
6	مرتفع	0,670	4,12	يوثق المدقق مصادر المعلومات التي تم الحصول على الفهم منها.	6

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق

الجزائري 300

4	مرتفع	0,844	4,22	يقوم المدقق بتوثيق المخاطر التي تم تحديدها والضوابط المرتبطة بها والتي على أساسها حصل المدقق على الفهم المطلوب.	7
2	مرتفع جدا	0,937	4,29	يقوم المدقق بتوثيق تقييمه للتحريفات الجوهرية على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكيدات.	8
3	مرتفع جدا	0,893	4,25	يقوم المدقق بتوثيق عملية تقييم نظام الرقابة الداخلي من خلال أوراق العمل والتي تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها.	9
4	مرتفع جدا	0,883	4,22	يقوم المدقق بتوثيق طرق وإجراءات التدقيق التي يتبعها و النتائج التي توصل إليها والتي تعتبر الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير.	10
	مرتفع	0,550	4,19	توثيق عملية التدقيق	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يبين الجدول أعلاه استجابات أفراد العينة على فقرات توثيق عملية التدقيق حيث كانت في اتجاه ايجابي في كل العبارات، فجاءت بمتوسط حسابي إجمالي (4.19) وانحراف معياري (0.550)، وهي درجة موافقة مرتفعة، حيث كانت مختلف فقراتها كالتالي:

حيث كانت أعلى فقرة في هذا المجال الفقرة (2) المتمثلة في: يوثق المدقق كل تغيير في إستراتيجية أو خطة التدقيق مع ذكر الأسباب التي أدت إلى التغيير، حيث احتلت المرتبة الأولى في هذا المحور بأكبر متوسط حسابي قدره (4.32) وانحراف معياري قدره (0,652) وهو ضمن المجال [4.20-5]، وهي درجة موافقة مرتفعة جدا، والتي تقابل الإجابة موافق بشدة، أي أن متوسط إجابات عينة الدراسة يولون اهتماما كبيرا لتوثق كل تغيير في

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق

الجزائري 300

إستراتيجية أو خطة التدقيق مع ذكر الأسباب التي أدت إلى هذا التغيير فهي دليل على العمل المنجز وإثبات لما قام به المدقق مما يعزز جودة عملية التدقيق .

وكانت أدنى الفقرات في هذا المجال الفقرة (5) المتمثلة في: يوثق المدقق العناصر الرئيسية للفهم الذي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المؤسسة وبيئتها وكل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية، حيث احتلت المرتبة الأخيرة في هذا المحور بمتوسط حسابي قدره (4.00) وانحراف معياري قدره (0,816) وهو ضمن المجال [3.40-4.19]، وهي درجة موافقة مرتفعة، والتي تقابل الإجابة موافق، أي أن متوسط إجابات عينة الدراسة يوافقون على توثيق العناصر الرئيسية للفهم الذي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المؤسسة وبيئتها وكل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية حيث تعتبر ضمن أدلة الإثبات التي على أساسها يبني المدقق رأيه.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

من خلال هذا المطلب سنقوم باختبار الفرضيات المتعلقة بالدراسة سواء بنفيها أو إثباتها وعليه قمنا باختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة.

الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

جدول رقم (2-14): اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة

Kolmogorov-smirnov			
المحاور	قيمة Z	Sig*	نتيجة الاختبار
جميع محاور الدراسة	0.622	0,834	تتبع التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

بما أن قيمة (Sig) كانت أكبر من مستوى الدلالة (0,05) لجميع المحاور، فالبيانات تتبع التوزيع الطبيعي في هذه الحالة يجب إجراء الاختبارات المعلمية.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

حيث حاولنا إثبات الفرضية بتحديد الفرضيتين الصفرية والبديلة التاليتين:

- H0: لا يقوم المدقق بالأنشطة الأولية والمتعلقة بالتمهيد لتخطيط عملية التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق

الجزائري 300

- H1: يقوم المدقق بالأنشطة الأولية والمتعلقة بالتمهيد لتخطيط عملية التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.

الجدول رقم (2-15): نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة للمحور الأول

المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
الفرضية الأولى	4.13	0.364	17.377	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Spss 25.

يوضح الجدول درجة قيام المدقق بالأنشطة الأولية والمتعلقة بالتمهيد لتخطيط عملية التدقيق، حيث أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي يساوي 4.13 والانحراف المعياري 0.364، حيث كانت قيمة T المحسوبة 17.377 بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، ومنه نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1) التي تنص على ما يلي: يقوم المدقق بالأنشطة الأولية والمتعلقة بالتمهيد لتخطيط عملية التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثانية

حيث حاولنا إثبات الفرضية بتحديد الفرضيتين الصفرية والبديلة التاليتين:

- H0: لا يقوم المدقق الخارجي بالأنشطة الخاصة بإعداد إستراتيجية وخطة تدقيق شاملة وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.

- H1: يقوم المدقق الخارجي بالأنشطة الخاصة بإعداد إستراتيجية وخطة تدقيق شاملة وفقا لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.

الجدول رقم (2-16): نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة للمحور الثاني

المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
الفرضية الثانية	4.20	0.392	17.150	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Spss.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق

الجزائري 300

يوضح الجدول درجة قيام المدقق الخارجي بالأنشطة الخاصة بإعداد إستراتيجية وخطة تدقيق شاملة، حيث أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي يساوي 4.20 والانحراف المعياري 0.392، حيث كانت قيمة T المحسوبة 17.150 بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، ومنه نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1) التي تنص على ما يلي: يقوم المدقق الخارجي بالأنشطة الخاصة بإعداد إستراتيجية وخطة تدقيق شاملة وفقاً لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.

الفرع الرابع: اختبار الفرضية الثالثة

حيث حاولنا إثبات الفرضية بتحديد الفرضيتين الصفرية والبديلة التاليتين:

- H0: لا يقوم المدقق بتوثيق إستراتيجية وخطة التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.

- H1: يقوم المدقق بتوثيق إستراتيجية وخطة التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.

الجدول رقم (2-17): نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة للمحور الثالث

المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
الفرضية الثالثة	4.19	0.550	12.080	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Spss 25.

يوضح الجدول درجة قيام المدقق بتوثيق إستراتيجية وخطة التدقيق وكل تغيير يطرأ على عملية التدقيق، حيث أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي يساوي 4.19 والانحراف المعياري 0.550، حيث كانت قيمة T المحسوبة 12.080 بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، ومنه نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1) التي تنص على ما يلي: يقوم المدقق بتوثيق إستراتيجية وخطة التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.

الفرع الخامس: اختبار الفرضية الرئيسية

حيث حاولنا إثبات الفرضية الرئيسية بتحديد الفرضيتين الصفرية والبديلة التاليتين:

- H0: لا يوجد توافق كبير بين ممارسات التدقيق الخارجي ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية " من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق

الجزائري 300

H1- هناك توافق كبير بين ممارسات التدقيق الخارجي ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية " من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.

الجدول رقم (2-18): نتائج اختبار T للعينة الواحدة الفرضية الرئيسية للدراسة

المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى المعنوية
الفرضية الرئيسية	4.18	0.362	18.115	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Spss .

يوضح الجدول التوافق الكبير بين ممارسات التدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية من وجهة نظر عينة من مدققي الحسابات بعدة ولايات جزائرية، حيث أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي يساوي 4.18 والانحراف المعياري 0.362، حيث كانت قيمة T المحسوبة 18.115 بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، ومنه نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1) التي تنص على ما يلي: هناك توافق كبير بين ممارسات التدقيق الخارجي ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية " من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل الجانب التطبيقي من الدراسة والذي استهدف معرفة آراء خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات في عدة ولايات جزائرية عن مدى التزامهم بتطبيق متطلبات معيار التدقيق الجزائري 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" في الواقع العملي، وكذا اختبار صحة الفرضيات، وللإجابة على الأسئلة الفرعية للدراسة ولمعرفة ذلك تم استخدام المنهج المتبع في مثل هذه الدراسات، وذلك بجمع المعلومات عن طريق تصميم استبانة وتحليلها باستعمال برنامج الحزمة الإحصائية spss، وانطلاقاً من مخرجاته تم التوصل إلى وجود توافق كبير بين ممارسات التدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" من وجهة نظر مدققي الحسابات.

الخاتمة

الخاتمة:

تعد مهمة التخطيط لعملية تدقيق الكشوف المالية الركيزة الأساسية في مهمة التدقيق، فهي مفتاح من مفاتيح انجاز هذه المهمة وأمر ضروري لانجازها بكفاءة وفعالية عالية لتحقيق الأهداف المرجوة من مهمة التدقيق، حيث كان الهدف من هذه الدراسة البحث في الواقع العملي عن مدى التزام المدققين الخارجيين بمتطلبات معيار التدقيق الجزائري 300، ومن أجل تحقيق ذلك تم تقسيم هذه الدراسة إلى قسمين، جانب نظري تم التطرق فيه إلى عموميات حول التدقيق الخارجي ومعيار التدقيق الجزائري 300 وبعض الدراسات السابقة، وتم إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي عن طريق تصميم استبانة وتوزيعها على مجموعة من مكاتب محافظي الحسابات وخبراء محاسبين ليتسنى لنا اختبار صحة فرضيات الدراسة، حيث تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات.

أولاً: النتائج

* نتائج الجانب النظري:

بعد التطرق إلى مختلف جوانب الموضوع تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يمثل معيار التدقيق الجزائري 300 مرجعا أساسيا لممارسي المهنة أثناء تأديتهم لمهامهم مما يؤدي إلى رفع الكفاءة والفاعلية المهنية؛
- التزام ممارسي المهنة بتطبيق هذا المعيار الذي يقوم على التخطيط من خلال وضع إستراتيجية وخطة تدقيق شاملة تمكنهم من مواجهة مخاطر التدقيق؛
- التزام المدققين بتطبيق معيار التدقيق الجزائري 300 حقق تحسنا في جودة الأداء كما جعل مخرجات أعمالهم ذات ثقة عالية؛
- التزام المدقق الخارجي بإشراك الأعضاء الأساسيين لفريق العمل في عملية التخطيط لمهمة التدقيق تزيد من فعالية الأداء المهني وتسهل المهمة؛
- إصدار الجزائر لمعيار التدقيق 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية " هو مواكبة للتغيرات العالمية وامتداد للإصلاحات في مجال المحاسبة والتدقيق.

* نتائج الجانب التطبيقي:

بناء على نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية حصلنا على النتائج التالية:

- المدقق من أولوياته فهم ومعرفة خصائص ونطاق عملية التدقيق والهدف منها والجهة المستفيدة؛
- يقوم المدقق بكل ما يلزم من أجل فهم إجراءات نظام الرقابة الداخلية ومدى اعتماده عليها؛

الخاتمة

- يقوم المدقق عند إعداد برنامج التدقيق بالتأكد من إعطاءه العناية الملائمة للمجالات الهامة في عملية التدقيق؛
- يقوم المدقق في حال وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة بمراعاة أهداف التدقيق لكل مجال وموازنة الوقت الذي يتم تخصيصه لكل إجراء؛
- يقوم المدقق بتوثيق كل من إستراتيجية وخطة التدقيق، وكذا كل تغيير يطرأ عليهما مع ذكر الأسباب التي أدت إلى هذا التغيير.

ثانياً: اختبار الفرضيات

الفرضية الفرعية الأولى: يقوم المدقق الخارجي بالأنشطة الأولية والمتعلقة بالتمهيد لتخطيط عملية التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية. نتائج الدراسة أكدت الفرضية وأثبت أن: المدقق الخارجي يقوم بالأنشطة الأولية والمتعلقة بالتمهيد لتخطيط عملية التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية، حيث تعتبر كمرحلة تمهيدية تساعد المدقق في فهم خصائص ونطاق عملية التدقيق والهدف منها مما يسمح له بتحديد المخاطر المحيطة بها.

الفرضية الثانية: : يقوم المدقق الخارجي بالأنشطة الخاصة بإعداد إستراتيجية وخطة تدقيق شاملة وفقاً لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.

نتائج الدراسة أكدت الفرضية وأثبت أن : المدقق الخارجي يقوم بالأنشطة الخاصة بإعداد إستراتيجية وخطة تدقيق شاملة وفقاً لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية ، حيث أن هذه الأنشطة تساعد محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في تنظيم العمل وبذل العناية المهنية المطلوبة ومتابعة المهام ومن يقومون بانجازها بشكل أفضل والاستخدام الأمثل لإمكانيات المدقق والتركيز على الأمور الهامة مما يحقق الوصول إلى الأهداف المرجوة من المهمة.

الفرضية الفرعية الأخيرة: يقوم المدقق الخارجي بتوثيق إستراتيجية وخطة التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.

نتائج الدراسة أكدت الفرضية وأثبت أن: المدقق الخارجي يقوم بتوثيق إستراتيجية وخطة التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الجزائري 300 من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية، لما لها من أهمية باعتبارها دليل إثبات مادي على عمل المدقق، ويدعم رأي التدقيق ويحافظ على الاتساق وجودة أعمال التدقيق، فهو يوفر فهماً واضحاً لإجراءات التدقيق التي تم تنفيذها ومن تم ضمان موثوقية الرأي المتوصل إليه.

الفرضية الرئيسية: هناك توافق كبير بين ممارسات التدقيق الخارجي ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية " من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية.

نتائج الدراسة أكدت الفرضية وأثبت وجود توافق كبير بين ممارسات التدقيق الخارجي ومتطلبات معيار التدقيق الجزائري 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية " من وجهة نظر مدققي الحسابات في عدة ولايات جزائرية لما له من أهمية بالغة في عملية التدقيق، حيث يساعدهم في الحصول على أدلة وقرائن كافية تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول عدالة الكشوف المالية.

ثالثا: التوصيات

بناء على مخرجات الدراسة والتي أظهرت وجود التزام من قبل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بمتطلبات معيار التدقيق الجزائري 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" نوصي بما يلي:

- إعطاء توضيحات وتفسيرات لمضمون معيار التدقيق الجزائري 300 لتسهيل عملية تطبيقها من قبل ممارسي المهنة؛
- الزيادة في التأهيل المهني وذلك بعقد دورات تكوينية وتدريبية مهنية لفريق المهمة خاصة بالتخطيط تضمن كسب آليات جديدة لتنفيذ المهمة؛
- ضرورة إنشاء معاهد متخصصة في تكوين أصحاب المهنة وتوفير التدريب المتواصل ومواكبة كل ما هو جديد في المهنة؛
- ضرورة إصدار قانون ملزم بتطبيق معايير التدقيق لما لها من أهمية رغم عدم إجبارية تطبيقها.

رابعا: أفاق الدراسة

إن عملية التخطيط لتدقيق الكشوف المالية أصبحت ضرورة لما لها من أهمية في إعطاء موثوقية ومصداقية للمركز المالي للمؤسسة، ولتحقيق أهداف التدقيق وتطوير هذه المهنة يمكن القيام بدراسات مستقبلية تتمحور حول:

- أثر تطبيق متطلبات معيار التدقيق الجزائري 300 على موثوقية الكشوف المالية؛
- أثر تطبيق تكنولوجيا المعلومات في تسهيل عملية التخطيط لمهمة التدقيق؛
- أثر مهارات مدققي الحسابات في تحسين جودة التدقيق الخارجي؛
- دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

- خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الطبعة 1، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2024.
- عبد الوهاب محمد نصر علي، محمد فوزي أحمد، أحمد السيد صالح، أساسيات المراجعة الخارجية وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، كلية تجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2019.
- علي عبد القادر دنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء الحسابات الدولية -نظرية وتطبيق-، الطبعة الخامسة، دار وائل، عمان الأردن، 2015.
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- محمد الفاتح محمود المغربي، المراجعة و التدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر و التوزيع، الأردن عمان، 2016.
- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
- نور الدين مزياي، الإطار الدولي للتدقيق المالي، منشورات نوميديا، الجزائر، 2027.

2- الأطروحات و المذكرات

- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010/2009 .
- محمد بوعبيدة، دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على المعلومات المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة - بومرداس، الجزائر، 2021/2020 .

3- المجالات العلمية

- عذراء عبد السادة كريم، هاني حميد منجل، لارا قاسم خنجر، مسؤولية مراقب الحسابات عن تطبيق المعيار الدولي رقم 300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية وتأثيره على حوكمة الشركات، مجلة كلية الكوثر الجامعية، -بغداد، العراق، عدد مارس، 2022.

- لعروم محمد أمين، فقير سامية، التزام مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 المرسوم بتخطيط تدقيق الكشوف المالية، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، المجلد 10، العدد: 1، 2021.

- لقلطي الأخضر، ديلمي عمر، زروخي فيروز، أهمية تطبيق المعيار الدولي 300 والمتعلق بالتخطيط في عملية المراجعة، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة محمد بوضياف، -المسيلة، الجزائر، العدد 05، 2018.

- مرعي حسين بني خالد، جمال عادل الشرايري، أثر تطبيق متطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 300 على فاعلية إدارة الوقت، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية، جامعة الدول العربية، -القااهرة، مصر، المجلد 36، العدد 1، يونيو (حزيران)، 2016.

- نخلة حرات، عصمت محمد بن حمو، المعايير الجزائرية للتدقيق و دورها الفعال في إرساء مبادئ الشركات، مجلة دفاتر بوادكس، جامعة عبد الحميد بن باديس، -مستغانم، الجزائر، المجلد 11، العدد: 2، 2022، ص 502.

4- الملتقيات والمؤتمرات العلمية

-عواشي يسرى، زهوارى عفاف، دراسة تحليلية مقارنة معيار التدقيق الجزائري 300 تخطيط تدقيق الكشوفات المالية ونظيره الدولي 300 تخطيط تدقيق القوائم المالية، الملتقى الوطني الأول الافتراضي الموسوم بواقع وأفاق مهنة التدقيق في الجزائر في ظل المستجدات العالمية المعاصرة، المركز الجامعي سي الحواس - بركة، 2023.

5- النصوص القانونية

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم: 150 المؤرخ في 11|10|2016، يتضمن معايير التدقيق الجزائرية.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

-Ali Q.Obaidi, ZainabA.Fouad, **studying and analyzing the audit expectations, gap underlining International standard on auditing (ISA 300) practical study in the federal board of supreme audit**, entrepreneurship journal for finance and Business, (EJFB), VOL04,NO 04, 2023.

-Belguet Youcef, **la pratique du commissariat aux comptes en relation avec les normes internationales d'audit,Cas ; Naa 300/ planification d'un audit d'États financiers**, revue des réformes économiques et intégration dans l'économie mondiale, VOL 12, NO 24.

¹Groupe consultatif d'assistance aux plus pauvres, **Audit externe des institutions de microfinance**, guide pratique, volume 2, 1998.

-Khalil Abu Saleem, **the impact of the requirements of international audit standard planning for auditing financial statements on the quality of :(300) the audit report**, international Journal of economics and finance; VOL10, NO12, 2018.

ثالثاً: مواقع الانترنت

-من الموقع التدقيق الخارجي: <https://motaber.com> اطلع عليه يوم: 2024/03/07 .